

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Fi2025/01444

Förbättrade regler för svensk tonnagebeskattning

Juni 2025

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning	3
2	Lagförslag	4
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	4
2.2	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	10
3	Bakgrund och gällande rätt	13
3.1	Det svenska tonnagebeskattningssystemet	13
3.2	Riksdagens tillkännagivande	13
3.3	Promemorior om Vågade skatter	14
3.4	Kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport	15
4	Förbättringar och anpassningar av systemet för tonnagebeskattning	16
4.1	Det svenska tonnageskattesystemet bör förbättras och anpassas	16
4.2	Specialsjöfart inkluderas i systemet med tonnagebeskattning	17
4.3	Möjligheterna till uthyrning av kvalificerade fartyg utan besättning utökas	20
4.4	Förutsättningarna för att ett fartyg ska vara kvalificerat ändras	21
4.5	Regleringen av vilka anknyttande verksamheter som utgör kvalificerad rederiverksamhet görs uttömmande	23
4.6	Generösare villkor för överavskrivningsfond införs	25
4.7	Företag i ekonomiska svårigheter	28
4.8	Beräkningen av spärrtid justeras	31
4.9	Syfte och alternativa lösningar	32
4.10	Förenlighet med EU-rätten	33
5	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	33
6	Konsekvensanalys	34
6.1	Offentligfinansiella effekter	34
6.2	Effekter för företagen	36
6.3	Sysselsättningseffekter	38
6.4	Effekter för enskilda, inkomstfördelningen och den ekonomiska jämställdheten	38
6.5	Effekter för statliga myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna	39
6.6	Övriga effekter	39
7	Författningskommentar	39
7.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	39
7.2	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	45

1 Sammanfattning

I promemorian föreslås förbättringar av det svenska systemet för tonnagebeskattning i syfte att stärka Sveriges konkurrenskraft inom sjöfartsnäringen. Det föreslås också vissa förtydliganden och anpassningar av regelverket för att det bättre ska överensstämma med Europeiska kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport och den beslutspraxis från kommissionen rörande andra medlemsstaters tonnagesbeskattningssystem som etablerats sedan Sverige införde nuvarande bestämmelser.

Förslagen innebär bl.a. följande. Det svenska tonnagesbeskattnings-systemet utvidgas till att omfatta vissa verksamheter inom specialsjöfart, vilket är ett samlingsbegrepp för olika typer av verksamheter som bl.a. innefattar kabel- och rörläggning, bärgning, isbrytning och verksamheter kopplade till vindkraftverk, oljeplattformar och liknande anläggningar till sjöss. Möjligheterna att inom ramen för tonnagesbeskattad verksamhet hyra ut kvalificerade fartyg utan besättning föreslås utökas. Vidare föreslås att det införs vissa ändringar i förutsättningarna för att ett fartyg ska vara kvalificerat. Bland annat ska kravet på internationell fart tas bort och ersättas med ett krav på att fartyget används i trafik som är utsatt för internationell konkurrens på sjöfartsmarknaden. Det föreslås också att ett lägre krav på bruttodräktighet ska gälla för fartyg inom specialsjöfarten. I promemorian föreslås vidare att det ska införas generösare villkor för företagen att använda sig av en s.k. överavskrivningsfond. Det föreslås också vissa förtydliganden och anpassningar av nuvarande regler. Det gäller bl.a. regleringen av vilka anknyttande verksamheter som utgör kvalificerad rederiverksamhet där det föreslås att dessa ska anges uttömmande i lagtexten. Vad gäller företag som är i ekonomiska svårigheter föreslås att dessa inte ska kunna omfattas av tonnagesbeskattning. Det föreslås även en justering av beräkningen av spärrtid vid återkallelse av godkännande för tonnagesbeskattning.

Förslagen medför ändringar i inkomstskattelagen (1999:1229) och skatteförfarandelagen (2011:1244).

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 20 juli 2026 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.

2 Lagförslag

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹
dels att 39 b kap. 3–6 och 24 §§ ska ha följande lydelse,
dels att det ska införas fem nya paragrafer, 4 a, 4 b, 5 a, 24 a och
24 b §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

39 b kap.

3 §²

Med kvalificerad rederiverksamhet avses

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">- transport av gods eller passagerare till sjöss med kvalificerat fartyg (<u>sjötransport</u>),- verksamhet som är nödvändig för <i>eller nära anknuten till</i> en sjötransport och som ingår i ersättningen för sjötransporten,- <i>transport utanför hamnområdet som ingår i ersättningen för en sjötransport, om den som bedriver verksamheten har förvärvat transporten mot en marknadsmässig ersättning av ett annat företag,</i>- 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 den sammanlagda bruttodräktigheten för de kvalificerade fartyg som ingår i verksamheten. | <ul style="list-style-type: none">1. transport av gods eller passagerare till sjöss med kvalificerat fartyg (<u>sjötransport</u>),2. verksamhet som är nödvändig för en sjötransport och som ingår i ersättningen för sjötransporten,3. uthyrning av kvalificerat fartyg med besättning, och4. uthyrning av kvalificerat fartyg utan besättning under högst tre år under en tioårsperiod och till högst 50 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten för de kvalificerade fartyg som ingår i verksamheten. |
|--|---|

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2016:887.

4 §³

Med kvalificerad rederiverksamhet avses även följande verksamheter ombord på fartyg som används för sådan sjötransport som anges i 3 §:

- | | |
|--|--|
| - försäljning av varor för konsumtion ombord, | 1. försäljning av varor för konsumtion ombord, |
| - restaurangverksamhet, | 2. restaurangverksamhet, och |
| - uthyrning av lokaler, och | 3. uthyrning av hytter. |
| - enklare underhållning och annan förströelse som ingår i ersättningen för sjötransporten. | |

4 a §

Med kvalificerad rederiverksamhet avses även verksamhet som ingår i ersättningen för sjötransporten enligt 3 §. Sådan verksamhet är

1. lön- och personaladministration och annan administrativ verksamhet med koppling till sjötransporten,
2. drift av gods- och passagerar-terminaler,
3. transport av last och passagerare på hamnområdet till och från fartyget,
4. transport utanför hamnområdet om den som bedriver verksamheten har förvärvat transporten mot en marknadsmässig ersättning av ett annat företag,
5. på- och avstigning av passagerare,
6. enklare underhållning och annan förströelse ombord på det fartyg som används för sjötransporten,
7. uthyrning av andra lokaler än hytter ombord på det fartyg som används för sjötransporten,
8. lastning och lossning av gods, och
9. sådan tillfällig uppläggning av gods som hanteringen av lasten kräver.

³ Senaste lydelse 2016:887.

4 b §

Följande verksamheter till sjöss med kvalificerat fartyg ska likställas med kvalificerad rederiverksamhet:

- 1. bevakning,*
- 2. bogsering förutsatt att bogseringsfartyget används till sjötransport under minst 50 procent av den tid som fartyget är i drift under ett inkomstår,*
- 3. bärgning,*
- 4. bunkring av bränsle,*
- 5. isbrytning,*
- 6. kabel- eller rörläggning,*
- 7. konstruktion, reparation, service eller demontering av vindkraftverk, oljeplattform och liknande anläggning till sjöss,*
- 8. transport av muddermassa förutsatt att mudderverket under minst 50 procent av verkets driftstid under ett inkomstår används till sådan sjötransport,*
- 9. sjöräddning,*
- 10. utforskning av havsmiljö och havsbotten som utförs i syfte att möjliggöra konstruktion av en anläggning till sjöss, och*
- 11. tillhandahållande av personallogement, verkstadskapacitet och liknande stöd och service till verksamhet enligt denna paragraf.*

5 §⁴

Rederiverksamheten är kvalificerad bara om följande villkor är uppfyllda i fråga om de kvalificerade fartyg som ingår i verksamheten:

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">- minst 20 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten hänför sig till fartyg som ägs av den som bedriver verksamheten eller är inhyrda utan besättning,- minst 20 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten hänför sig till fartyg som är registrerade i något register inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), och | <ul style="list-style-type: none">1. minst 20 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten hänför sig till fartyg som ägs av den som bedriver verksamheten eller är inhyrda utan besättning,2. minst 20 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten hänför sig till fartyg som är registrerade i något register inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), och |
|--|--|

- andelen av den sammanlagda bruttodräktigheten som hänför sig till fartyg som är registrerade i något register inom EES bibehålls eller ökas under beskattningsåret.

Om minst 60 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten för de kvalificerade fartyg som ingår i verksamheten i företaget, eller i den koncern som företaget ingår i, hänför sig till fartyg som är registrerade i något register inom EES, är rederiverksamheten kvalificerad även om andelen inte bibehålls eller ökas.

3. andelen av den sammanlagda bruttodräktigheten som hänför sig till fartyg som är registrerade i något register inom EES bibehålls eller ökas under beskattningsåret.

Rederiverksamhet i form av bogsering och sjötransport av muddermassa är kvalificerad bara till den del verksamheten bedrivs med fartyg som är registrerade i något register inom EES.

5 a §

Rederiverksamheten är inte kvalificerad om den bedrivs av ett företag som är i ekonomiska svårigheter enligt Europeiska kommissionens meddelande om riktlinjer för statligt stöd till undsättning och omstrukturering av icke-finansiella företag i svårigheter (2014/C 249/01).

6 §⁵

Med kvalificerat fartyg avses fartyg som

- har en bruttodräktighet på minst 100,

- har sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige, och
- huvudsakligen används i internationell fart eller i inrikes fart i ett annat land.

1. har en bruttodräktighet på
a) minst 100 om det används i sådan verksamhet som avses i 3–4 §§, eller
b) minst 20 om det används i sådan verksamhet som avses i 4 b §,

2. har sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige, och
3. används i trafik som är utsatt för internationell konkurrens på sjöfartsmarknaden.

Med kvalificerat fartyg avses inte fartyg som uteslutande används i fart på floder, kanaler eller insjöar.

⁵ Senaste lydelse 2016:887.

Om *både* den nettodräktighet som utgör underlag för beräkning av tonnageinkomst *och* nettodräktigheten för de ägda kvalificerade fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten har *ökat* vid utgången av det femte beskattningsåret i förhållande till vad som gällde fem beskattningsår tidigare, ska tidpunkten för respektive återföring enligt 23 § flyttas fram med fem beskattningsår.

Om *varken* den nettodräktighet som utgör underlag för beräkning av tonnageinkomst *eller* nettodräktigheten för de ägda kvalificerade fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten har *minskat* vid utgången av det femte beskattningsåret i förhållande till vad som gällde fem beskattningsår tidigare, ska tidpunkten för respektive återföring enligt 23 § flyttas fram med fem beskattningsår.

24 a §

Vid beräkningen av nettodräktigheten för de ägda kvalificerade fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten enligt 23 och 24 §§ ska ett avtal om leverans av nybyggt fartyg likställas med förvärv av ett fartyg om

1. *det nybyggda fartyget är avsett att ingå i den kvalificerade rederiverksamheten,*

2. *det nybyggda fartyget ska ersätta ett tidigare ägt fartyg som ingått i den kvalificerade rederiverksamheten och som avyttrats i anknytning till men senast vid avtalets ingående,*

3. *leverans av det nybyggda fartyget ska ske senast inom tre år från avtalets ingående, och*

4. *avtal ingåtts senast vid utgången av närmast föregående beskattningsår räknat från den avstämningstidpunkt som avses i 23 §.*

24 b §

Överlåtelse eller avstående av rätt till leverans av ett nybyggt fartyg enligt ett sådant avtal som avses i 24 a § likställs med avyttring av ett fartyg det år då överlåtelsen eller avståendet sker.

Om leverans enligt ett sådant avtal som avses i 24 a § inte skett inom tre år ska det också likställas med avyttring av ett fartyg det år det står klart att leverans inte kommer att ske inom den angivna tiden.

-
1. Denna lag träder i kraft den 20 juli 2026.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.

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

Härigenom föreskrivs att 13 a kap. 2, 10 och 18 §§, 31 kap. 15 a § och 49 a kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

13 a kap.

2 §¹

Den som bedriver eller har för avsikt att bedriva sådan kvalificerad rederiverksamhet som avses i 39 b kap. 3–5 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) ska efter ansökan godkännas av Skatteverket för tonnagebeskattning.

Den som bedriver eller har för avsikt att bedriva sådan kvalificerad rederiverksamhet som avses i 39 b kap. 3–5 a §§ inkomstskattelagen (1999:1229) ska efter ansökan godkännas av Skatteverket för tonnagebeskattning.

10 §²

Skatteverket ska återkalla ett godkännande för tonnagebeskattning, om

1. det godkända företaget begär det,
2. förutsättningarna för godkännande för tonnagebeskattning enligt 2 och 3 §§ inte är uppfyllda,
3. det godkända företaget inte har fullgjort en uppgiftsskyldighet enligt 29–33 kap. eller en dokumentationsskyldighet enligt 39 kap. 3 § och detta är av betydelse för godkännandet eller för tonnagebeskattningen, eller
4. det godkända företaget har meddelats en dom som har fått laga kraft och där lagen (1995:575) mot skatteflykt har tillämpats och detta är av betydelse för tonnagebeskattningen.

Första stycket 2 gäller inte om

1. en kvalificerad rederiverksamhet avvecklas och inte bedrivs vidare av någon annan,
2. det beslutas att företaget ska gå i likvidation,
3. företaget försätts i konkurs,
4. företaget upplöses genom en fusion eller fission och det övertagande företaget är godkänt för tonnagebeskattning eller enligt 7 § ansöker om godkännande och godkänns för tonnagebeskattning, eller
5. företaget upplöses till följd av ett beslut om förenklad avveckling.

Skatteverket ska trots vad som föreskrivs i andra stycket återkalla ett godkännande för tonnagebeskattning enligt första stycket 2 om det godkända företaget är i sådana ekonomiska svårigheter som avses i 39 b kap. 5 a § inkomstskattelagen (1999:1229).

¹ Senaste lydelse 2016:888.

² Senaste lydelse 2018:733.

18 §³

Den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat får inte godkännas för tonnagebeskattning igen förrän minst tio beskattningsår har gått från utgången av det senaste beskattningsår då tonnagebeskattning har skett.

Den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat enligt 10 § första stycket 1 får inte godkännas för tonnagebeskattning igen förrän minst tio beskattningsår har gått från utgången av det senaste beskattningsår då tonnagebeskattning har skett.

Den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat enligt 10 § första stycket 2–4 får inte godkännas för tonnagebeskattning igen förrän minst tio beskattningsår har gått från utgången av det sista beskattningsår som återkallelsen avser.

