

# Lagrådsremiss

## Ett svenskt tonnagebeskattningssystem

---

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 5 november 2015

*Magdalena Andersson*

*Johanna Mihaic*  
(Finansdepartementet)

### Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att ett system med tonnagebeskattning införs i Sverige. Tonnagebeskattning innebär att inkomsten från kvalificerad rederiverksamhet beräknas schablonmässigt utifrån fartygens netto-dräktighet. Den schablonmässigt beräknade inkomsten beskattas med den gällande skattesatsen. Rederiverksamhet som är kvalificerad är bl.a. transport av gods och passagerare till sjöss med fartyg som har en bruttodräktighet om minst 100, har sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige och huvudsakligen används i internationell fart eller i inrikes fart i ett annat land. För att rederiverksamheten ska anses vara kvalificerad krävs vidare bl.a. att en viss andel av fartygen i företagets flotta är svenskregistrerade respektive registrerade i ett register i en stat inom Europeiska unionen.

Företag som vill att rederiverksamheten ska tonnagebeskattas i stället för att beskattas konventionellt ska ansöka om godkännande för tonnagebeskattning i förväg. Ett godkännande för tonnagebeskattning gäller tills vidare. Företaget kan som huvudregel lämna systemet tidigast efter tio beskattningsår.

Förslaget föranleder ändringar i inkomstskattelagen (1999:1229) och skatteförfarandelagen (2011:1244).

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 20 juni 2016.

# Innehållsförteckning

1	Beslut .....	4
2	Lagförslag .....	5
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	5
2.2	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) .....	19
3	Ärendet och dess beredning .....	37
4	Bakgrund .....	37
5	Överväganden och förslag .....	39
5.1	Ett svenskt system med tonnagebeskattning införs .....	39
5.2	Definitioner .....	43
5.2.1	Kvalificerad rederiverksamhet .....	43
5.2.2	Kvalificerat fartyg .....	51
5.2.3	Koncern .....	53
5.3	Godkännande för tonnagebeskattning .....	54
5.3.1	Förutsättningar för godkännande .....	54
5.3.2	Ansökan om godkännande för tonnagebeskattning .....	56
5.3.3	Ägar- och verksamhetsförändringar i en koncern .....	57
5.3.4	Fusioner och fissioner .....	58
5.3.5	Från när gäller ett godkännande? .....	58
5.4	Tonnageinkomst .....	60
5.4.1	Beräkning av tonnageinkomst .....	60
5.4.2	Allmänt avdrag för debiterade egenavgifter .....	63
5.4.3	Avräkning av utländsk skatt .....	64
5.5	Blandad verksamhet .....	65
5.5.1	Fördelning av tillgångar och skulder samt intäktsposter och kostnadsposter .....	65
5.5.2	Möjligheter till räkenskapsenlig avskrivning för inventarier som inte omfattas av tonnagebeskattning .....	68
5.5.3	Obehöriga vinstöverföringar .....	69
5.5.4	Koncernbidrag .....	70
5.5.5	Regler om överkapitalisering .....	71
5.6	Tidigare års underskott och tidigare gjorda avdrag för avsättningar till periodiseringsfond, ersättningsfond och expansionsfond .....	73
5.7	Tidigare gjorda avskrivningar av inventarier .....	75
5.7.1	Fond för skillnadsbelopp .....	75
5.7.2	Schablonintäkt .....	82
5.8	Återkallelse av godkännande .....	83
5.8.1	På initiativ av den godkände .....	83
5.8.2	På initiativ av Skatteverket .....	86

5.8.3	Omprövning i samband med återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning .....	92
5.8.4	Återkallelseavgift .....	93
5.8.5	Anstånd med att betala återkallelseavgift .....	99
5.8.6	Skattetillägg.....	101
5.8.7	Tidigare års underskott .....	101
5.8.8	Anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter vid övergång till konventionell beskattning.....	102
5.9	Spärrtid .....	103
5.10	Uppgifts- och dokumentationsskyldighet.....	104
5.11	Omprövning och överklagande .....	106
5.12	Förslagens förenlighet med EU:s regler om statligt stöd .....	109
5.13	Ikraftträdande .....	110
6	Konsekvensanalys.....	110
7	Författningskommentar .....	113
7.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	113
7.2	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	125
Bilaga 1	Sammanfattning av betänkandet Ett svenskt tonnagekattsystem (SOU 2015:4) .....	136
Bilaga 2	Betänkandets lagförslag.....	141
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna .....	166

# 1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

## 2 Lagförslag

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup> dels att 1 kap. 5 och 7 §§, 14 kap. 21 §, 15 kap. 1 §, 18 kap. 14 §, 20 a kap. 1 §, 22 kap. 5 §, 23 kap. 2 § och 62 kap. 5 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas ett nytt kapitel, 39 b kap., två nya paragrafer, 18 kap. 13 a § och 40 kap. 21 a §, och närmast före 40 kap. 21 a § en ny rubrik av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### **1 kap.**

##### **5 §<sup>2</sup>**

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

Summan av överskott i *inkomstslagen* tjänst och näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till helt hundratal kronor och är den fastställda förvärvsinkomsten.

Summan av överskott i *inkomstslaget* tjänst, *tonnageinkomst enligt 39 b kap.* och *övrigt överskott i inkomstslaget* näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till helt hundratal kronor och är den fastställda förvärvsinkomsten.

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

##### **7 §<sup>3</sup>**

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

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

*Tonnageinkomst enligt 39 b kap. och övrigt överskott* i *inkomstslaget* näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till helt tiotal kronor och är den fastställda och den beskattnings-

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2011:1256.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2013:960.

bara inkomsten.

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

#### **14 kap.**

##### 21 §

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

*Särskilda bestämmelser om tonnagebeskattning finns i 39 b kap.*

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

#### **15 kap.**

##### 1 §<sup>4</sup>

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

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

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

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

#### **18 kap.**

##### 13 a §

*Vid tillämpning av 13 § bortses från sådana inventarier som ingår i verksamhet som ska tonnageskattas enligt 39 b kap.*

##### 14 §

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

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

*Vid tillämpning av första stycket bortses från avskrivningar i bokslutet av sådana inventarier som*

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2013:569.

*ingår i verksamhet som ska tonnagebeskattas enligt 39 b kap.*

## **20 a kap.**

### **1 §**

Bestämmelserna i detta kapitel tillämpas vid beräkning av anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för tillgångar och förpliktelser som ingår i verksamheten vid beskattningsinträdet om

1. en fysisk eller juridisk persons inkomst av en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet inte har beskattats på grund av att personen inte har varit skattskyldig i Sverige för verksamheten men sådan skattskyldighet inträder,

2. inkomsten i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person inte har beskattats i Sverige på grund av att delägaren inte varit skattskyldig i Sverige för verksamheten men sådan skyldighet inträder,

3. verksamheten bedrivs av en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster och delägaren inte varit skattskyldig för personens inkomst omedelbart före beskattningsåret,

4. inkomsten har varit undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal och undantaget upphör,

5. en tillgång eller förpliktelse förs över från en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet, vars inkomst inte beskattas i Sverige till samma persons näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet, vars inkomst beskattas här, *eller*

6. en tillgång eller förpliktelse förs över genom en fusion eller fission från en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet, vars inkomst inte tidigare har beskattats i Sverige.

5. en tillgång eller förpliktelse förs över från en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet, vars inkomst inte beskattas i Sverige till samma persons näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet, vars inkomst beskattas här,

6. en tillgång eller förpliktelse förs över genom en fusion eller fission från en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet, vars inkomst inte tidigare har beskattats i Sverige, *eller*

*7. verksamheten har varit tonnagebeskattad enligt 39 b kap. och tonnagebeskattningen upphör.*

Vid tillämpning av första stycket 6 ska vad som sägs om anskaffningsvärde i 3 §, anskaffningsutgift, förbättringsutgift och innehavsår i 4 §, anskaffningsutgift och förbättringsutgift i 5 § samt värdering av förpliktelse i 8 §, avse förhållandena i det överlåtande företaget.

Bestämmelserna i detta kapitel tillämpas inte på verksamhet som undantagits från skattskyldighet enligt 7 kap.

## **22 kap.**

### **5 §**

Som uttag räknas också att

1. en näringsverksamhet upphör,
2. skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör,

3. tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om skattskyldighet föreligger för inkomst från den förra delen men inte för inkomst från den senare delen,

4. inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal, *eller*

5. tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om den senare delen men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

4. inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal,

5. tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om den senare delen men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, *eller*

*6. tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet som inte omfattas av bestämmelserna i 39 b kap. till en annan del som omfattas av de bestämmelserna.*

## 23 kap.

### 2 §<sup>5</sup>

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte om

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

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

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

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

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

*4. överlåtelsen innebär att tillgångar förs över från en överlåtare som inte omfattas av bestämmelserna i 39 b kap. till en förvärvare som omfattas av de bestämmelserna.*

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte heller om en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. eller ersättningen ska tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §. Bestämmelserna i 11 och 12 §§ tillämpas dock när en näringsbetingad andel, en andel som avses i 25 a kap. 3 a § eller en delägarrätt som avses i 25 a kap. 23 § överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat om

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2011:1510.



- det förvärvande företaget är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, ett svenskt handelsbolag, ett utländskt bolag som motsvarar något sådant företag och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES,
- det förvärvande företaget inte, direkt eller indirekt, äger andel i det överlåtande företaget, och
- förutsättningarna i 19 § är uppfyllda.

### **39 b kap. Särskilda bestämmelser om tonnagebeskattning**

#### **Innehåll**

##### **1 §**

*I detta kapitel finns särskilda bestämmelser om tonnagebeskattning.*

*Det finns bestämmelser om*

- tillämpningsområde (2 §),
- definitioner (3–7 §§),
- beräkning av tonnageinkomst (8–10 §§),
- blandad verksamhet (11–15 §§),
- överkapitalisering (16 §),
- tidigare års underskott (17 §),
- tidigare gjorda avdrag för avsättningar (18 §), och
- tidigare gjorda avskrivningar av inventarier (19–28 §§).