31 kap.

15 a §⁴

Den som är godkänd för tonnagebeskattning och som bedriver både sådan kvalificerad rederiverksamhet som avses i 39 b kap. 3–5 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) och annan verksamhet ska lämna uppgift om principerna för fördelning av tillgångar och förpliktelser samt intäkter och kostnader mellan verksamheterna.

Den som är godkänd för tonnagebeskattning och som bedriver både sådan kvalificerad rederiverksamhet som avses i 39 b kap. 3–5 a §§ inkomstskattelagen (1999:1229) och annan verksamhet ska lämna uppgift om principerna för fördelning av tillgångar och förpliktelser samt intäkter och kostnader mellan verksamheterna.

49 a kap.

1 §⁵

Återkallelseavgift ska tas ut av den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2–4.

Återkallelseavgift ska dock inte tas ut om återkallelse har skett enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2 på grund av att det godkända företaget är i sådana ekonomiska svårigheter som avses i 39 b kap. 5 a § inkomstskattelagen (1999:1229).

1. Denna lag träder i kraft den 20 juli 2026.

³ Senaste lydelse 2016:888.

⁴ Senaste lydelse 2016:888.

⁵ Senaste lydelse 2016:888.

2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.

3 Bakgrund och gällande rätt

3.1 Det svenska tonnageskattningssystemet

Sverige införde ett system för tonnagebeskattning den 1 januari 2017 (prop. 2015/16:127). Tonnagebeskattning är en frivillig beskattningsmetod som kan tillämpas av företag som bedriver s.k. kvalificerad rederiverksamhet och utgör ett alternativ till den konventionella beskattningen.

Tonnagebeskattning innebär att inkomst från kvalificerad rederiverksamhet beräknas schablonmässigt utifrån fartygens nettodräktighet, dvs. last- och passagerarkapacitet, oberoende av företagets inkomster och utgifter. Den schablonmässigt beräknade inkomsten beskattas med den gällande skattesatsen.

Rederiverksamhet som är kvalificerad är transport av gods eller passagerare till sjöss med kvalificerat fartyg (sjötransport) liksom viss till sjötransporten anknytande verksamhet och transport. Även vissa angivna verksamheter ombord på fartyg som används för sjötransport räknas som kvalificerad rederiverksamhet (39 b kap. 3 och 4 §§ inkomstskattelagen [1999:1229], förkortad IL).

Uthyrning av kvalificerat fartyg med besättning utgör också kvalificerad rederiverksamhet, liksom uthyrning av kvalificerat fartyg utan besättning under högst tre år under en tioårsperiod men bara om de uthyrda obemannade fartygens bruttodräktighet inte motsvarar mer än 20 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten för de kvalificerade fartyg som ingår i verksamheten (39 b kap. 3 § IL).

För att det ska bli fråga om kvalificerad rederiverksamhet måste den utföras med kvalificerade fartyg och vissa andra villkor för fartygen måste också vara uppfyllda (39 b kap. 5 § IL). Med kvalificerat fartyg avses fartyg som har en bruttodräktighet på minst 100, har sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige, och huvudsakligen används i internationell fart eller i inrikes fart i ett annat land (39 b kap. 6 § IL).

Företag som vill att rederiverksamheten ska tonnageskattas i stället för att beskattas konventionellt ska ansöka om godkännande för tonnageskattning i förväg (13 a kap. 2 § skatteförfarandelagen [2011:1244], förkortad SFL). En ansökan om godkännande ska ha kommit in till Skatteverket senast fem månader före ingången av det första beskattningsår som ansökan avser (13 a kap. 4 § SFL). Ett godkännande för tonnageskattning gäller tills vidare. Företaget kan som huvudregel lämna systemet tidigast efter tio beskattningsår (13 a kap. 14–16 §§ SFL).

Syftet med det svenska tonnageskattningssystemet är att stärka den svenska sjöfartsnärings konkurrenskraft, öka andelen svensklagrade fartyg i den svenska handelsflotta och bevara svenskt sjöfartskunnande (prop. 2015/16:127 s. 40–41).

3.2 Riksdagens tillkännagivande

Riksdagen har riktat ett tillkännagivande till regeringen om att utvärdera och föreslå åtgärder för att utveckla bl.a. den kustnära sjöfarten och systemet med tonnagebeskattning (bet. 2021/22:SkU14 punkt 12,

rskr. 2021/22:268). I betänkandet anger skatteutskottet bl.a. följande. En stärkt svensk sjöfart utgör ett viktigt verktyg för att kunna öka den svenska exporten till nya tillväxtmarknader, att flytta allt fler långväga godstransporter från lastbil till tåg och sjöfart samt bidra till en minskad klimatpåverkan från transportsektorn. När systemet för tonnageskattning infördes uttalade regeringen att avsikten är att följa upp och utvärdera effekterna av lagstiftningen.

3.3 Promemorian Vågade skatter

Den 27 juni 2023 tillsattes en s.k. bokstavsutredning i Regeringskansliet med uppdrag bl.a. att utvärdera och föreslå åtgärder för att utveckla systemet med tonnageskattning. Utredaren överlämnade den 29 december 2023 promemorian Vågade skatter – navigering i sjöfartens förutsättningar och slutförde därmed sitt uppdrag.

Promemorian innehåller inga konkreta lagförslag. I promemorian föreslås dock följande förändringar av regelverket för tonnageskattning:

- Villkoret att ett fartyg för att vara kvalificerat huvudsakligen ska användas i internationell fart eller i inrikes fart i ett annat land ändras till att fartyget ska användas i trafik som i åtminstone ringa omfattning sker i internationell fart, eller användas i inrikes fart i ett annat land.
- Villkoret att ett fartyg för att vara kvalificerat ska ha en bruttodräktighet på minst 100 sänks till en bruttodräktighet på minst 20.
- Ett undantag införs som innebär att fartyg som, i mer än ringa omfattning, används för upphandlad sjötransport eller nationell skärgårdstrafik inte är kvalificerade för systemet.
- Handelssjöfart av typen specialsjöfart inkluderas i vad som anses utgöra kvalificerad verksamhet. Det innefattar bogsering och sjömåtning samt fartyg som serverar olika typer av offshoreanläggningar, fartyg som utför byggande, underhåll och nedmontering av vindkraftverk och andra offshoreanläggningar, kabel- och rörlägningsfartyg samt fartyg som utför prospektering och utvinning av naturresurser.
- Förutsättningarna för att flytta fram beskattningen av överavskrivningsfonden ändras från att nettodräktigheten för ingående fartyg ska ha ökat, till att nettodräktigheten för ingående fartyg inte ska ha minskat.
- Bindande avtal om leverans av nybyggt tonnage inom tre år jämföras med anskaffning av fartyg. Som förutsättning gäller att företaget ska ha ingått bindande avtal senast det datum som inkomstdeklarationen ska lämnas för aktuellt beskattningsår och att tonnaget används i tonnageskattningen.
- Möjligheten att kvalificera sig för tonnageskattning vid uthyrning av kvalificerat fartyg utan besättning utökas från att avse högst 20 till 50 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten under högst tre år under en tioårsperiod.

- Spärrtiden för den som har fått ett godkännande för tonnageskattningsbeskattning återkallat ska beräknas på olika sätt beroende på om återkallelsen av godkännandet sker på initiativ av det godkända företaget eller på initiativ av Skatteverket. Vid återkallelse av Skatteverket föreslås spärrtiden beräknas från ingången av det beskattningsår då beslut om återkallelse skett.
- En syftesuppfyllande paragraf införs som innebär att en ansökan om inträde i tonnageskattningsbeskattningssystemet får avslås om det är uppenbart att det skulle strida mot syftet med systemet att bevilja inträdet, även om de formella kraven för inträdet är uppfyllda.

Promemorian har remissbehandlats och remissyttrandena finns tillgängliga i Regeringskansliet (LI2024/00068).

3.4 Kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport

Artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, förkortat EUF-fördraget, innehåller bestämmelser om statligt stöd. Utgångspunkten är ett principiellt förbud mot statligt stöd som påverkar handeln mellan medlemsstaterna och som snedvrider eller hotar att snedvrider konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion. Av Europeiska kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport (2004/C 13/03) framgår att ett system med tonnageskattningsbeskattning, som ersätter den vanliga företagsbeskattningen, betraktas som ett statligt stöd. Tonnageskattningsbeskattningssystem måste därmed anmälas till och godkännas av Europeiska kommissionen, i enlighet med artikel 108.3 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, innan det kan genomföras. Syftet med ett statligt stöd inom ramen för den gemensamma sjöfartspolitikerna är att främja unionens flottor på den globala sjöfartsmarknaden. Kommissionen har utfärdat riktlinjerna för att i viss mån samordna medlemsstaternas stödåtgärder i syfte att klargöra vilka stödordningar som kan införas för att främja unionens sjöfartsintressen. De allmänna målen med riktlinjerna är bl.a. att förbättra en tillförlitlig, effektiv, säker och miljövänlig sjötransport, främja registrering och återregistrering av fartyg i unionen och att upprätthålla och bevara sakkunskap i fråga om sjöfart.

Enligt riktlinjerna får medlemsstaternas stödordningar inte 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. Riktlinjerna omfattar allt stöd till förmån för sjötransport som beviljas av medlemsstaterna.

Stödordningar i form av skattelättnader får enligt riktlinjerna endast ges under vissa förutsättningar, bl.a. måste de skattemässiga fördelarna begränsas till sjöfartsverksamhet. Vidare måste skattebelastningen för ett visst tonnage i stort överensstämma med de stödordningar som kommissionen redan har godkänt. Kommissionen har i sin beslutspraxis

lämnat vägledning om hur riktlinjerna ska tolkas och tillämpas gällande olika aspekter av medlemsstaternas tonnageskattesystem.

Det svenska systemet för tonnageskattning har anmälts och godkänts av kommissionen den 18 augusti 2016 (SA.43642) som förenligt med den inre marknaden och riktlinjerna. Godkännandet gäller för en tioårsperiod, från den 1 januari 2017 till den 31 december 2026. Kommissionen har vid två tillfällen, den 1 december 2022 respektive den 25 juli 2024, även godkänt att den beräknade budgeten för stödet utökas (SA.104280 och SA.114303).

4 Förbättringar och anpassningar av systemet för tonnageskattning

4.1 Det svenska tonnageskattesystemet bör förbättras och anpassas

Promemorians bedömning: Det svenska systemet för tonnageskattning bör förbättras. Vissa anpassningar och förtydliganden av reglerna bör också göras.

Skälen för promemorians bedömning: Det svenska tonnageskattningssystemet infördes bl.a. i syfte att stärka den svenska sjöfartsnäringsens konkurrenskraft och att ge svenska rederier i internationell trafik konkurrensvillkor som är likvärdiga med villkoren för rederier i våra grannländer. En utvärdering av de svenska reglerna har gjorts under 2023 inom ramen för den bokstavsutredning som tillsattes i Regeringskansliet. Av utvärderingen framkommer bl.a. att antalet företag som idag tonnageskattas i Sverige tyder på att det svenska systemet är konkurrenskraftigt för de företag som har möjlighet att omfattas av det. Utredningen redovisar emellertid också att det finns delar i regelverket där Sverige kan anses ha sämre villkor jämfört med tonnagesystemen i våra grannländer. Utredningen lämnar ett antal förslag på förändringar av det svenska tonnageskattesystemet som skulle göra systemet tillgängligt för fler företag och fartyg, mer attraktivt att ingå i, och därigenom stärka Sveriges konkurrenskraft inom sjöfartsnäringen (se avsnitt 3.3).

Det nuvarande svenska tonnageskattningssystemet har ett statsstöds-godkännande från kommissionen som gäller fram till utgången av 2026. Det innebär att Sverige för tiden efter 2026 behöver ansöka om ett nytt godkännande. Med beaktande av den utvärdering av tonnageskattningssystemet som redovisas i promemorian Vågade skatter, målsättningarna med regelverket och de möjligheter som en starkare svensk sjöfart ger finns det anledning att i samband med en sådan ansökningsprocess genomföra förbättringar av systemet med tonnageskattning för att möjliggöra för fler företag och fartyg att kunna omfattas. För att kunna få ett nytt godkännande från kommissionen finns det även anledning att förtydliga och anpassa vissa delar av det svenska tonnageskattesystemet med hänsyn till den utveckling som skett av kommissionens beslutspraxis

sedan kommissionens ursprungliga godkännande av det svenska systemet under 2016.

4.2 Specialsjöfart inkluderas i systemet med tonnageskattning

Promemorians förslag: Tonnageskattningssystemet utvidgas till att omfatta vissa verksamheter inom specialsjöfart. Följande verksamheter till sjöss med kvalificerat fartyg likställs därför med kvalificerad rederiverksamhet:

- bevakning,
- bogsering förutsatt att bogseringsfartyget används till sjötransport under minst 50 procent av den tid som fartyget är i drift under ett inkomstår,
- bärgning,
- bunkring av bränsle,
- isbrytning,
- kabel- eller rörläggning,
- konstruktion, reparation, service eller demontering av vindkraftverk, oljeplattform och liknande anläggning till sjöss,
- transport av muddermassa förutsatt att mudderverket under minst 50 procent av verkets drifttid under ett inkomstår används till sådan sjötransport,
- sjöräddning,
- utforskning av havsmiljö och havsbotten som utförs i syfte att möjliggöra konstruktion av en anläggning till sjöss, och
- tillhandhållande av personallogement, verkstadskapacitet och liknande stöd och service till verksamhet enligt ovan.

Rederiverksamhet i form av bogsering och sjötransport av muddermassa är kvalificerad bara till den del verksamheten bedrivs med fartyg som är registrerade inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Skälen för promemorians förslag

Verksamheter inom specialsjöfart inkluderas

Kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport avser transport till sjöss av gods och passagerare. Riktlinjerna gäller i vissa delar även bogsering och muddring. I sin beslutspraxis avseende andra medlemsländers tonnageskattesystem har kommissionen godtagit att även vissa andra aktiviteter som har ett nära samband med sjötransporter kan omfattas av riktlinjerna per analogi. Detta gäller enligt beslutspraxis under förutsättning att aktiviteterna i fråga delar tre viktiga gemensamma egenskaper med aktiviteter på fartyg som utför sjötransport. För det första måste företaget som utför aktiviteten verka på en global marknad och stå inför liknande utmaningar, i termer av global konkurrens och omlokalisering av landbaserade aktiviteter som sjötransportsektorn inom

EU. För det andra måste aktiviteterna omfattas av samma rättsliga regelverk när det gäller bl.a. skydd för arbetstagare, tekniska krav och krav på sjösäkerhet som sjötransporter inom EU. Aktiviteten ska kräva kvalificerade och utbildade sjömän, med liknande kvalifikationer som de som arbetar ombord på fartyg för sjötransport. För det tredje måste aktiviteten utföras med ett havsgående fartyg som är skyldigt att genomgå samma tekniska och säkerhetsmässiga kontroller som fartyg avsedda för sjötransport (se t.ex. kommissionens beslut den 27 april 2020 i ärende SA.56475 [2020/N], punkt 65).