#### **Tillämpningsområde**

##### **2 §**

*Bestämmelserna i detta kapitel gäller för företag som är godkända för tonnagebeskattning enligt bestämmelserna i 13 a kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).*

#### **Definitioner**

##### **Kvalificerad rederiverksamhet**

##### **3 §**

*Med kvalificerad rederiverksamhet avses i detta kapitel*

- transport av gods eller passagerare till sjöss med kvalificerat

fartyg (sjötransport),

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

– 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,

– 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.

#### 4 §

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,

– restaurangverksamhet,

– uthyrning av lokaler, och

– enklare underhållning och annan förströelse som ingår i ersättningen för sjötransporten.

#### 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 hänförs till fartyg som ägs av den som bedriver verksamheten eller är inhyrda utan besättning,

2. minst 20 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten hänförs till fartyg som är svenskregistrerade, och

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

Första stycket 3 gäller inte 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 Europeiska unionen.

#### Kvalificerat fartyg

6 §

Med kvalificerat fartyg avses i detta kapitel 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.

#### Koncern

7 §

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

## **Beräkning av tonnageinkomst**

### *Föreslagen lydelse*

#### 8 §

*För varje kvalificerat fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten ska en inkomst baserad på fartygets nettodräktighet beräknas. Inkomsten per påbörjat dygn som företaget äger eller hyr in fartyget är summan av följande framräknade tal:*

<u>Fartygets nettodräktighet</u>	<u>multiplikeras med</u>
<i>som överstiger 0 men inte 1 000</i>	<i>0,000214 procent av prisbasbeloppet</i>
<i>som överstiger 1 000 men inte 10 000</i>	<i>0,000159 procent av prisbasbeloppet</i>
<i>som överstiger 10 000 men inte 25 000</i>	<i>0,000103 procent av prisbasbeloppet</i>
<i>som överstiger 25 000</i>	<i>0,000055 procent av prisbasbeloppet</i>

*Om ett fartyg ägs eller hyrs in av flera företag, ska den inkomst som har beräknats per påbörjat dygn enligt första stycket fördelas mellan företagen efter deras andel i fartyget.*

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 9 §

*Inkomsten av den kvalificerade rederiverksamheten beräknas genom att inkomsterna för respektive fartyg, beräknade enligt 8 §, läggs samman (tonnageinkomst).*

#### 10 §

*Från tonnageinkomsten får avdrag inte göras.*

### **Blandad verksamhet**

#### 11 §

*Företag som bedriver både kvalificerad rederiverksamhet och annan verksamhet ska hänföra tillgångar och skulder samt intäktsposter och kostnadsposter till den verksamhet som dessa tillhör.*

*Om en tillgång, skuld, intäkts-*

*post eller kostnadspost ska delas upp mellan verksamheterna, ska fördelningen göras efter vad som är skäligt, om inte något annat anges i 12 och 13 §§.*

#### *12 §*

*Fartyg som utgör inventarier i den kvalificerade rederiverksamheten ska i sin helhet hänföras till den verksamheten.*

*Övriga inventarier ska hänföras till den verksamhet där de används till övervägande del.*

#### *13 §*

*Finansiella intäkter och kostnader ska fördelas i förhållande till tillgångarnas bokförda värde i respektive verksamhet, om det inte klart framgår att en annan fördelning är mer lämplig.*

#### *14 §*

*Överföringar av tillgångar och tjänster mellan kvalificerad rederiverksamhet och annan verksamhet ska behandlas som om överföringen har skett mot en ersättning som motsvarar tillgångarnas och tjänsternas marknadsvärde.*

#### *15 §*

*Koncernbidrag ska inte hänföras till kvalificerad rederiverksamhet utan till annan verksamhet.*

### **Överkapitalisering**

#### *16 §*

*Om det främmande kapitalet någon gång under beskattningsåret understiger hälften av det egna kapitalet, ska en schablonintäkt tas upp. Intäkten ska inte hänföras till kvalificerad rederiverksamhet utan till annan verksamhet.*

*Intäkten ska beräknas genom att den största skillnaden mellan*

*hälften av det egna kapitalet och det främmande kapitalet under beskattningsåret multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med en procentenhet.*

### **Tidigare års underskott**

17 §

*Tidigare års underskott ska inte hänföras till kvalificerad rederiverksamhet utan till annan verksamhet.*

### **Tidigare gjorda avdrag för avsättningar**

18 §

*Tidigare gjorda avdrag för avsättning till periodiseringsfond, ersättningsfond och expansionsfond ska inte hänföras till kvalificerad rederiverksamhet utan till annan verksamhet.*

### **Tidigare gjorda avskrivningar av inventarier**

#### Beräkning av skillnadsbelopp

19 §

*Om det bokförda värdet på de inventarier som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten överstiger det skattemässiga värdet vid utgången av beskattningsåret närmast före det första beskattningsår då tonnagebeskattning ska ske, ska skillnaden beräknas (skillnadsbelopp).*

*Med bokfört värde avses det värde som följer av god redovisningssed för sådana företag som klassificeras som större företag enligt 1 kap. 3 § första stycket 4 årsredovisningslagen (1995:1554).*

## Beskattning av skillnadsbelopp

### 20 §

*Skillnadsbeloppet ska tas upp som en intäkt det första beskattningsår då tonnagebeskattning ska ske.*

*Intäkten ska inte hänföras till kvalificerad rederiverksamhet utan till annan verksamhet.*

## Fond för skillnadsbelopp

### 21 §

*Avdrag får göras enligt bestämmelserna i 22–24 §§ det första beskattningsår då tonnagebeskattning ska ske för belopp som sätts av till fond för skillnadsbelopp.*

*Avdrag respektive återföring av avdrag ska inte hänföras till kvalificerad rederiverksamhet utan till annan verksamhet.*

### 22 §

*När det gäller svenska handelsbolag ska avdraget beräknas för bolaget.*

### 23 §

*Juridiska personer som är skyldiga att upprätta årsredovisning eller årsbokslut enligt bokföringslagen (1999:1078) får göra avdrag bara om motsvarande avsättning görs i räkenskaperna.*

### 24 §

*Avdraget får uppgå till högst samma belopp som skillnadsbeloppet.*

## Återföring av avdrag

### 25 §

*Om inte annat följer av 26 och 27 §§ ska avdraget för avsättning till fond för skillnadsbelopp återföras till beskattning senast det femte, tionde, femtonde respektive tjugonde beskattningsår*

*då tonnagebeskattning ska ske med minst 25 procent per femårsintervall tills dess hela avdraget är återfört.*

*Om nettodräktigheten för de ägda kvalificerade fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten vid utgången av det femte, tionde eller femtonde beskattningsår då tonnagebeskattning ska ske, har minskat med mer än 25 procent i förhållande till vad som gällde fem beskattningsår tidigare, ska dock en så stor del som motsvarar minskningen återföras.*

#### *26 §*

*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, tionde, femtonde eller tjugonde beskattningsåret i förhållande till vad som gällde fem beskattningsår tidigare, ska tidpunkten för respektive återföring enligt 25 § flyttas fram med fem beskattningsår.*

#### *27 §*

*Avdraget för avsättning till fond för skillnadsbelopp ska återföras till beskattning i sin helhet, om*

*– ett godkännande för tonnagebeskattning återkallas enligt 13 a kap. 10 § skatteförfarandelagen (2011:1244),*

*– det beslutas att företaget ska gå i likvidation, eller*

*– företaget försätts i konkurs.*

*Avdraget ska återföras det sista beskattningsår då tonnagebeskattning sker eller, vid återkallelse enligt 13 a kap. 10 § 2–4 skatteförfarandelagen (2011:1244), det beskattningsår då återkallelsen sker.*



## Schablonintäkt

### 28 §

*Den som har en fond för skillnadsbelopp ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till 1,67 procent av fondens storlek vid beskattningsårets ingång.*

*Schablonintäkten ska inte hänföras till kvalificerad rederiverksamhet utan till annan verksamhet.*

## **40 kap.**

### ***Begränsningar efter återkallelse av ett godkännande för tonnagebeskattning***

#### 21 a §

*Om ett godkännande för tonnagebeskattning har återkallats enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2–4 skatteförfarandelagen (2011:1244), får underskott som har uppkommit det beskattningsår då beslutet om återkallelse meddelades eller under de tidigare beskattningsår som återkallelsen omfattar inte dras av.*

## **62 kap.**

### 5 §<sup>6</sup>

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

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

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

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

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2012:832.

- 
1. Denna lag träder i kraft den 20 juni 2016.
  2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2016.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)<sup>1</sup>  
*dels* att nuvarande 49 kap. 10 c § ska betecknas 49 kap. d §,  
*dels* att rubriken närmast före den tidigare 49 kap. 10 c § ska sättas  
närmast före den nya 49 kap. 10 d §,  
*dels* att 1 kap. 1 §, 3 kap. 17 §, 31 kap. 1 §, 33 kap. 1, 2 och 11 §§,  
44 kap. 3 §, 49 kap. 1 §, 52 kap. 1 §, 62 kap. 8 §, 63 kap. 1, 7 och 8 §§,  
66 kap. 5, 7 och 27 §§, 67 kap. 12, 24, 25, 33 och 34 §§ och rubriken  
närmast före 63 kap. 7 § ska ha följande lydelse,  
*dels* att rubriken till avdelning V ska lyda ”Särskild inkomstskatt och  
godkännande för tonnageskattning”,  
*dels* att det ska införas två nya kapitel, 13 a kap. och 49 a kap., åtta nya  
paragrafer, 31 kap. 15 a §, 33 kap. 9 a §, 49 kap. 10 c §, 52 kap. 8 b §,  
57 kap. 4 §, 63 kap. 7 a §, 66 kap. 9 a § och 67 kap. 14 a §, och närmast  
före 31 kap. 15 a §, 33 kap. 9 a §, 52 kap. 8 b §, 66 kap. 9 a § och 67 kap.  
14 a § nya rubriker av följande lydelse.