De nuvarande svenska reglerna om tonnageskattning omfattar endast specialsjöfart till den del denna består i transport av gods eller passagerare till sjöss med kvalificerat fartyg. De krav som uppställs i nuvarande regelverk medför att fartyg inom specialsjöfart i praktiken ofta har svårt att kvalificera sig för tonnageskattning.

I promemorian Vågade skatter föreslås att handelssjöfart av typen specialsjöfart explicit ska inkluderas till vad som anses utgöra kvalificerad rederiverksamhet. Detta anges innefatta bogsering, sjömätning, fartyg som servar olika typer av offshoreanläggningar, fartyg som utför byggande, underhåll och nedmontering av vindkraftverk och andra offshoreanläggningar, kabel- och rörlägningsfartyg och fartyg som utför prospektering och utvinning av naturresurser. I promemorian lyfts fram att fartyg som används inom specialsjöfart delar betydande egenskaper med fartyg som utför vad som i strikt mening räknas som sjötransport. Bland annat krävs kvalificerad personal och havsgående fartyg som omfattas av samma drift- och säkerhetskrav som fartyg för sjötransport. Det bedöms vara lika stor risk att fartyg inom specialsjöfarten inte flaggas in i det svenska registret, eller flaggas ut, som för fartyg som används för sjötransport (promemorian Vågade skatter s. 36–37).

Vidare beskrivs i promemorian att flera typer av specialsjöfart omfattas av tonnageskattning i andra nordiska länder och att den internationella konkurrensen inom sektorn ökar. Behovet av specialsjöfart och den kompetens som finns i branschen förväntas också öka när fler vindkraftparker till havs samt kablar till dessa anläggs. Slutligen framhålls att kunskap på området kan ha betydelse för svensk beredskap (promemorian Vågade skatter s. 37–39).

Flera remissinstanser, däribland FAR, Svensk Sjöfart och Sjöbefälsföreningen, tillstyrker det aktuella förslaget i promemorian Vågade skatter. Svensk Sjöfart anser dock att fler verksamhetstyper, i form av bunkring, bärgning, muddring och olika tjänster som tillhandhålls av servicefartyg, bör inkluderas. Skatteverket framhåller i sitt remissvar att specialsjöfart inte är ett juridiskt begrepp och att det saknas en enhetlig definition. Verket efterfrågar ett förtydligande av de olika formerna av specialsjöfart och på vilket sätt de ska inkluderas i kvalificerad rederiverksamhet.

Som konstateras i föregående avsnitt finns skäl att förbättra systemet med tonnageskattning och möjliggöra för fler företag och fartyg att kunna tonnageskattas. Det finns därmed anledning att i större utsträckning inkludera specialsjöfart i systemet för tonnageskattning. Eftersom det saknas en enhetlig definition av termen specialsjöfart föreslås att det i en ny bestämmelse preciseras vilka typer av verksamhet inom segmentet specialsjöfart som ska likställas med kvalificerad

rederiverksamhet. Denna uppräknings bör vara uttömmande, dvs. endast de i bestämmelsen uppräknade formerna av specialsjöfart som bedrivs till sjöss med ett kvalificerat fartyg ska kunna likställas med kvalificerad rederiverksamhet.

Så som Svensk Sjöfart för fram bör fler verksamhetsomhändertagartyper än de som nämns i promemorian Vågade skatter inkluderas i uppräkningsen. De verksamhetstyper som föreslås omfattas är bevakning, bogsering, bärgning, bunkring av bränsle, isbrytning, kabel- eller rörläggning, konstruktion, reparation, service eller demontering av vindkraftverk, oljeplattform och liknande anläggning till sjöss, sjötransport av muddermassa, sjöräddning och utforskning av havsmiljö och havsbotten som utförs i syfte att möjliggöra konstruktion av en anläggning till sjöss. Dessutom föreslås att tillhandahållande av personallogement, verkstadskapacitet och liknande stöd och service till de ovan uppräknade verksamheterna omfattas.

Till skillnad mot vad som föreslås i promemorian Vågade skatter inkluderas inte prospektering och utvinning av naturresurser i uppräkningsen i bestämmelsen. Som Skatteverket påpekat i sitt remissvar skulle en inkludering av sådan verksamhet bl.a. kunna leda till gränsdragningsproblem i förhållande till intäkter som är hänförliga till de utvunna resurserna i sig. Inte heller sjömätning bör uttryckligen inkluderas. Viss del av sådan verksamhet skulle dock kunna ingå i utforskning av havsmiljö och havsbotten som utförs i syfte att möjliggöra konstruktion av en anläggning till sjöss.

Särskilt om bogsering och muddring

Som framgår ovan omfattar riktlinjerna i vissa delar bogsering och muddring. Bogsering omfattas av riktlinjerna, om mer än 50 procent av bogseringsverksamheten som utförs av en bogserbåt under ett visst år utgör sjötransport. Väntetid kan proportionellt läggas till den del av den totala verksamheten som utgör sjötransport och som i praktiken utförs av en bogserbåt. Bogseringsverksamhet som bl.a. utförs i hamnar eller som innebär att man hjälper ett självdrivet fartyg in i hamnen utgör inte sjötransport. Enligt riktlinjerna kan det i fråga om bogsering inte göras några undantag från flaggkravet.

Vidare omfattar riktlinjerna mudderverk vars verksamhet under mer än 50 procent av den årliga drifttiden utgör sjötransport – alltså verklig transport till sjöss av muddermassa – och endast med avseende på sådan transportverksamhet. För att vara stödberättigade måste mudderverken vara registrerade i någon medlemsstat.

Den nya bestämmelsen om specialsjöfart bör utformas så att sådana verksamheter endast omfattas av tonnagebeskattning i en utsträckning som är förenlig med kommissionens riktlinjer. Bogsering föreslås därför omfattas förutsatt att bogseringsfartyget används till sjötransport under minst 50 procent av den tid som fartyget är i drift under ett inkomstår. Transport av muddermassa föreslås omfattas förutsatt att mudderverket under minst 50 procent av verkets drifttid under ett inkomstår används till sådan sjötransport.

För att uppfylla de s.k. flaggkraven i riktlinjerna föreslås att rederiverksamhet i form av bogsering och sjötransport av muddermassa är

kvalificerad bara till den del som verksamheten bedrivs med fartyg som är registrerade inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 39 b kap. 5 § inkomstskattelagen och att det införs en ny paragraf, 39 b kap. 4 b §, i samma lag.

4.3 Möjligheterna till uthyrning av kvalificerade fartyg utan besättning utökas

Promemorians förslag: Andelen av en rederiverksamhets sammanlagda bruttodräktighet som får användas till uthyrning av kvalificerat fartyg utan besättning utökas till 50 procent.

Skälen för promemorians förslag: Enligt den nuvarande lydelsen av 39 b kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, omfattar definitionen av kvalificerad rederiverksamhet uthyrning av kvalificerat fartyg utan besättning under högst tre år under en tioårsperiod och till högst 20 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten för de kvalificerade fartyg som ingår i verksamheten.

Vid bestämmelsens införande uttalade regeringen att det finns anledning att vara restriktiv med att tillåta uthyrning av fartyg utan besättning, men att det samtidigt finns situationer när det är motiverat att låta uthyrning av sådana fartyg omfattas av tonnagebeskattning. Det gäller exempelvis situationer när det uppstår överkapacitet som en följd av konjunkturförändringar. Regeringen bedömde därför sammantaget att det fanns skäl att tillåta en viss flexibilitet som ger rederier möjlighet att vid en tillfällig överkapacitet hyra ut fartyg utan besättning. Med hänvisning till beslut av kommissionen begränsades andelen fartyg som får hyras ut utan besättning till att inte överstiga 20 procent av det totala antalet fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten (prop. 2015/16:127 s. 47–48).

Av beslutspraxis framgår att kommissionen under senare år har godtagit uthyrning av fartyg utan besättning med en andel på upp till 50 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten för de kvalificerade fartyg som ingår i verksamheten (se t.ex. kommissionens beslut den 24 maj 2024 i ärende SA.106028 [2023/N]).

Att använda sig av möjligheten att hyra in eller hyra ut fartyg vid tillfälliga efterfrågetoppar är vanligt förekommande inom sjöfarten och kan betraktas som en viktig del av rederiverksamheten. Det finns därför skäl att nu utöka möjligheterna för rederier som omfattas av tonnagebeskattning att hyra ut fartyg utan besättning. En sådan utökad möjlighet ökar flexibiliteten för rederierna och kan förväntas leda till att fartygsflottan används på ett mer effektivt och hållbart sätt. Den andel av den sammanlagda bruttodräktigheten som får användas till uthyrning av kvalificerat fartyg utan besättning föreslås därför utökas till högst 50 procent av de kvalificerade fartyg som ingår i verksamheten. I likhet med vad som gäller idag är syftet med att tillåta uthyrning av fartyg utan besättning att uthyrningen ska kunna ske på grund av tillfällig

överkapacitet i uthyrarens verksamhet, t.ex. till följd av konjunkturförändringar.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 39 b kap. 3 § inkomstskattelagen.

4.4 Förutsättningarna för att ett fartyg ska vara kvalificerat ändras

Promemorians förslag: Villkoret att ett fartyg för att vara kvalificerat huvudsakligen ska gå i internationell fart eller i inrikes fart i ett annat land tas bort och ersätts av ett krav på att fartyget används i trafik som är utsatt för internationell konkurrens på sjöfartsmarknaden.

För fartyg som används för specialsjöfart införs ett lägre krav på minsta bruttodräktighet. I stället för en bruttodräktighet på minst 100 ska fartyg som används för specialsjöfart ha en bruttodräktighet på minst 20 för att vara kvalificerat.

Med kvalificerat fartyg avses inte fartyg som uteslutande används i fart på floder, kanaler eller insjöar.

Skälen för promemorians förslag

Kravet på internationell fart tas bort och ersätts med ett krav på internationell konkurrens

Som framgår av avsnitt 3.1 begränsar definitionen av kvalificerad rederiverksamhet tillsammans med definitionen kvalificerat fartyg tillämpningsområdet för tonnageskattning. För att ett fartyg ska vara kvalificerat ska det i dag uppfylla särskilda villkor avseende storlek, ledning och fart. När det gäller rekvisitet fart ska ett fartyg för att vara kvalificerat huvudsakligen användas i internationell fart eller i inrikes fart i ett annat land (39 b kap. 6 § IL). Det innebär att fartyget till 75 procent eller mer ska användas i sådan trafik (prop. 2015/16:127 s. 121).

I promemorian Vågade skatter konstateras att rekvisitet internationell fart bl.a. innebär att fartyg som är kvalificerade för tonnageskattning är begränsade i hur många uppdrag de kan ta mellan svenska hamnar för att kunna omfattas av systemet. Det lyfts även fram att det finns redare som är beroende av vart kunden önskar att ett fartyg går, och därmed kan hindras från att ingå i tonnageskattesystemet. Vidare belyses att det ofta uppstår gränsdragningsproblem kring vilka resor som uppfyller kraven på internationell fart, särskilt när det är fråga om resor med flera stopp i svenska respektive utländska hamnar. I promemorian Vågade skatter föreslås därför att villkoret som innebär att fartyget huvudsakligen ska användas i internationell fart eller i inrikes fart i ett annat land ska ändras till användning i åtminstone ringa omfattning i internationell fart eller i inrikes fart i ett annat land (promemorian Vågade skatter s. 34).

Den otvetyglighet som i dag finns kring huruvida ett fartyg uppfyller villkoret för internationell fart i tillräcklig utsträckning och den omständigheten att redare inte alltid har full rådighet över vart fartygen går eftersom det kan bestämmas av last, avtalsförhållanden och i vilken utsträckning

reparationer behöver utföras, motiverar en ändring av rekvisitet. Vid remittering av promemorian Vågade skatter ansåg dock flera remissinstanser att kravet på internationell fart helt borde slopas alternativt ersättas av ett villkor om att fartyget används i trafik som är utsatt för internationell konkurrens på sjöfartsmarknaden. Detta för att uppnå likvärdiga konkurrensvillkor med rederier i våra grannländer, och för att fler rederier och fartyg ska kunna omfattas av systemet.

I samband med att det svenska tonnageskattesystemet infördes övervägdes om tillämpningsområdet i stället för viss fart skulle avgränsas till fartyg som är utsatta för internationell konkurrens. Bedömningen gjordes dock att det framför allt är fartyg i internationell trafik som är utsatta för internationell konkurrens och att en avgränsning till fartyg som är utsatta för internationell konkurrens skulle medföra svåra bedömningsfrågor och gränsdragningsproblem. Systemet begränsades därför till fartyg som huvudsakligen används i internationell fart eller i inrikes fart i ett annat land (prop. 2015/16:127 s. 54).

Vid ett ställningstagande till ett eventuellt fartområde bör beaktas att den internationella konkurrensen på sjöfartsområdet i dag inte är begränsad till fartyg som används i internationell fart eller i inrikes fart i ett annat land. Även sjötransport till och från svenska hamnar, liksom specialsjöfarten, kan vara utsatt för internationell konkurrens. När det gäller specialsjöfarten finns det också fartyg som inte går i internationell fart. Det finns mot denna bakgrund skäl att frångå ett internationellt fartrekvisit och ersätta det med ett villkor om att fartyget ska används i trafik som är utsatt för internationell konkurrens på sjöfartsmarknaden.

Ett liknande villkor finns för att ett rederi ska kunna ta del av sjöfartsstöd, se 2 § förordningen (2001:770) om sjöfartsstöd. Begreppet internationell konkurrens förtydligas inte i förordningen. Högsta förvaltningsdomstolen har dock uttalat att konkurrensvillkoret i förordningen om sjöfartsstöd bör tolkas på så sätt att det är den typ av trafik som fartyget normalt sett används i som ska vara utsatt för internationell konkurrens. Varje enskilt transportuppdrag som fartyget utför måste därmed inte ha föregåtts av en konkurrensutsättning. Av sökanden krävs det däremot att den visar att liknande transporter utförs av andra fartyg på den internationella sjöfartsmarknaden (HFD 2018 ref. 82). Även det nu föreslagna konkurrensvillkoret inom ramen för reglerna om tonnagesbeskattning bör tolkas i enlighet med detta.