*Lydelse enligt prop. 2015/16:29*      *Föreslagen lydelse*

### **1 kap.**

#### **1 §**

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

Innehållet i lagen är uppdelat enligt följande.

---

12 kap. – Skattetabeller

AVDELNING V. SÄRSKILD  
INKOMSTSKATT

AVDELNING V. SÄRSKILD  
INKOMSTSKATT OCH GOD-  
KÄNNANDE FÖR TONNAGE-  
BESKATTNING

13 kap. – Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt

*13 a kap. – Godkännande för  
tonnageskattning*

AVDELNING VI. KONTROLLUPPGIFTER, DEKLARATIONER  
OCH ÖVRIGA UPPGIFTER

---

AVDELNING XII. SÄRSKILDA AVGIFTER

48 kap. – Förseningsavgift

49 kap. – Skattetillägg

*49 a kap. – Återkallelseavgift*

50 kap. – Kontrollavgift

---

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 49 kap. 10 c § bet. 2015/16:SkU4.

**3 kap.**

17 §

Med särskilda avgifter avses förseningsavgift, skattetillägg och kontrollavgift.

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

**13 a kap. Godkännande för tonnagebeskattning**

**Innehåll**

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- förutsättningar för godkännande (2 och 3 §§),
- ansökan om godkännande (4–8 §§),
- från när ett godkännande gäller (9 §),
- återkallelse av godkännande (10–17 §§), och
- spärrtid (18 §).

**Förutsättningar för godkännande**

2 §

Den som uppger sig bedriva eller ha 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.

3 §

Företag som ingår i en sådan koncern som avses i 39 b kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska godkännas för tonnagebeskattning bara om alla de företag i koncernen som bedriver eller har för avsikt att bedriva kvalificerad rederiverksamhet är godkända för tonnagebeskattning eller ansöker om godkännande och

*godkänns för tonnagebeskattning.*

### ***Ansökan om godkännande***

*När ska en ansökan lämnas?*

*4 §*

*En ansökan om godkännande för tonnagebeskattning ska ha kommit in till Skatteverket senast sex månader före ingången av det första beskattningsår som ansökan avser.*

*5 §*

*Om ett företag som bedriver kvalificerad rederiverksamhet utan att vara godkänt för tonnagebeskattning kommer att ingå i en koncern där det finns ett företag som är godkänt för tonnagebeskattning, ska företaget ansöka om godkännande för tonnagebeskattning.*

*Ansökan ska ha kommit in till Skatteverket inom tre månader från den dag då företaget kom att ingå i koncernen.*

*6 §*

*Om ett företag som ingår i en koncern där det finns ett företag som är godkänt för tonnagebeskattning börjar bedriva kvalificerad rederiverksamhet, ska företaget ansöka om godkännande för tonnagebeskattning.*

*Ansökan ska ha kommit in till Skatteverket inom tre månader från den dag då företaget började bedriva den kvalificerade rederiverksamheten.*

*7 §*

*Om ett företag som inte är godkänt för tonnagebeskattning vid en fusion eller fission tar över samtliga tillgångar samt skulder och förpliktelser hos ett annat företag som är godkänt för tonnagebeskattning, ska företaget*

ansöka om godkännande för tonnagebeskattning.

Ansökan ska ha kommit in till Skatteverket inom tre månader från den dag då fusionen eller fissionen blev genomförd.

#### Vad ska en ansökan innehålla?

##### 8 §

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

#### **Från när gäller ett godkännande?**

##### 9 §

Ett godkännande för tonnagebeskattning gäller tidigast från och med det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår då beslutet meddelades.

#### **Återkallelse av godkännande**

##### Förutsättningar för återkallelse

##### 10 §

Skatteverket ska återkalla ett godkännande för tonnagebeskattning, om

1. den godkände begär det,
2. förutsättningarna för godkännande för tonnagebeskattning enligt 2 och 3 §§ inte är uppfyllda,
3. den godkände 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. den godkände 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, eller
3. företaget försätts i konkurs.

#### 11 §

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket avstå från att återkalla ett godkännande för tonnagebeskattning enligt 10 § första stycket 2–4.

När ska en begäran om återkallelse lämnas eller anses ha lämnats?

#### 12 §

En begäran om återkallelse enligt 10 § första stycket 1 ska ha kommit in till Skatteverket senast fyra år före ingången av det sista beskattningsår då tonnagebeskattning ska ske.

#### 13 §

Om en kvalificerad rederiverksamhet avvecklas och inte bedrivs vidare av någon annan, utan att den som är godkänd för tonnagebeskattning av verksamheten begär att godkännandet ska återkallas, ska återkallelse anses ha begärts under det beskattningsår då verksamheten har avvecklats.