Sammanfattningsvis tas alltså villkoret om att ett fartyg för att vara kvalificerat huvudsakligen ska gå i internationell fart eller i inrikes fart i ett annat land bort, och ersätts med ett villkor om att fartyget används i trafik som är utsatt för internationell konkurrens på sjöfartsmarknaden.

Ett lägre krav på bruttodräktighet för fartyg inom specialsjöfarten

Enligt 39 b kap. 6 § IL, ska ett fartyg ha en bruttodräktighet på minst 100 för att vara kvalificerat. Termen bruttodräktighet är ett mått på fartygets storlek som baseras på dess volym. När tonnageskattereglerna infördes beaktades bl.a. att en bruttodräktighet på minst 100 skulle överensstämma med reglerna för sjöfartsstöd som har samma krav på fartygsstorlek, och att i princip alla fartyg som är avsedda för fart i öppet vatten har en bruttodräktighet över 100 (prop. 2015/16:127 s. 52–53).

I denna promemoria föreslås att tonnageskattesystemet ska utvidgas till att omfatta vissa verksamheter inom specialsjöfarten (se avsnitt 4.2). Generellt sett använder sig specialsjöfarten av mindre fartyg än de som vanligtvis används vid transport av gods och passagerare (promemorian Vågade skatter s. 39). Det finns mot den bakgrunden anledning att införa ett lägre storlekskrav för de fartyg som ägnar sig åt sådan verksamhet. I stället för en bruttodräktighet på minst 100 bör fartyg som används för specialsjöfart ha en bruttodräktighet på minst 20 för att vara kvalificerat.

Fartyg som uteslutande används i fart på floder, kanaler eller insjöar är inte kvalificerade

I promemorian Vågade skatter föreslås att ett undantag införs som innebär att upphandlad sjötransport och skärgårdstrafik inte är kvalificerat för systemet med tonnagebeskattning (promemorian Vågade skatter s. 33–34). En viktig utgångspunkt för en utvidgning av systemet bör vara att fler rederier och fartyg än i dag ska kunna omfattas. Något undantag för upphandlad sjötransport eller fartyg som går i skärgårdstrafik bör därför inte införas. För att säkerställa att de svenska reglerna för tonnagebeskattning är förenliga med Europeiska kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport (2004/C 13/03) bör det dock förtydligas att fartyg som går på inre vattenvägar inte omfattas av systemet. Det föreslås därför att det införs en bestämmelse som innebär att fartyg som uteslutande används i fart på floder, kanaler eller insjöar inte är kvalificerade.

Lagförslag

Förslagen medför ändringar i 39 b kap. 6 § inkomstskattelagen.

4.5 Regleringen av vilka anknytande verksamheter som utgör kvalificerad rederiverksamhet görs uttömmande

Promemorians förslag: Bestämmelsen om att rederiverksamhet är kvalificerad om den är nära anknuten till en sjötransport och ingår i ersättningen för sjötransporten ersätts med en uttömmande uppräkningslista av de anknytande verksamheter som avses.

Skälen för promemorians förslag: Som beskrivs i avsnitt 3.4 följer det av kommissionens riktlinjer att de skattemässiga fördelar som tonnagebeskattning medför för företagen måste begränsas till sjöfartsverksamhet. Kommissionen har i sin beslutspraxis uttalat att även anknytande aktiviteter till sjöfartsverksamhet kan omfattas av tonnagebeskattning. En förutsättning för att intäkterna från sådana anknytande verksamheter ska kunna omfattas av tonnagebeskattning är att intäkterna från den anknytande verksamheten på ett kvalificerat fartyg inte överstiger 50 procent av fartygets totala intäkter. Av kommissionens beslutspraxis kan även utläsas att det ska listas uttömmande i stödordningen vilka verksamheter som utgör anknytande verksamhet (se

t.ex. kommissionens beslut den 13 december 2024 i ärende SA.109641 [2023/N], punkt 92 och 93).

Av nuvarande 39 b kap. 3 § IL andra strecksatsen framgår att verksamhet som är nödvändig för eller nära anknuten till en sjötransport och som ingår i ersättningen för sjötransporten utgör kvalificerad rederiverksamhet. Av förarbetena framgår bl.a. att de anknytande verksamheterna ska vara underordnade sjötransporten och att detta torde innebära att de intäkter dessa verksamheter genererar inte överstiger intäkterna från sjötransporten (prop. 2015/16:127 s. 46). I förarbetena lämnas exempel på verksamheter som kommissionen har ansett ha ett nära samband med sjötransporter och vara anknytande verksamheter. Verksamheter som nämns är transport av passagerare och gods i hamnområdet, lastning och lossning av gods, på- och avstigning av passagerare, sådan tillfällig uppläggning av gods som hanteringen av lasten kräver, drift av gods- och passagerarterminaler samt administrativ verksamhet. Dessa verksamheter tas även upp som exempel på verksamhet som kan betraktas som nödvändig för eller nära anknuten till sjötransport enligt den svenska bestämmelsen (prop. 2015/16:127 s. 119).

Enligt tredje strecksatsen i 39 b kap. 3 § IL utgör transport utanför hamnområdet som ingår i ersättningen för en sjötransport under vissa förutsättningar också kvalificerad rederiverksamhet. Vidare framgår av 39 b kap. 4 § IL att även vissa verksamheter ombord på fartyg som används för sjötransport är kvalificerad rederiverksamhet. Det gäller bl.a. enklare underhållning och annan förströelse som ingår i ersättningen för sjötransporten och uthyrning av lokaler. Kommissionen har bedömt att bl.a. transport utanför hamnområdet, underhållning ombord och uthyrning av andra lokaler än hytter ombord utgjort anknytande verksamheter.

Det finns skäl att uttömmande reglera vilka anknytande verksamheter som utgör kvalificerad rederiverksamhet. Det föreslås därför att den delen av bestämmelsen som rör anknytande verksamhet i 39 b kap. 3 § IL i andra strecksatsen ersätts med en ny bestämmelse där det räknas upp vilka verksamheter som avses. Uppräkningen föreslås vara uttömmande. En utgångspunkt vid utformningen av en sådan uppräknings bör vara att de verksamheter som enligt den nuvarande bestämmelsen anses vara nära anknuten till en sjötransport och som ingår i ersättningen för sjötransporten även framöver ska kunna utgöra kvalificerad rederiverksamhet. De exempel på anknytande verksamhet som finns omnämnda i förarbetena till den nuvarande bestämmelsen bör därför ingå i uppräknings. Även vissa verksamheter som räknas som verksamhet som är nära anknuten till en sjötransport i tonnagebeskattningsystemen i andra jämförbara EU-länder bör ingå.

Vidare bör de anknytande verksamheter som för närvarande regleras i 39 b kap. 3 § IL tredje strecksatsen respektive 39 b kap. 4 § IL tredje och fjärde strecksatsen inkluderas i uppräknings i den nya bestämmelsen. När det gäller uthyrning av lokaler ombord bör dock endast uthyrning av andra lokaler än hytter anses vara en anknytande verksamhet.

Nuvarande reglering bedöms i tillräcklig mån säkerställa att intäkterna från anknytande verksamheter inte överstiger 50 procent av fartygets totala intäkter eftersom det handlar om verksamheter som är underordnade sjötransporten och ingår i ersättningen för sjötransporten. Detta bör gälla även vid tillämpning av den föreslagna nya bestämmelsen.

För att utformningen av bestämmelserna om kvalificerad rederiverksamhet ska bli mer enhetlig föreslås även vissa mindre redaktionella ändringar.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 39 b kap. 3 och 4 §§ inkomstskattelagen och att det införs en ny paragraf, 39 b kap. 4 a §, i samma lag.

4.6 Generösare villkor för överavskrivningsfond införs

Promemorians förslag: Förutsättningarna för att flytta fram tidpunkten för när avdrag för avsättning till överavskrivningsfond ska återföras till beskattning ändras. I stället för att den nettodräktighet som utgör underlag för beräkning av tonnageinkomst och nettodräktigheten för de ägda kvalificerade fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten ska ha ökat, krävs att nettodräktigheten inte ska ha minskat.

Vidare ska, inom ramen för reglerna om återföring av avdrag, avtal om leverans av nybyggt fartyg likställas med förvärv av fartyg vid beräkningen av nettodräktigheten för de ägda kvalificerade fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten. Detta förutsätter att det nybyggda fartyget är avsett att ingå i den kvalificerade rederiverksamheten och ska ersätta ett tidigare ägt fartyg som ingått i den kvalificerade rederiverksamheten och som avyttrats senast i samband med avtalets ingående. Det krävs även att leverans av det nybyggda fartyget ska ske senast inom tre år från avtalets ingående. Slutligen måste avtalet ingåtts senast vid utgången av närmast föregående beskattningsår räknat från avstämningstidpunkten för återföring av avdrag.

Överlåtelse eller avstående av rätt till leverans av ett nybyggt fartyg enligt avtal ska likställas med avyttring av ett fartyg det år då överlånelsen eller avståendet sker. Om leverans inte skett inom tre år ska det likställas med avyttring av ett fartyg det år då det står klart att leverans inte kommer att ske inom den angivna tiden.

Promemorians bedömning: Bestämmelserna som styr förfarandet vid tonnagebeskattning behöver inte förändras som en följd av förslaget om generösare villkor för överavskrivningsfond.

Skälen för promemorians förslag

Förutsättningarna för att flytta fram tidpunkten för återföring ändras

När ett företag går in i tonnagebeskattningssystemet ska det bokförda värdet på de inventarier som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten jämföras med det skattemässiga värdet. Om det bokförda värdet överstiger det skattemässiga ska skillnaden tas upp som en intäkt det första beskattningsåret då tonnagebeskattning sker (39 b kap. 17 och 18 §§ IL). För att undvika den omedelbara skatteeffekten av att skillnadsbeloppet ska tas upp som en intäkt kan ett företag i stället göra avdrag för avsättning till en överavskrivningsfond. Avdraget får göras det första beskattningsåret då

tonnagebeskattning ska ske, och avdrag respektive återföring av gjorda avdrag ska hänföras till annan näringsverksamhet (39 b kap. 19 § IL).

Bestämmelser om återföring av avdrag för avsättning till överavskrivningsfond finns i 39 b kap. 23–25 §§ IL. Enligt huvudregeln ska 25 procent av avdraget återföras vart femte beskattningsår (39 b kap. 23 § första stycket IL). Om nettodräktigheten för de ägda kvalificerade fartygen har minskat med mer än 25 procent vid någon av de femåriga återföringstidpunkterna ska i stället en så stor del som motsvarar minskningen återföras (39 b kap. 23 § andra stycket IL). Det finns även vissa situationer då hela det återstående avdraget ska återföras till beskattning (39 b kap. 25 § IL).

Ingen del av avdraget behöver dock återföras om både nettodräktigheten som utgör underlag för beräkning av tonnageinkomsten och nettodräktigheten för ägda fartyg har ökat i förhållande till vad som gällde fem beskattningsår tidigare. I stället flyttas de återstående återföringstidpunkterna fram med fem beskattningsår (39 b kap. 24 § IL). Syftet med undantaget från återföring är att skapa incitament att öka andelen svensk-registrerat tonnage (prop. 2015/16:127 s. 82–83).

Som framgår av promemorian Vågade skatter är rederinäringen en konjunkturkänslig bransch med företag av olika storlek. Det är inte ovanligt att rederier är organiserade på ett sådant sätt att ett enskilt fartyg är registrerat i ett separat företag, där en ökning av tonnaget kan utgöra en förhållandevis stor kostnad. Marknadsläget vid återföringstidpunkten kan också vara sådant att även företag som planerar att växa har svårt att utöka fartygsflottan (promemorian Vågade skatter s. 40).

För att bättre anpassa reglerna till att rederibranschen består av företag av olika storlek, och att tidpunkten för när det är motiverat att göra fartygsinvesteringar påverkas av konjunkturen, bör 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. Det föreslås alltså att varken den nettodräktighet som utgör underlag för beräkning av tonnageinkomst eller nettodräktigheten för de ägda kvalificerade fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten ska ha minskat vid utgången av det femte beskattningsåret i förhållande till vad som gällde fem beskattningsår tidigare.

Avtal om införskaffning av fartyg jämföras med innehav

I promemorian Vågade skatter föreslås att bindande avtal om leverans av nybyggt fartyg inom tre år ska jämföras med anskaffning av fartyg. Som skäl för förslaget framhålls att det vid avyttring av fartyg i samband med nyförvärv finns en risk för att det nya fartyget inte hinner levereras i tid och att företaget då kan befinna sig i en situation där det har en lägre nettodräktighet vid tiden för avstämning trots att avtal om leverans av ett nytt fartyg finns. Det konstateras vidare att såväl det danska som det finska tonnageskattesystemet jämför bindande avtal om leverans av nybyggt tonnage med anskaffning av fartyg (promemorian Vågade skatter s. 40–41).

För att underlätta för rederier i den ovan angivna situationen bör en bestämmelse införas som innebär att avtal om införskaffning av ett nybyggt fartyg ska jämföras med förvärv av fartyg vid beräkningen av

nettodräktigheten för de ägda kvalificerade fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten vid tillämpning av reglerna om återföring av avdrag för avsättning till överavskrivningsfond. Att avtal är bindande för parterna följer av lag och behöver därför inte anges i den nya bestämmelsen.

En sådan bestämmelse bör endast avse avtal gällande nybyggt fartyg som är avsett att användas i den kvalificerade rederiverksamheten och som ska ersätta ett tidigare ägt fartyg som ingått i den kvalificerade rederiverksamheten och som avyttrats i anknytning till, men senast vid ingående av avtalet om nyförvärv. En annan utformning skulle, som Skatteverket påpekar i sitt remissvar avseende promemorian Vågade skatter, kunna innebära att ett rederi vid den första återföringstidpunkten har ökat sin nettodräktighet genom att ingå ett avtal avseende ett nybyggt fartyg och samtidigt har kvar det fartyg som ska avyttras, men fem år senare i stället – i förhållande till den föregående återföringstidpunkten – minskat nettodräktigheten av de ägda fartygen eftersom det nya fartyget levererats och det gamla avyttrats.

Det bör även ställas upp ett villkor om att leverans av det nybyggda fartyget ska ske inom viss tid från det att avtalet ingåtts. I enlighet med promemorian Vågade skatter föreslås att denna tid ska sättas till tre år från avtalets ingående. Härutöver föreslås att avtalet, för att beaktas, ska ha ingåtts senast vid utgången av det närmst föregående beskattningsåret räknat från den avstämningstidpunkt som avses i 39 b kap. 23 § IL.

Om rätten till leverans av ett nybyggt fartyg avstås eller överläts på en annan part bör det likställas med avyttring av fartyget. Med avstående avses exempelvis att avtalet bryts eller att rätten till leverans på annat sätt avsågs. Avyttringen ska då anses ha skett det år då avståendet eller överlåtelsen sker. Om ett fartyg inte levereras inom tre år från avtalets ingående bör det också likställas med avyttring av fartyget. Avyttringen ska då anses ha skett det år då det står klart att leverans inte kommer att ske inom den lagstadgade tiden.

Bestämmelserna om förfarandet behöver inte förändras

Ovan föreslås generösare villkor för överavskrivningsfond. Företag som godkänts för tonnagebeskattning ska lämna inkomstdeklaration på av Skatteverket fastställt formulär. Om företag bedriver både kvalificerad rederiverksamhet som godkänts för tonnagebeskattning och annan näringsverksamhet ska företaget lämna vissa uppgifter särskilt för den kvalificerade rederiverksamheten. Detta följer av 31 kap. 2 och 15 a §§ och 38 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, och 6 kap. 10 och 10 a §§ skatteförfarandeförordningen (2011:1261). En av de uppgifter som ska lämnas är hur det bokföringsmässiga resultatet har justerats för att stämma överens med bestämmelserna i inkomstskattelagen. Med stöd av dessa bestämmelser har Skatteverket fastställt en bilaga som ska lämnas av företag som är godkända för tonnagebeskattning. Bilagan innehåller uppgifter avseende överavskrivningsfond. De föreslagna förändringarna i förutsättningarna för när en överavskrivningsfond ska återföras innebär inte någon grundläggande förändring av vilken typ av uppgifter som behöver lämnas till Skatteverket för att en korrekt beskattning ska kunna beslutas. Om det behöver ske någon justering kan

det ske inom ramen för Skatteverkets arbete med att fastställa formulär för inkomstdeklarationen. De förslag som lämnas i promemorian kräver därmed inte någon förändring av bestämmelserna kring uppgiftsskyldigheten för företag som är godkända för tonnagebeskattning.

En av de föreslagna förändringarna är att avtal om införskaffning av fartyg under vissa förutsättningar ska likställas med förvärv av fartyg. Eftersom de förutsättningar som uppställs sträcker sig över flera år innebär förslaget att det kan uppstå en situation där en förändring, som har betydelse för bedömningen av om återföring av överavskrivningsfond ska ske ett visst år kan inträffa först under ett senare räkenskapsår.

För att underlätta för både företag och Skatteverket bör sådana ändrade förutsättningar inte leda till att tidigare års beskattningsbeslut ska behöva omprövas. En förändrad förutsättning bör i stället påverka beskattningen först det år då förändringen sker. Som anges ovan är promemorians förslag att det av en ny bestämmelse i inkomstskattelagen tydligt ska framgå att eventuella beskattningskonsekvenser till följd av förändringar i ett avtal, såsom att avtalet har överlåtits eller att leverans inte kommer att ske inom treårsperioden, ska hänföras till det år då förändringen sker. Detta medför i sin tur att de bestämmelser som reglerar när omprövning av beslut får ske inte behöver förändras.

Följande exempel förtydligar övervägandena. Ett företag har godkänts för tonnagebeskattning från och med år ett och gör avdrag för en överavskrivningsfond. Under år fyra tas ett fartyg ur bruk men fartyget ska enligt ett avtal ersättas med ett nytt fartyg som ska levereras inom tre år, dvs. senast år sju. Företagets nettodräktighet anses därför inte ha minskat och överavskrivningsfonden behöver inte till någon del återföras. År sju står det klart att fartyget inte kommer att levereras. Företaget ska, enligt promemorians förslag, för år tio redovisa förändringen såsom en avyttring vilket innebär att företaget från och med det året har minskat sin nettodräktighet. Genom att tydliggöra att förändringar i form av överlåtelser, avstående eller försenade leveranser ska likställas med en avyttring det år när sådana situationer inträffar, dvs. år sju, och inte det år då avtalet ingick, dvs. inte år fyra, saknas det skäl att se över de bestämmelser som styr tidpunkten för när omprövning av beskattningsbeslut får ske. Om företaget i exemplet ovan underlåter att redovisa avyttringen och inte återför en del av överavskrivningsfonden till beskattning år tio kan företaget ha lämnat en oriktig uppgift. Har en oriktig uppgift lämnats är de nu gällande bestämmelserna om skattetillegg och efterbeskattning tillämpliga.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 39 b kap. 24 § inkomstskattelagen och att det införs två nya paragrafer, 39 b kap. 24 a och 24 b §§, i samma lag.

4.7 Företag i ekonomiska svårigheter

Promemorians förslag: Rederiverksamhet ska inte vara kvalificerad om den bedrivs av ett företag som är i ekonomiska svårigheter enligt Europeiska kommissionens meddelande om riktlinjer för statligt stöd

till undsättning och omstrukturering av icke-finansiella företag i svårigheter (2014/C 249/01).

Skatteverket ska återkalla ett godkännande för tonnagebeskattning om ett företag är i sådana ekonomiska svårigheter som framgår av Europeiska kommissionens meddelande. Återkallelseavgift ska inte tas ut i dessa situationer.

Skälen för promemorians förslag

Företag i svårigheter

I unionsrätten ställs det upp olika krav för att statliga stöd ska tillåtas och därmed anses förenliga med den inre marknaden. Ett av dessa är att sådant stöd så gott som undantagslöst inte får ges till en stödmottagare som är i ekonomiska svårigheter. Det kan endast godkännas av kommissionen under särskilda omständigheter enligt regler i kommissionens riktlinjer för statligt stöd till undsättning och omstrukturering av icke-finansiella företag i svårigheter (EUT C 249, 31.7.2014). Det är också vanligt förekommande i andra medlemsländer att det ställs villkor om att företag, för att kunna omfattas av tonnagebeskattning, inte får befinna sig i ekonomiska svårigheter eller vara föremål för ett betalningskrav på grund av ett beslut av Europeiska kommissionen (se t.ex. kommissionens beslut den 13 december 2024 i ärende A.109641 [2023/N], punkt 15). Motsvarande villkor på mottagaren gäller även för att beviljas sjöfartsstöd enligt förordningen (2001:770) om sjöfartsstöd.

För att säkerställa att det svenska tonnagebeskattningssystemet är förenligt med de krav unionsrätten ställer på nationella stödordningar bör företag som är i ekonomiska svårigheter inte kunna omfattas av tonnagebeskattning. Det föreslås därför att rederiverksamhet som bedrivs av sådana företag inte ska utgöra kvalificerad rederiverksamhet.

Ett annat krav som ställs bl.a. i förordningen om sjöfartsstöd är att stödet inte får betalas ut till någon som är föremål för betalningskrav på grundval av ett tidigare kommissionsbeslut som förklarar ett stöd olagligt och oförenligt med den inre marknaden. Med hänsyn till de konsekvenser ett återkallande för tonnagebeskattning kan få för det enskilda företaget bedöms det emellertid inte vara motiverat att införa ett sådant krav för att kunna omfattas av tonnagebeskattning.

Återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning

Ett godkännande för tonnagebeskattning ska under vissa förutsättningar återkallas, vilket framgår av 13 a kap. 10 § första stycket SFL. Av paragrafens första stycke 2 framgår att godkännandet ska återkallas om förutsättningarna för godkännande för tonnagebeskattning enligt 2 och 3 §§ inte är uppfyllda. I 2 § hänvisas till bestämmelser i inkomstskattelagen som definierar begreppet kvalificerad rederiverksamhet.

Ett företag som har valt att verksamheten ska tonnagebeskattas är bunden av det valet i minst tio beskattningsår. Samtidigt föreligger inom associationsrätten, konkurs- och utsökningsrätten samt skatterätten krav på att den som bedriver näringsverksamhet ska 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. För att skapa en möjlighet att lämna systemet med tonnagebeskattning i förtid under ordnade former ska ett godkännande för tonnagebeskattning inte återkallas på grund av att förutsättningarna för godkännande inte längre är uppfyllda om verksamheten avvecklas och inte bedrivs vidare av någon annan. Motsvarande gäller vid likvidation och konkurs (prop. 2015/16:127 s. 91). I 13 a kap. 10 § andra stycket SFL föreskrivs i vilka fall undantag från återkallelse ska ske.

Det kan tänkas uppstå situationer då ett företag som befinner sig i ekonomiska svårigheter också försätts i konkurs eller träder i likvidation. Mot bakgrund av att tonnagebeskattning av företag i ekonomiska svårigheter kan komma att betraktas som ett otillåtet statsstöd (se ovan under rubriken *Företag i svårigheter*) finns det ett behov av att reglera om Skatteverket i dessa situationer ska återkalla ett godkännande för tonnagebeskattning eller inte. Eftersom tonnagebeskattning av företag i ekonomiska svårigheter kan komma att betraktas som ett otillåtet statsstöd föreslås att det införs ett undantag från 13 a kap. 10 § andra stycket SFL när företaget är i ekonomiska svårigheter enligt Europeiska kommissionens meddelande om riktlinjer för statligt stöd till undsättning och omstrukturering av icke-finansiella företag i svårigheter (2014/C 249/01).

En återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning på Skatteverkets initiativ gäller för det beskattningsår då beslutet om återkallelse meddelades och tidigare beskattningsår som verksamheten har tonnagebeskattats, dock tidigast det beskattningsår som har gått ut under det sjätte kalenderåret före det kalenderår då beslut om återkallelse meddelades. Detta framgår av 13 a kap. 17 § SFL. En återkallelse på grund av att ett företag befinner sig i ekonomiska svårigheter kan därmed komma att påverka om företaget får tonnagebeskattas även för beskattningsår bakåt i tiden, innan de nya bestämmelserna trätt i kraft. Grunden för företagets skattskyldighet kommer dock vara densamma, även om företaget inte längre uppfyller kraven för en mer förmånlig beräkning av skatten enligt 39 b kap. 1 L. Det bedöms därför inte vara fråga om ett retroaktivt skatteuttag i den mening som avses i 2 kap. 10 § regeringsformen.

Återkallelseavgift ska i vissa fall inte tas ut

Ett godkännande för tonnagebeskattning ska under vissa förutsättningar återkallas (13 a kap. 10 och 11 §§ SFL). När ett godkännande för tonnagebeskattning återkallas av annan anledning än att företaget självt har begärt det ska en återkallelseavgift tas ut enligt 49 a kap. 1 § SFL. Förslaget i promemorian att svenska företag som är i ekonomiska svårigheter inte ska få lov att omfattas av tonnagebeskattningssystemet kommer kunna leda till att Skatteverket ska återkalla ett godkännande även i situationer som i dag omfattas av undantagen i 13 a kap. 10 andra stycket SFL (se ovan under rubriken *Återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning*). Förändringen införs för att anpassa den svenska regleringen till EU-rätten. De skäl som framfördes när undantag från återkallelse infördes är dock fortfarande gällande. Det vore därför oskäligt att påföra en avgift om grunden för återkallelse är att företaget är i sådana ekonomiska svårigheter att de inte kan omfattas av undantaget från

återkallelse. Det kan även finnas företag som är i ekonomiska svårigheter men som i övrigt uppfyller kriterierna för kvalificerad rederiverksamhet och som med nu gällande bestämmelser inte omfattas av ett krav på återkallelse. Det saknas därför skäl att ändra bestämmelser om när återkallelseavgift ska påföras. Bestämmelsen om när återkallelseavgift ska tas ut bör därför justeras så att återkallelseavgift inte ska tas ut när återkallelse sker på grund av att företaget är i ekonomiska svårigheter enligt Europeiska kommissionens meddelande om riktlinjer för statligt stöd till undsättning och omstrukturering av icke-finansiella företag i svårigheter (2014/C 249/01).

Följdändringar i skatteförfarandelagen

Bestämmelser om förfarandet kopplat till tonnagebeskattning finns i skatteförfarandelagen. Bestämmelserna som reglerar förfarandet för godkännande för tonnagebeskattning samt uppgiftsskyldigheten som följer på ett sådant godkännande hänvisar till inkomstskattelagens bestämmelser som definierar begreppet kvalificerad rederiverksamhet. Eftersom inkomstskattelagens bestämmelser utökas med en ny paragraf behöver skatteförfarandelagen ändras så att den hänvisar även till denna nya paragraf.

Lagförslag

Förslaget medför att en ny paragraf, 39 b kap. 5 a §, införs i inkomstskattelagen. Förslaget medför även ändringar i 13 a kap. 2 och 10 §§, 31 kap. 15 a § samt 49 a kap. 1 § skatteförfarandelagen.

4.8 Beräkningen av spärrtid justeras

Promemorians förslag: Spärrtiden ska beräknas på olika sätt beroende på om återkallelsen av godkännandet sker på begäran av det godkända företaget eller av annan anledning. Om återkallelsen sker på företagets begäran ska spärrtiden räknas från utgången av det senaste beskattningsår då tonnagebeskattning har skett. I övriga fall ska spärrtiden räknas från utgången av det sista beskattningsår som återkallelsen avser.

Skälen för promemorians förslag: Utredningen om tonnageskatt och andra stöd för sjöfartsnäringen föreslog att spärrtiden ska beräknas på olika sätt beroende på om återkallelsen av godkännandet sker på begäran av det godkända företaget eller på initiativ av Skatteverket. Utredningen framförde bl.a. att på detta sätt kommer den som fått sitt godkännande för tonnagebeskattning återkallat inte komma i bättre läge än den som fullföljer tonnageskatteperioden (SOU 2015:4 s. 421–423). Regeringen ansåg dock att spärrtiden av förenklingsskäl bör beräknas på samma sätt oavsett på vems initiativ som återkallelsen sker (prop. 2015/16:127 s. 107).

I promemorian Vågade skatter föreslås att spärrtiden vid återkallelse på initiativ av Skatteverket ska räknas från ingången av det beskattningsår då beslut om återkallelse meddelades. Som skäl för förslaget anges bl.a. att

Skatteverket noterat att spärrtiden sannolikt blir kortare än avsett i vissa fall. Det gäller situationer då Skatteverket genom omprövning beslutar att ett företag som är godkänt för tonnagebeskattning ska beskattas konventionellt för tidigare beskattningsår (promemorian Vågade skatter s. 43).