Från när gäller en återkallelse?

#### 14 §

En återkallelse enligt 10 § första stycket 1 gäller tidigast från och med det tionde beskattningsåret efter det första beskattningsår då tonnagebeskattning ska ske.

#### 15 §

Om flera företag i en koncern har godkänts för tonnagebeskatt-

ning, gäller en återkallelse enligt 10 § första stycket 1 tidigast från och med det tionde beskattningsåret efter det första beskattningsår då tonnagebeskattning ska ske för det företag i koncernen som senast godkändes för tonnagebeskattning.

#### 16 §

Om ett företag har godkänts för tonnagebeskattning efter en fusion eller fission, gäller en återkallelse enligt 10 § första stycket 1 tidigast från och med det tionde beskattningsåret efter det första beskattningsår då tonnagebeskattning ska ske för det överlåtande eller övertagande företag som senast godkändes för tonnagebeskattning.

#### 17 §

En återkallelse enligt 10 § första stycket 2–4 avser godkännande för

1. det beskattningsår då beslut om återkallelse meddelades, och

2. 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.

### **Spärrtid**

#### 18 §

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.



**31 kap.**

## 1 §

- I detta kapitel finns bestämmelser om
- uppgifter som ska lämnas i samtliga inkomstdeklarationer (2 och 3 §§),
  - uppgifter som fysiska personer och dödsbon ska underrättas om och godkänna eller lämna (4 och 5 §§),
  - uppgift som ska lämnas om inkomstlaget tjänst (6 §),
  - uppgifter som ska lämnas om inkomstlaget näringsverksamhet (7–15 §§),
  - uppgifter som ska lämnas om inkomstlaget kapital (16–19 b §§),
  - uppgift om tillkommande belopp (20 §),
  - uppgifter om vissa andelsavyttringar m.m. (21–24 §§),
  - uppgifter för beräkning av egenavgifter (25 och 26 §§),
  - uppgifter som fåmansföretag samt företagsledare och delägare ska lämna (27–29 §§),
  - uppgift om tillskott och uttag (30 §),
  - uppgift om betalning till utlandet (31 §),
  - uppgift som ekonomiska föreningar ska lämna (32 §),
  - uppgifter om skattereduktion för hushållsarbete och mikroproduktion av förnybar el (33 och 33 a §§), och
  - uppgifter om prissättningsbesked (34 §).

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Uppgift för tonnagebeskattning

## 15 a §

*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 skulder samt intäktsposter och kostnadsposter mellan verksamheterna.*

**33 kap.**

## 1 §

- I detta kapitel finns bestämmelser om
- syftet med särskilda uppgifter (2 §),
  - uppgifter som ska lämnas av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund (3–5 §§),
  - uppgifter som ska lämnas av svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer (6 §),

- uppgifter om ersättningsbostad i utlandet (7 §),
- uppgifter som ska lämnas av redare (8 §),
- uppgifter om nedsättning av utländsk skatt (9 §),
  - *uppgifter som ska lämnas av den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat (9 a §),*
- när särskilda uppgifter ska lämnas (10 och 11 §§), och
- redares uppgiftsskyldighet vid ändrade förhållanden (12 §).

## 2 §

Särskilda uppgifter ska lämnas till ledning för

1. bedömning av stiftelsers, ideella föreningars och registrerade trossamfunds skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229),
2. beskattning av delägare i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer,
3. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i,
4. kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen när ersättningsbostaden är belägen utomlands, *och*
5. beslut om avräkning av utländsk skatt.

4. kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen när ersättningsbostaden är belägen utomlands,
5. beslut om avräkning av utländsk skatt, *och*
6. *beslut om beskattning för den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat.*

*Den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat*

### 9 a §

*Den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2–4 ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om beskattning för de beskattningsår som återkallelsen avser.*

## 11 §

*Nuvarande lydelse*

Särskilda uppgifter enligt 5 och 7–9 §§ ska lämnas enligt följande uppställning:

<u>Särskilda uppgifter enligt</u>	<u>ska ha kommit in till Skatteverket senast</u>
5 §	den 12 i månaden efter den månad då tillställningen ägde
7 §	den 2 maj året efter beskattningsåret
8 §	den 1 oktober året före det kalenderår uppgifterna avser
9 §	tre månader efter den dag då den som beslutet om nedsättning av utländsk skatt gäller fick del av det

*Föreslagen lydelse*

Särskilda uppgifter enligt 5 och 7–9 §§ ska lämnas enligt följande uppställning:

<u>Särskilda uppgifter enligt</u>	<u>ska ha kommit in till Skatteverket senast</u>
5 §	den 12 i månaden efter den månad då tillställningen ägde
7 §	den 2 maj året efter beskattningsåret
8 §	den 1 oktober året före det kalenderår uppgifterna avser
9 §	tre månader efter den dag då den som beslutet om nedsättning av utländsk skatt gäller fick del av det
9 a §	<i>tre månader efter den dag då den som beslutet om återkallelse av godkännande för tonnageskattning gäller fick del av det</i>

**44 kap.**

## 3 §

Ett föreläggande får inte förenas med vite om

1. det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg eller kontrollavgift, och

2. föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

Om den som ska föreläggas är en juridisk person, gäller första stycket även ställföreträdare för den juridiska personen.