Att spärrtiden vid återkallelse på Skatteverkets initiativ, på grund av t.ex. missbruk, i vissa situationer blir kortare än vad som gäller när återkallelsen sker på företagets egen begäran framstår inte som en ändamålsenlig ordning. Det finns därför skäl att justera bestämmelsen om beräkningen av spärrtid. Att göra beräkningen av spärrtiden beroende av tidpunkten för Skatteverkets beslut på det sätt som föreslås i promemorian är emellertid inte en lämplig lösning. När det gäller återkallelse på Skatteverkets initiativ föreslås därför att spärrtiden räknas från utgången av det sista beskattningsår som återkallelsen avser. På detta vis säkerställs att spärrtiden kommer att uppgå till 10 år även i de situationer som Skatteverket beskriver i promemorian Vågade skatter. När det gäller återkallelse på företagets begäran föreslås att beräkningen sker på samma sätt som i dag dvs. minst tio beskattningsår måste ha gått från utgången av det senaste beskattningsår då tonnagebeskattning har skett (13 a kap. 18 § SFL).

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 13 a kap. 18 § skatteförfarandelagen.

4.9 Syfte och alternativa lösningar

Det övergripande syftet med tonnagebeskattningssystemet är att företag som bedriver rederiverksamhet inom sjötransport ska kunna ansluta fartyg till systemet för att få en förutsägbar och internationellt konkurrenskraftig beskattningsnivå. För att systemet ska fungera effektivt krävs tydliga och välavvägda regler som anger vilka fartyg och verksamheter som ska vara kvalificerade.

Syftet med förslagen om förstärkningar av tonnagebeskattningssystemet är att modernisera och bredda systemet så att det blir mer tillgängligt, attraktivt och förutsägbart för fler aktörer inom sjöfarten. Genom förändringar i kvalificeringsreglerna, som att kravet på internationell fart ersätts med ett krav på att verksamheten ska vara utsatt för internationell konkurrens, samt genom att inkludera specialsjöfart, skapas bättre förutsättningar att spegla den faktiska struktur och bredd som präglar verksamheter inom sjötransport. Dessa förändringar syftar till att främja svensk sjöfarts konkurrenskraft, stärka sysselsättningen och bidra till ett långsiktigt hållbart regelverk. Därutöver föreslås anpassningar av regelverket för att dels öka rättssäkerheten och tydligheten i tillämpningen, dels säkerställa att reglerna är i linje med EU:s riktlinjer för statligt stöd till sjötransport och den beslutspraxis som kommissionen har etablerat rörande andra medlemsstaters tonnageskattesystem.

Alternativa lösningar har övervägts. Ett alternativ hade t.ex. varit att behålla kravet på internationell fart, men att anpassa det i omfattning. En sådan lösning skulle dock inte åtgärda de tröskeleffekter och den rättsliga

osäkerhet som kan uppstå i det befintliga tonnageskattningsystemet. Ett annat alternativ hade kunnat vara att även sänka gränsen för bruttodräktighet för fartyg inom sjötransport (utöver specialsjöfart), exempelvis till en bruttodräktighet på minst 20. Denna ändring skulle dock riskera att leda till att mindre fartyg, som inte motsvarar systemets ursprungliga inriktning på kommersiellt bärkraftig sjötransport, inkluderas.

Ett ytterligare alternativ är att låta reglerna för tonnageskattningsystemet förbli oförändrade. Ett sådant alternativ skulle dock innebära att befintliga brister och begränsningar i tonnageskattningsystemets utformning kvarstår, såsom tröskeeffekter i kvalificeringskraven och ett alltför snävt tillämpningsområde. Detta skulle kunna försvaga systemets attraktionskraft i förhållande till motsvarande tonnageskattningsystem i andra länder, vilket i förlängningen kan minska svenska rederiers incitament att bedriva verksamhet i Sverige.

Sammantaget bedöms förslagen om förbättringar av tonnageskattningsystemet ge en bättre balans mellan systemets syfte, rättssäker tillämpning och anpassning till näringsens behov, för att stärka svensk sjöfarts konkurrenskraft och långsiktiga utveckling.

4.10 Förenlighet med EU-rätten

Promemorians bedömning: De föreslagna förbättringarna av reglerna för svensk tonnageskattningsystemet är ett sådant statligt stöd som måste anmälas till och godkännas av Europeiska kommissionen innan det genomförs. Förslagen bedöms vara förenliga med EU:s regler om statligt stöd och även i övrigt vara förenliga med EU-rätten.

Skälen för promemorians bedömning Tonnageskattningsystemet är ett sådant statligt stöd som måste anmälas till och godkännas av Europeiska kommissionen, i enlighet med artikel 108.3 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, innan det genomförs. De nu föreslagna ändringarna i det svenska tonnageskattesystemet är utformade i enlighet med kommissionens riktlinjer om statligt stöd till sjötransport och den praxis som har utvecklats genom kommissionens statsstödsbeslut beträffande andra länders tonnageskattningsystem. Förslagen bedöms därmed vara förenliga med EU:s regler om statligt stöd och bör därmed kunna godkännas vid en anmälan av åtgärden. Förslagen bedöms även i övrigt vara förenliga med EU-rätten.

5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: De föreslagna lagändringarna ska träda i kraft den 20 juli 2026 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.

Skälen för promemorians förslag: De föreslagna lagändringarna bör träda i kraft så snart som möjligt, vilket bedöms vara den 20 juli 2026.

Med hänsyn till att en ansökan om godkännande för tonnagebeskattning ska göras senast fem månader före ingången av det första beskattningsår som ansökan avser föreslås att lagändringarna ska tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.

6 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslagets effekter i den omfattning som bedöms lämpligt i det aktuella lagstiftningsärendet och med beaktande av förordningen (2024:183) om konsekvensutredningar. Vad gäller syfte och alternativa lösningar samt förslagets förenlighet med EU-rätten så redogörs för dessa delar under avsnitt 4.9 respektive 4.10.

De föreslagna ändringarna innebär att det svenska tonnagebeskattningssystemet blir tillgängligt för fler fartygstyper, för fler verksamhetsområden och därigenom för fler företag. Förhoppningen med ett mer tillgängligt tonnagebeskattningssystem är att det förbättrar företagens, och därigenom svensk sjöfarts konkurrensförutsättningar, samt att det ökar attraktiviteten att flagga svenskt. Fler svenskflaggade fartyg stärker det maritima klustret i stort och även beredskapen.

Eftersom tonnagebeskattningssystemet är frivilligt råder osäkerhet kring hur många företag som skulle välja att omfattas av ett förändrat system. Om regler i andra länder blir mer eller mindre fördelaktiga kan detta leda till att fler eller färre företag väljer att bli beskattade i Sverige och ingå i det svenska tonnagebeskattningssystemet. Osäkerheten förstärks därmed av att motsvarande system och villkor för sjöfarten i andra länder kan förändras över tid. Prognoser eller antaganden om antal företag i systemet bör därför ses som särskilt osäkra och utfallet beror på såväl de föreslagna ändringarna som ändrade internationella förutsättningar.

De offentligfinansiella effekterna till följd av ändrade skatte- och avgiftsregler beräknas i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner. Beräkningarna görs i ikraftträdandeårets priser och volymer och utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förändringarna i skattereglerna. Antagandet om oförändrat beteende ger en god uppskattning av åtgärdernas effekt på kort och medellång sikt. På längre sikt, och för att analysera andra konsekvenser än de offentligfinansiella effekterna, kan ett mer dynamiskt synsätt behöva användas, där skattebaser tillåts påverkas av regeländringen.

6.1 Offentligfinansiella effekter

De offentligfinansiella effekterna av de föreslagna ändringarna i tonnagebeskattningen är till stor del direkt kopplat till vilka företag och fartyg som ansluter sig till tonnagebeskattningssystemet.

Om fartyg tidigare varit föremål för konventionell beskattning i Sverige och därefter övergår till tonnagebeskattning, leder detta normalt till en lägre beskattning och därmed en minskning av skatteintäkterna.

De offentligfinansiella effekterna är beräknade utifrån ett antagande om oförändrade volymer vilket innebär att beräkningen utgår ifrån de intäkter som skulle omfattats av konventionell beskattning som ersätts av tonnageintäkter. De tillkommande tonnageskatteintäkter som inte skulle beskattas konventionellt utan de förslagna ändringarna, t.ex. för att de inte uppstått eller beskattats av ett annat land, inkluderas inte i dessa beräkningar.

Baserat på uppgifter från 2023 bedöms de totala intäkterna hos företag som bedriver sjötransport inom havs- och kustfart, exklusive de intäkter som utgörs av tonnageintäkter, vara totalt ca 1,14 miljarder kronor framräknat till 2026 års priser och volymer.

Av de intäkter hos företag som år 2023 bedriver sjötransport inom havs- och kustfart uppskattas ca 80 procent undantas från konventionell beskattning till följd av tonnagebeskattning. Förslaget om att villkoret att ett fartyg ska gå i viss fart ersätts med ett villkor på att verksamheten ska var utsatt för internationell konkurrens bedöms leda till att ytterligare ca 40 procent av de konventionellt beskattade intäkterna från företag som bedriver sjötransport ersätts av tonnageintäkter. Detta skulle innebära att ca 460 miljoner kronor ytterligare undantas från konventionell beskattning per år när förslaget fått full effekt.

Förslagen om att inkludera specialsjöfart i tonnagebeskattningssystemet och ett lägre krav på minsta bruttodräktighet för sådana fartyg bedöms leda till att företag med verksamhet inom stödtjänster till sjötransport, som t.ex. bärgning, bogsering och sjöräddning, kommer att kunna undanta intäkter från konventionell beskattning. De totala intäkterna som kan komma undantas från konventionell beskattning hos dessa företag bedöms vara ca 200 miljoner kronor i 2026 års priser och volymer. Det är osäkert hur stor del av dessa intäkter som skulle omfattas av de förslagna kvalificeringsreglerna. Givet ett antagande om att 40 procent av dessa intäkter skulle omfattas av tonnageskatt så skulle ytterligare 80 miljoner kronor undantas från konventionell beskattning när förslagen fått full effekt.

Förslagen om att justera beräkningen av spärrtid, att införa generösare villkor för överavskrivningsfonden och att exkludera företag i svårigheter bedöms endast på ett begränsat sätt påverka rederiernas beskattningsbara intäkter och därmed inte leda till några nämnvärda offentligfinansiella effekter.

Totalt bedöms alltså 540 miljoner kronor i intäkter undantas från konventionell beskattning när förslagen fått full effekt. Under 2023 bedöms de totala tonnageintäkterna uppgå till ca två procent av de undantagna intäkterna i tonnagebeskattningssystemet. Till följd av en ökad anslutning till tonnageskatt bedöms de totala tonnageintäkterna att öka med ca 10 miljoner kronor. Samtidigt minskar alltså de totala beskattningsbara intäkterna från anslutna företag med ca 530 miljoner kronor. Detta beräknas sammantaget leda till minskade skatteintäkter på ca 110 miljoner kronor per år från det år då förslagen fått full effekt.

De offentligfinansiella effekterna åren efter ikraftträdande påverkas av tidpunkten då fartyg träder in i tonnagebeskattningssystemet. Företag kan

av strategiska skäl avvakta med en ansökan för att stärka den skattemässiga positionen vid övergången. Detta kan vara fördelaktigt vid låg förväntad lönsamhet i den kvalificerade rederiverksamheten under de kommande åren. Även tidigare gjorda överavskrivningar kan påverka beslutet. Genom att minska överavskrivningarna före inträdet kan sådana schablonintäkter från överavskrivningsfonden undvikas. Därtill kan kapitalstrukturen justeras för att motverka schablonintäkt på grund av överkapitalisering. Efter införandet av den ursprungliga tonnageskatten var anslutningen till systemet initialt låg. År 2018 hade endast fyra företag anslutit sig och år 2023 var antalet 17 anslutna företag. Antalet anslutna företag bedöms av Skatteverket växa ytterligare till totalt 30 företag år 2025. Anslutningstakten för verksamheter som kvalificerar sig till följd av de förslagna ändringarna bedöms däremot vara högre än vid införandet av det ursprungliga tonnagebeskattningssystemet. Verksamheter inom företag med redan anslutna fartyg kan förväntas inkluderas direkt vid införandet. Tonnagebeskattningssystemets fördelar och risker har troligtvis också blivit tydligare för företag som i dag bedriver rederiverksamheter som inte är kvalificerad. En övervägande del av de intäkter från verksamheter som blir kvalificerad till följd av förslaget kan därför antas omfattas av systemet redan året efter det tillämpas.

Förslagen föreslås träda i kraft den 20 juli 2026 och tillämpas först under 2027. Den offentligfinansiella effekten beräknas därför vara 0 kronor under 2026. För de beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026 bedöms en majoritet av den enligt förslagen kvalificerade rederiverksamheten, som tidigare ej var kvalificerad, att ingå i tonnagebeskattningssystemet. Den offentligfinansiella effekten under 2027 påverkas däremot bara av företag vars beskattningsår avslutas under året. Bland de företag som bedriver rederiverksamheter som berörs av förslaget bedöms ca 73 % ha beskattningsår som sammanfaller med kalenderåret. Sammantaget bedöms den offentligfinansiella effekten år 2027 uppgå till -0,06 miljarder kronor. År 2028 bedöms den offentligfinansiella effekten uppgå till -0,11 miljarder kronor och därefter vara konstant.

Tabell 6.1 Förslag om förstärkningar av tonnagebeskattningssystemet
Miljarder kronor, fasta priser och baser

	Bruttoeffekt 2026	Nettoeffekt 2026	Nettoeffekt 2027	Nettoeffekt 2028
Offentligfinansiell effekt	0,00	0,00	-0,06	-0,11

Källa: Statistiska centralbyrån och egna beräkningar.

6.2 Effekter för företagen

Tonnagebeskattning

är frivilligt och antas främst vara attraktivt för de företag som söker stabila förutsättningar och som bedömer sig kunna ha möjlighet att få en lägre sammanlagd beskattning inom tonnagebeskattningssystemet, jämfört med

konventionell beskattning under den period som beskattningen skulle gälla.

De föreslagna ändringarna antas leda till att tonnageskattningssystemet ökar tillgängligheten och attraktiviteten för företag som bedriver passagerartrafik och godstrafik inom havs- och kustsjöfart samt vissa företag som bedriver stödtjänster till transport, som t.ex. bärgning, bogsering och sjöräddning. Denna grupp motsvarar i grova drag de företag som ingår i SNI-koderna 501, 502 och 522.2. Av de ca 600 aktiebolag som ingår i nämnda SNI-koder uppger 360 att de har materiella anläggningstillgångar år 2023 (utöver byggnader och mark). Eftersom tonnageskattningen är kopplat till fartyg som i de flesta fall kan antas ägas av företaget begränsas följande analys till dessa företag.

Som redogörs för i avsnitt 6.1 bedöms antalet anslutna företag öka till totalt cirka 30 år 2025. Det är dock inte möjligt att med tillgänglig information fastställa i vilken utsträckning dessa företag återfinns bland de 360 företag som antas bedriva rederiverksamhet och skulle kunna omfattas av de föreslagna ändringarna. Inte heller går det att med säkerhet bedöma hur många ytterligare företag som kan komma att ansluta sig till tonnageskattningssystemet till följd av de föreslagna förändringarna.

Baserat på 2023 års uppgifter har ett genomsnittligt företag som kan antas bedriva rederiverksamhet och omfattas av de föreslagna ändringarna en balansomslutning på ca 210 miljoner kronor och ca 16 anställda. Av dessa företag bedöms ca 60 procent vara mikroföretag, 20 procent vara småföretag och 10 procent medelstora företag.¹

De företag som övergår till tonnageskattning skulle i genomsnitt kunna komma att betala lägre skatt jämfört med om de hade beskattats konventionellt. Skillnaden mellan vad de betalar inom systemet och vad de hade betalat utanför är svårt att uppskatta. För ett företag som är anslutet till tonnageskattningssystemet så bedöms dock den betalda skatten minska med i genomsnitt ca 90 procent. För mikro-, små och medelstora företag bedöms den betalda skatten minska med ca 96 procent. Till följd av förslagen kan även mindre företag antas ansluta fartyg till tonnageskattningssystemet än vad som varit fallet hittills, och bland dessa kan handelsbolag/kommanditbolag och enskilda firmor komma att ingå.

Bland de företag som kan vara aktuella att ansöka till det svenska tonnageskattningssystemet finns både företag som idag beskattas konventionellt i Sverige och företag som idag beskattas i andra länder. De som beskattas i ett annat land kan vara konventionellt beskattade eller ingå i det landets tonnageskattningssystem. För företag som idag befinner sig i ett annat lands beskattningssystem kan valet att träda in i det svenska systemet påverkas bl.a. av hur reglerna ser ut för att träda ur det landets skattesystem, och av hur lång bindningstid de har kvar om de är tonnageskattade i det landet. Bindningstiden påverkar även tidpunkten för när företagen skulle kunna träda in i det svenska systemet.

¹ Här definieras företag med upp till 10 anställda och en balansomslutning på upp till 20 miljoner kronor som mikroföretag. Ett företag med upp till 50 anställda och en balansomslutning på upp till 100 miljoner kronor definieras som ett småföretag och ett företag med upp till 250 anställda och en balansomslutning på upp till 500 miljoner kronor som ett medelstort företag.

För företag som går in i tonnageskattningssystemet uppstår en administrativ kostnad för att sätta sig in i regelverket. Det uppstår även årliga administrativa kostnader för det boksluts- och deklarationsarbete, och extern revisionsexpertis, som tillkommer utöver vad som hade varit fallet om de inte ingått i tonnageskattningssystemet. Företagen har dock redan den typen av kostnader även vid konventionell beskattning, och den tillkommande kostnaden utifrån de föreslagna ändringarna bedöms vara begränsad. En del av den ökade löpande kostnaden torde dock minska över tid, till följd av att företaget bygger upp en rutin och erfarenhet kring hur tonnageskattningen fungerar. Det är också rimligt att anta att det finns stordriftsfördelar för företag som går in med flera fartyg i systemet. Det tillkommer en administrativ kostnad specifikt för de med blandad verksamhet, för att hålla isär redovisningen för det som ska tonnageskattas från det i verksamheten som ska beskattas konventionellt. Men eftersom reglerna om tonnageskattning är frivilliga att ansluta sig till får det antas att de företag som gör det bedömer att värdet av att vara ansluten överstiger eventuella tillkommande administrativa kostnader.

Förslagen om ändringar i tonnageskattningen kan antas innebära att en del av de företagen som redan ingår i tonnageskattningssystemet kan beskatta en större del av sin verksamhet inom tonnageskattningssystemet. Vad detta skulle innebära för respektive företag är svårbedömt men för de företag som väljer att ansluta fler fartyg till systemet än tidigare till följd av de föreslagna ändringarna kan förväntas minska sin beskattning ytterligare.

6.3 Sysselsättningseffekter

I den mån föreslagna ändringar leder till att fler fartyg blir svenskregistrerade kan anställningstillfällen för svensk personal komma att öka, om än mest troligt på marginalen.

Med fler svenskregistrerade fartyg ökar antalet praktikplatser ombord. Praktikplatser anses vara en stor utmaning i dagens utbildningssystem (för att få behörighet att söka arbete efter examen måste befälsutbildningarna inkludera praktik ombord). Om praktikplatserna inte utgör en flaskhals i systemet kan utbildningarna i sig bli mer attraktiva.

Föreslagna förändringar i sjöfartens förutsättningar torde dock ha mindre påverkan på sysselsättningen om de inte kompletteras med ett aktivt arbete hos rederierna för att stärka sjöfartsyrkets attraktivitet. I detta spelar även anställandet av utländsk personal inom ramen för TAP-avtalen en roll. De samlade effekterna på sysselsättningen som följd av föreslagna förändringar torde således vara begränsad.

6.4 Effekter för enskilda, inkomstfördelningen och den ekonomiska jämställdheten

Det är i första hand juridiska personer och inte fysiska personer som berörs av förslagen om förstärkningar av tonnageskattningssystemet.

Konsekvenserna för den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män och inkomstfördelningen av förslaget är därför främst indirekta och beror på vilka individer det är som äger och driver företag med kvalificerad rederiverksamhet.

Män äger och driver företag i allmänhet i större utsträckning än kvinnor och det kan antas att samma förhållande gäller för företag med kvalificerad rederiverksamhet. De indirekta konsekvenserna bedöms därför vara att män i större utsträckning än kvinnor gynnas av förslagen i den mån de leder till mer förmånlig beskattning av berörda företag. Det är personer med jämförelsevis högre inkomst som äger och driver företag i allmänhet och som därmed kan antas gynnas mer av förslagen om förstärkningar av tonnagebeskattningssystemet än de med lägre inkomst.

Konsekvenserna för den ekonomiska jämställdheten mellan män och kvinnor och inkomstfördelningen av förslagen bedöms dock som marginella.

6.5 Effekter för statliga myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Skatteverket kommer att behöva ändra informationsmaterial till följd av förslagen. Dessa förändringar kommer att ingå i den anpassning som görs med anledning av ny eller förändrad lagstiftning och det bedöms inte finnas behov av särskilda informationsinsatser utöver detta. Utgångspunkten är att eventuella tillkommande kostnader ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Förslagen i denna promemoria bedöms inte medföra någon ökning av antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna.

6.6 Övriga effekter

De föreslagna ändringarna i tonnagebeskattningssystemet antas inte innebära några effekter för kommuner eller regioner, för inflationen eller för miljön.

7 Författningskommentar

7.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

39 b kap.

3 § Med *kvalificerad rederiverksamhet* avses

1. transport av gods eller passagerare till sjöss med kvalificerat fartyg (*sjötransport*),
2. verksamhet som är nödvändig för en sjötransport och som ingår i ersättningen för sjötransporten,
3. uthyrning av kvalificerat fartyg med besättning, och

4. uthyrning av kvalificerat fartyg utan besättning under högst tre år under en tioårsperiod och till högst 50 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten för de kvalificerade fartyg som ingår i verksamheten.

I paragrafen finns den grundläggande definitionen av vad som avses med kvalificerad rederiverksamhet. För att rederiverksamheten ska vara kvalificerad krävs även att förutsättningarna i 5 § är uppfyllda. Vilka fartyg som är kvalificerade fartyg regleras i 6 §.

I *första stycket* tas en strecksats som gäller transport utanför hamnområdet som ingår i ersättningen för en sjötransport bort och strecklistan ersätts av en numrerad lista. Verksamhet som är nära anknuten till en sjötransport tas bort ur punkt 2. I punkt 3 höjs procentsatsen från 20 till 50 procent.

Övervägandena finns i avsnitt 4.3 och 4.5.

4 § Med kvalificerad rederiverksamhet avses även följande verksamheter ombord på fartyg som används för sådan sjötransport som anges i 3 §:

1. försäljning av varor för konsumtion ombord,
2. restaurangverksamhet, och
3. uthyrning av hytter.

Paragrafen reglerar, tillsammans med 4 a §, uttömmande vilka verksamheter ombord på ett fartyg som används för sjötransport som är kvalificerad rederiverksamhet.

I paragrafen tas strecksatserna om uthyrning av lokaler respektive enklare underhållning och annan förströelse som ingår i ersättning för en sjötransport bort och strecklistan ersätts av en numrerad lista. Uthyrning av hytter ombord läggs till i *tredje punkten*. Den punkten ersätter delvis strecksatsen om uthyrning av lokaler. Övervägandena finns i avsnitt 4.5.

4 a § Med kvalificerad rederiverksamhet avses även verksamhet som ingår i ersättningen för sjötransporten enligt 3 §. Sådan verksamhet är

1. lön- och personal-administration och annan administrativ verksamhet med koppling till sjötransporten,
2. drift av gods- och passagerar-terminaler,
3. transport av last och passagerare på hamnområdet till och från fartyget,
4. transport utanför hamn-området om den som bedriver verksamheten har förvärvat transporten mot en marknadsmässig ersättning av ett annat företag,
5. på- och avstigning av passagerare,
6. enklare underhållning och annan förströelse ombord på det fartyg som används för sjötransporten,
7. uthyrning av andra lokaler än hytter ombord på det fartyg som används för sjötransporten,
8. lastning och lossning av gods, och
9. sådan tillfällig uppläggning av gods som hanteringen av lasten kräver.

Paragrafen, som är ny, ersätter delvis de nuvarande bestämmelserna i 3 § första stycket andra och tredje strecksatserna samt 4 § tredje och fjärde strecksatserna. Paragrafen reglerar uttömmande vilken anknytande verksamhet som ingår i ersättningen för sjötransporten som är kvalificerad rederiverksamhet. Vad som avses med sjötransport anges i 3 § 1. För att rederiverksamheten ska vara kvalificerad krävs även att förutsättningarna i 5 § är uppfyllda.

Övervägandena finns i avsnitt 4.5.

4 b § *Följande verksamheter till sjöss med kvalificerat fartyg ska likställas med kvalificerad rederiverksamhet:*

1. bevakning,
2. bogsering förutsatt att bogseringsfartyget används till sjötransport under minst 50 procent av den tid som fartyget är i drift under ett inkomstår,
3. bärgning,
4. bunkring av bränsle,
5. isbrytning,
6. kabel- eller rörläggning,
7. konstruktion, reparation, service eller demontering av vindkraftverk, oljeplattform och liknande anläggning till sjöss,
8. transport av muddermassa förutsatt att mudderverket under minst 50 procent av verkets driftstid under ett inkomstår används till sådan sjötransport,
9. sjöräddning,
10. utforskning av havsmiljö och havsbotten som utförs i syfte att möjliggöra konstruktion av en anläggning till sjöss, och
11. tillhandahållande av personallogement, verkstadskapacitet och liknande stöd och service till verksamhet enligt denna paragraf.

I paragrafen, som är ny, anges uttömmande vilka typer av verksamheter inom segmentet specialsjöfart som ska likställas med sådan kvalificerad rederiverksamhet som avses i 3 och 4 §§. För samtliga verksamheter som räknas upp gäller att det ska vara fråga om verksamhet till sjöss med kvalificerat fartyg. Vilka fartyg som är kvalificerade fartyg regleras i 6 §. För att rederiverksamheten ska vara kvalificerad krävs även att förutsättningarna i 5 § är uppfyllda.

Första punkten gäller verksamhet i form av bevakning. Detta kan exempelvis avse bevakning eller övervakning av olika typer anläggningar till sjöss som utförs med ett bevakningsfartyg.

Andra punkten avser bogsering. Bogsering till sjöss omfattas av den aktuella bestämmelsen förutsatt att bogseringsfartyget används till sjötransport under minst 50 procent av den tid som fartyget är i drift under ett inkomstår. Väntetid ska proportionellt läggas till den del av den totala verksamheten som utgör sjötransport och som i praktiken utförts av en bogserbåt. Bogseringsverksamhet som bl.a. utförs i hamnar eller som innebär att man hjälper ett självdrivet fartyg in i hamnen utgör inte sjötransport.

Tredje punkten gäller bärgning. Detta kan bl.a. avse bärgning av fartyg eller annat föremål från havsbotten med ett bärgningsfartyg.

Ifjärde punkten nämns bunkring av bränsle. Denna punkt avser leverans av bränsle till sjöss med bunkerfartyg.

Femte punkten tar upp isbrytning. Detta syftar på verksamhet med isbrytare.

Sjätte punkten avser kabel- eller rörläggning. Punkten syftar på kabel- eller rörläggning på havsbotten som utförs med ett kabel- eller rörlägningsfartyg.

Sjunde punkten gäller vissa verksamhetstyper med koppling till vindkraftverk, oljeplattformar och liknande anläggningar till sjöss. Denna punkt kan exempelvis omfatta lyft- eller kranfartyg som används vid konstruktion av vindkraftverk till sjöss.

I *åttonde punkten* nämns transport av muddermassa. Transport av muddermassa omfattas av bestämmelsen förutsatt att mudderverket under minst 50 procent av verkets drifttid under ett inkomstår används till sådan sjötransport.

Nionde punkten tar upp sjöräddning. Denna punkt syftar på verksamhet som bedrivs med sjöräddningsfartyg.

Tionde punkten avser utforskning av havsmiljö och havsbotten. Den aktuella utforskningen eller undersökningen ska ske i syfte att möjliggöra en konstruktion av en anläggning till sjöss, exempelvis en oljeplattform. Sådan verksamhet kan bedrivas med ett undersökningsfartyg.