1. det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg, återkallelseavgift eller kontrollavgift, och

**49 kap.**

## 1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- tillämpningsområdet för skattetillägg (2 och 3 §§),
- skattetillägg vid oriktig uppgift (4 och 5 §§),
- skattetillägg vid skönsbeskattning (6 och 7 §§),
- skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut (8 §),
- skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts (9 §),
- när skattetillägg inte får tas ut (10 §),
- när skattetillägg inte får tas ut (10–10 d §§),
- beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift (11–14 §§),
- beräkning av skattetillägg vid skönsbeskattning (15 och 16 §§),
- beräkning av skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut (17 §),
- beräkning av skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts (18 §),
- att underlaget ska bestämmas utan hänsyn till andra frågor (19 §),
- rätträkning (20 §), och
- när skattetillägg ska tas ut enligt mer än en procentsats (21 §).

*10 c §*

*Skattetillägg får inte tas ut i samband med en återkallelse av godkännande för tonnagesbeskattning enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2–4.*

**49 a kap. Återkallelseavgift****När ska återkallelseavgift tas ut?***1 §*

*Återkallelseavgift ska tas ut av den som har fått ett godkännande för tonnagesbeskattning återkallat enligt 13 a kap. 10 § första stycket*

2–4.

### **Beräkning av återkallelseavgift**

2 §

*Återkallelseavgiften består av en grundavgift och en tilläggsavgift.*

#### Grundavgift

3 §

*En grundavgift ska tas ut för vart och ett av de tidigare beskattningsår som återkallelsen avser enligt 13 a kap. 17 § 2.*

*Grundavgiften är skillnaden mellan den skatt som skulle ha bestämts för den högsta tonnageinkomsten under de beskattningsår som grundavgiften avser och den skatt som bestäms för respektive beskattningsår till följd av återkallelsen, om denna skatt är lägre.*

#### Tilläggsavgift

4 §

*En tilläggsavgift ska tas ut med 20 procent av den skatt som skulle ha bestämts för den högsta tonnageinkomsten under de beskattningsår som grundavgiften avser, multiplicerat med det resterande antal beskattningsår som tonnageskattning skulle ha skett om godkännandet för tonnageskattning inte hade återkallats.*

*Vid beräkning enligt första stycket ska en begäran om återkallelse anses ha gjorts senast under det beskattningsår då godkännandet för tonnageskattning återkallades.*

### **52 kap.**

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om  
– beslut om förseningsavgift (2 §),  
– beslut om skattetillägg (3–8 §§),  
– beslut om skattetillägg (3–8 a §§),

- beslut om återkallelseavgift (8 b §),
- beslut om kontrollavgift (9 §),
- att särskild avgift inte får beslutas för en person som har avlidit (10 §), och
- att särskild avgift tillfaller staten (11 §).

### **Beslut om återkallelseavgift**

#### *8 b §*

*Ett beslut om återkallelseavgift ska meddelas inom två år från den dag då beslutet om återkallelse av godkännandet för tonnageskattning meddelades.*

### **57 kap.**

#### *4 §*

*Om den som är skyldig att lämna särskilda uppgifter enligt 33 kap. 9 a § på grund av att ett godkännande för tonnageskattning har återkallats inte har gjort det, får skönsbeskattning beslutas.*

### **62 kap.**

#### *8 §<sup>2</sup>*

Slutlig skatt beräknad enligt 56 kap. 9 § ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut om slutlig skatt fattades.

Följande skatter och avgifter ska vara betalda senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut fattades:

1. annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt samt avgifter som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol,
2. förseningsavgift och skatte- tillägg som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol samt kontrollavgift,
3. särskild inkomstskatt som har beslutats enligt 54 kap. 2 §, samt
4. skatt och avgift som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap.

Slutlig skatt enligt andra stycket 1 samt förseningsavgift och skatte- tillägg enligt andra stycket 2 behöver dock inte betalas före den förfallodag som anges i första stycket.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2013:1068.

Mervärdesskatt enligt andra stycket 1 samt skattetillägg enligt andra stycket 2 som har beslutats med anledning av beslut om mervärdesskatt behöver inte betalas före den förfallodag som anges i 3 §.

## 63 kap.

### 1 §<sup>3</sup>

I detta kapitel finns bestämmelser om

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

#### **Anstånd med att betala skattetillägg och kontrollavgift**

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

### 7 §

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

1. beslutet om skattetillägg eller kontrollavgift, eller

2. beslutet i den fråga som föranlett skattetillägget.