Elfte punkten gäller tillhandahållande av logement, verkstadskapacitet och liknande stöd och service till de verksamheter som nämns i de tio föregående punkterna. Det kan exempelvis avse tillhandahållande av sovplats på ett logementsfartyg till personal som arbetar på ett vindkraftverk till sjöss. Liknande stöd och service kan exempelvis avse tillhandahållande av livsmedel och andra förnödenheter till personal till sjöss med ett kvalificerat fartyg.

Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

5 § Rederiverksamheten är kvalificerad bara om följande villkor är uppfyllda i fråga om de kvalificerade fartyg som ingår i verksamheten:

1. minst 20 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten hänför sig till fartyg som ägs av den som bedriver verksamheten eller är inhyrda utan besättning,

2. minst 20 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten hänför sig till fartyg som är registrerade i något register inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), och

3. andelen av den sammanlagda bruttodräktigheten som hänför sig till fartyg som är registrerade i något register inom EES bibehålls eller ökas under beskattningsåret.

Om minst 60 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten för de kvalificerade fartyg som ingår i verksamheten i företaget, eller i den koncern som företaget ingår i, hänför sig till fartyg som är registrerade i något register inom EES, är rederiverksamheten kvalificerad även om andelen inte bibehålls eller ökas.

Rederiverksamhet i form av bogsering och sjötransport av muddermassa är kvalificerad bara till den del verksamheten bedrivs med fartyg som är registrerade i något register inom EES.

I paragrafen finns villkor för att rederiverksamheten ska anses vara kvalificerad. Samtliga villkor i paragrafen måste vara uppfyllda i fråga om de kvalificerade fartyg som ingår i verksamheten för att en rederiverksamhet ska anses vara kvalificerad.

Ändringarna i *första stycket* är endast redaktionella.

Tredje stycket, som är nytt, innebär att rederiverksamhet i form av bogsering och sjötransport av muddermassa är kvalificerad bara till den del verksamheten bedrivs med fartyg som är registrerade i något register inom EES.

Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

5 a § Rederiverksamheten är inte kvalificerad om den bedrivs av ett företag som är i ekonomiska svårigheter enligt Europeiska kommissionens meddelande om riktlinjer för statligt stöd till undsättning och omstrukturering av icke-finansiella företag i svårigheter (2014/C 249/01).

Paragrafen, som är ny, innebär att rederiverksamhet inte är kvalificerad om den bedrivs av ett företag som är i ekonomiska svårigheter. Paragrafen hänvisar till Europeiska kommissionens meddelande om riktlinjer för statligt stöd till undsättning och omstrukturering av icke-finansiella företag i svårigheter (2014/C 249/01). Vad som avses med begreppet företag i svårigheter framgår av avsnitt 2.2 i riktlinjerna.

Övervägandena finns i avsnitt 4.7.

6 § Med *kvalificerat fartyg* avses fartyg som

1. har en bruttodräktighet på

a) minst 100 om det används i sådan verksamhet som avses i 3–4 §§, eller

b) minst 20 om det används i sådan verksamhet som avses i 4 b §,

2. har sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige, och

3. används i trafik som är utsatt för internationell konkurrens på sjöfartsmarknaden.

Med *kvalificerat fartyg* avses inte fartyg som uteslutande används i fart på floder, kanaler eller insjöar.

I paragrafen anges vad som avses med kvalificerat fartyg. Samtliga rekvisit måste vara uppfyllda för att ett fartyg ska vara kvalificerat.

I *första stycket första punkten* finns villkor avseende fartygets storlek. Ändringarna innebär att det för fartyg som används i sådan verksamhet inom specialsjöfarten som anges i 4 b § införs ett lägre krav på minsta bruttodräktighet. I stället för en bruttodräktighet på minst 100 ska fartyg som används för denna typ av verksamhet ha en bruttodräktighet på minst 20 för att vara kvalificerat. Liksom tidigare ska fartyg som ägnar sig åt sådan kvalificerad rederiverksamhet som avses i 3–4 §§ ha en bruttodräktighet på minst 100.

Ändringarna i *tredje punkten* innebär att rekvisitet att ett fartyg för att vara kvalificerat huvudsakligen ska gå i internationell fart eller i inrikes fart i ett annat land tas bort och ersätts med ett villkor om att fartyget ska användas i trafik som är utsatt för internationell konkurrens på sjöfartsmarknaden. Utgångspunkten för att bedöma om ett fartyg används i sådan trafik bör vara huruvida liknande transporter eller uppdrag utförs av andra fartyg på den internationella sjöfartsmarknaden.

Övriga ändringar i första stycket är av redaktionell karaktär.

Andra stycket, som är nytt, innebär att fartyg som uteslutande används på inre vattenvägar inte är kvalificerade.

Övervägandena finns i avsnitt 4.4.

24 § Om *varken* den nettodräktighet som utgör underlag för beräkning av tonnageinkomst eller nettodräktigheten för de ägda kvalificerade fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten har *minskat* vid utgången av det femte beskattningsåret i förhållande till vad som gällde fem beskattningsår tidigare, ska tidpunkten för respektive återföring enligt 23 § flyttas fram med fem beskattningsår.

I paragrafen finns ett undantag från bestämmelserna i 23 § om återföring av avdrag för avsättning till överavskrivningsfond. Ändringen innebär att det i stället för en ökning krävs att varken den nettodräktighet som utgör underlag för beräkning av tonnageinkomst eller nettodräktigheten för de ägda kvalificerade fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksam-

heten ska ha minskat för att tidpunkten för återföring ska flyttas fram med fem beskattningsår.

Övervägandena finns i avsnitt 4.6.

24 a § *Vid beräkningen av nettodräktigheten för de ägda kvalificerade fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten enligt 23 och 24 §§ ska ett avtal om leverans av nybyggt fartyg likställas med förvärv av ett fartyg om*

1. det nybyggda fartyget är avsett att ingå i den kvalificerade rederiverksamheten,

2. det nybyggda fartyget ska ersätta ett tidigare ägt fartyg som ingått i den kvalificerade rederiverksamheten och som avyttrats i anknytning till men senast vid avtalets ingående,

3. leverans av det nybyggda fartyget ska ske senast inom tre år från avtalets ingående, och

4. avtal ingåtts senast vid utgången av närmast föregående beskattningsår räknat från den avstämningstidpunkt som avses i 23 §.

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om när ett avtal om leverans av nytt fartyg ska likställas med förvärv av fartyg vid beräkningen av nettodräktigheten för de ägda kvalificerade fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten. Samtliga rekvisit måste vara uppfyllda för att avtalet om leverans ska likställas med ett förvärv.

Av *första punkten* framgår att det nybyggda fartyget ska vara avsett att ingå i den kvalificerade rederiverksamheten. Avsikten vid kontraktets ingående ska alltså vara att fartyget vid leverans ska användas i sådan verksamhet som är kvalificerad enligt 3–4 a §§ och uppfylla de krav som finns för kvalificerade fartyg som anges i 6 §.

Enligt *andra punkten* ska det nybyggda fartyget ersätta ett tidigare ägt fartyg som ingått i den kvalificerade rederiverksamheten och som avyttrats i anknytning till, men senast vid avtalets ingående. Med begreppet i anknytning till avses här en tidsperiod på ett år innan avtalets ingående.

I *tredje punkten* anges att leverans av det nybyggda fartyget ska ske senast inom tre år från avtalets ingående. Det innebär att det enligt villkoren i avtalet ska stå klart att leverans av fartyget är planerad till ett datum som infaller senast tre år från avtalets ingående. Ett avtal som ingås den 1 februari år 1 ska alltså avse leverans av ett fartyg senast den 1 februari år 4 för att avtalet ska kunna likställas med förvärv enligt denna punkt.

Av *fjärde punkten* framgår när avtalet om leverans av fartyg senast ska ha ingåtts för att avtalet ska kunna likställas med förvärv av ett fartyg.

Övervägandena finns i avsnitt 4.6.

24 b § *Överlåtelse eller avstående av rätt till leverans av ett nybyggt fartyg enligt sådant ett avtal som avses i 24 a § likställs med avyttring av ett fartyg det år då överlåtelsen eller avståendet sker.*

Om leverans enligt ett sådant avtal som avses i 24 a § inte skett inom tre år ska det också likställas med avyttring av ett fartyg det år det står klart att leverans inte kommer att ske inom den angivna tiden.

Paragrafen, som är ny, reglerar vad som gäller om ett sådant avtal som avses i 24 a § inte fullföljs eller om leverans av fartyget inte sker inom tre år.

I *första stycket* klargörs att överlåtelse eller avstående av rätten till leverans av ett nybyggt fartyg ska likställas med avyttring av fartyget och att avyttringen i dessa fall ska anses ha skett samma år som överlåtelsen eller avståendet. Med avstående avses t.ex. att avtalet bryts eller att rätten till leverans på annat sätt avsägs. Det innebär att ett förvärvat fartyg i förekommande fall kan beaktas vid beräkningen av nettodräktigheten enligt 23 och 24 §§ vid en viss avstämningstidpunkt trots att ett avstående av det avtalade fartyget sker därefter.

I *andra stycket* anges att det även ska anses som en avyttring av fartyget om leverans enligt avtalet inte inträffat inom tre år. Avyttringen ska anses ha skett det år det står klart att leverans inte kommer att ske inom den tid som tid följer av 24 a § 3, dvs. inom tre år.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 4.6.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. *Denna lag träder i kraft den 20 juli 2026.*

2. *Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.*

Av *första punkten* framgår att lagen träder i kraft den 20 juli 2026.

Enligt *andra punkten* ska lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.

Bestämmelserna behandlas närmare i avsnitt 5.

7.2 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

13 a kap.

2 § Den som bedriver eller har för avsikt att bedriva sådan kvalificerad rederiverksamhet som avses i 39 b kap. 3–5 a §§ inkomstskattelagen (1999:1229) ska efter ansökan godkännas av Skatteverket för tonnagebeskattning.

I paragrafen anges förutsättningarna för att godkännas för tonnagebeskattning.

Hänvisningen ändras eftersom definitionen av kvalificerad rederiverksamhet utökas med en ny 5 a § i 39 b kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Övervägandena finns i avsnitt 4.7.

10 § Skatteverket ska återkalla ett godkännande för tonnagebeskattning, om

1. det godkända företaget begär det,
2. förutsättningarna för godkännande för tonnagebeskattning enligt 2 och 3 §§ inte är uppfyllda,
3. det godkända företaget inte har fullgjort en uppgiftsskyldighet enligt 29–33 kap. eller en dokumentationsskyldighet enligt 39 kap. 3 § och detta är av betydelse för godkännandet eller för tonnagebeskattningen, eller
4. det godkända företaget har meddelats en dom som har fått laga kraft och där lagen (1995:575) mot skatteflykt har tillämpats och detta är av betydelse för tonnagebeskattningen.

Första stycket 2 gäller inte om

1. en kvalificerad rederiverksamhet avvecklas och inte bedrivs vidare av någon annan,
2. det beslutas att företaget ska gå i likvidation,
3. företaget försätts i konkurs,
4. företaget upplöses genom en fusion eller fission och det övertagande företaget är godkänt för tonnagebeskattning eller enligt 7 § ansöker om godkännande och godkänns för tonnagebeskattning, eller
5. företaget upplöses till följd av ett beslut om förenklad avveckling.

Skatteverket ska trots vad som föreskrivs i andra stycket återkalla ett godkännande för tonnagebeskattning enligt första stycket 2 om det godkända företaget är i sådana ekonomiska svårigheter som avses i 39 b kap. 5 a § inkomstskattelagen (1999:1229).

Paragrafen reglerar förutsättningarna för återkallelse av ett godkännande för tonnagebeskattning.

I *tredje stycket*, som är nytt, framgår att återkallelse ska ske om ett företag inte längre uppfyller kriterierna för en kvalificerad rederiverksamhet på grund av att företaget befinner sig i sådana ekonomiska svårigheter som avses i 39 b kap. 5 a § inkomstskattelagen (1999:1229). Detta innebär att det undantag som anges i andra stycket inte gäller i dessa fall.

Övervägandena finns i avsnitt 4.7.

18 § Den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat *enligt 10 § första stycket 1* får inte godkännas för tonnagebeskattning igen förrän minst tio beskattningsår har gått från utgången av det senaste beskattningsår då tonnagebeskattning har skett.

Den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat enligt 10 § första stycket 2–4 får inte godkännas för tonnagebeskattning igen förrän minst tio beskattningsår har gått från utgången av det sista beskattningsår som återkallelsen avser.

I paragrafen anges den tid som måste gå från det att ett företag, som har fått sitt godkännande för tonnagebeskattning återkallat, kan beviljas ett nytt godkännande för tonnagebeskattning, dvs. hur lång den s.k. spärrtiden är.

Första stycket ändras så att det begränsas till de fall då återkallelse sker efter att företaget i fråga har lämnat in en begäran om det.

Andra stycket, som är nytt, gäller beräkningen av spärrtid när återkallelse sker på någon annan grund än att företag självt begär det. Vilka beskattningsår en sådan återkallelse avser framgår av 17 §.

Övervägandena finns i avsnitt 4.8.

31 kap.

15 a § Den som är godkänd för tonnagebeskattning och som bedriver både sådan kvalificerad rederiverksamhet som avses i 39 b kap. 3–5 a §§ inkomstskattelagen (1999:1229) och annan verksamhet ska lämna uppgift om principerna för fördelning av tillgångar och förpliktelser samt intäkter och kostnader mellan verksamheterna.

I paragrafen regleras uppgiftsskyldigheten för den som är godkänd för tonnagebeskattning.

Hänvisningen ändras eftersom definitionen av kvalificerad rederiverksamhet har utökats med en ny 5 a § i 39 b kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Övervägandena finns i avsnitt 4.7.

49 a kap.

1 § Återkallelseavgift ska tas ut av den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2–4.

Återkallelseavgift ska dock inte tas ut om återkallelse har skett enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2 på grund av att det godkända företaget är i sådana ekonomiska svårigheter som avses i 39 b kap. 5 a § inkomstskattelagen (1999:1229).

Paragrafen reglerar när återkallelseavgift ska tas ut.

Av *andra stycket*, som är nytt, framgår att återkallelseavgift inte ska tas ut när återkallelse har skett enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2 med anledning av att företaget är i sådana ekonomiska svårigheter som medför att företaget inte längre uppfyller kriterierna för kvalificerad rederiverksamhet

Övervägandena finns i avsnitt 4.7.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 20 juli 2026.

2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.

Av *första punkten* framgår att lagen träder i kraft den 20 juli 2026.

Enligt *andra punkten* ska lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.

Övervägandena finns i avsnitt 5.