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

1. beslutet om skattetillägg, *återkallelseavgift* eller kontrollavgift, eller

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

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2013:772.

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

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

#### 7 a §

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

*Anståndstiden ska bestämmas till längst fem år efter dagen för beslutet om anstånd.*

#### 8 §

Om det i de fall som avses i 4 eller 5 § kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att betalas i rätt tid, får anstånd beviljas bara om säkerhet ställs för skattens eller avgiftens betalning.

Första stycket gäller inte om

1. anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt,
2. det kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att behöva betalas,
3. anståndet avser skattetillägg eller kontrollavgift,
3. anståndet avser skattetillägg, återkallelseavgift eller kontrollavgift,
4. det allmänna ombudet hos Skatteverket har ansökt om förhandsbesked, eller
5. det annars finns särskilda skäl.

### 66 kap.

#### 5 §

Ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt, punktskatt, slutlig skatt, skattetillägg eller anstånd med betalning av skatt eller avgift ska omprövas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan, om

Ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt, punktskatt, slutlig skatt, skattetillägg, återkallelseavgift eller anstånd med betalning av skatt eller avgift ska omprövas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan, om

1. den som beslutet gäller har begärt omprövning eller överklagat och inte är ense med Skatteverket om utgången,
2. de omständigheter och bevis som åberopas inte redan har prövats vid en sådan omprövning,
3. frågan ska prövas i sak, och
4. prövningen inte är enkel.

Första stycket gäller inte den första omprövningen av ett beslut enligt 53 kap. 2, 3 eller 4 §.



## 7 §

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

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

1. registrering,
2. på vilket sätt preliminär skatt ska betalas,
  3. *godkännande för tonnageskattning eller återkallelse av godkännande för tonnageskattning,*
  4. uppgifts- eller dokumentationsskyldighet,
  5. föreläggande,
  6. revision, tillsyn över kassaregister eller kontrollbesök,
  7. tvångsåtgärder,
  8. kontrollavgift,
  9. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
  10. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,
  11. verkställighet, eller
  12. *godkännande för tonnageskattning eller återkallelse av godkännande för tonnageskattning,*
  13. *återkallelseavgift,*
  14. kontrollavgift,
  15. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
  16. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,
  17. verkställighet, eller
  18. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd.
3. uppgifts- eller dokumentationsskyldighet,
4. föreläggande,
5. revision, tillsyn över kassaregister eller kontrollbesök,
6. tvångsåtgärder,
7. kontrollavgift,
8. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
9. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,
10. verkställighet, eller
11. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd.

### Förlängd tid för omprövning av beslut om återkallelseavgift

## 9 a §

*Omprövning av ett beslut om återkallelseavgift får begäras så länge beslutet om återkallelse av godkännande för tonnageskattning enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2–4 eller de beslut om beskattning som föranleds av beslutet om återkallelse av godkännande för tonnageskattning inte har fått laga kraft.*

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

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

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

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

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

d) inte har lämnat begärd varuprov,

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

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

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

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

b) om fastighetstaxering,

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

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

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

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

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

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

g) om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2–4,

5. en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som föreskrivs i ett sådant beslut som avses i

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2013:967.

7 kap. 9 § inkomstskattelagen eller inte har följt ett annat villkor i beslutet, eller

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

## 67 kap.

### 12 §

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

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

1. registrering,
2. på vilket sätt preliminär skatt ska betalas,
  3. godkännande för tonnageskattning eller återkallelse av godkännande för tonnageskattning,
  4. uppgifts- eller dokumentationsskyldighet,
  5. deklarationsombud,
  6. tvångsåtgärder,
  7. återkallelseavgift,
  8. kontrollavgift,
  9. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
  10. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,
  11. verkställighet, eller
  12. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd.
3. uppgifts- eller dokumentationsskyldighet,
4. deklarationsombud,
5. tvångsåtgärder,
6. kontrollavgift,
7. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
8. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,
9. verkställighet, eller
10. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd.

### Förlängd tid för överklagande av beslut om återkallelseavgift

#### 14 a §

*Ett beslut om återkallelseavgift får överklagas så länge beslutet om återkallelse av godkännande för tonnageskattning enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2–4 eller de beslut om beskattning som föranleds av beslutet om återkallelse av godkännande för tonnageskattning inte har fått laga kraft.*

### 24 §

Om det allmänna ombudet överklagar ett beslut om efterbeskattning eller ett beslut om skattetillägg som har meddelats samtidigt och yrkar ändring till nackdel för den som beslutet gäller, ska överklagandet ha

kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då beslutet meddelades. Detsamma gäller om det allmänna ombudet yrkar att skattetillägg ska tas ut.

*Det som sägs i första stycket om skattetillägg gäller även återkallelseavgift.*

#### 25 §

Om det allmänna ombudet överklagar ett beslut i en fråga som har föranlett att skattetillägg har tagits ut och överklagandet är till nackdel för den som beslutet gäller, ska ombudet samtidigt även ta upp frågan om skattetillägg.

Om det allmänna ombudet överklagar ett beslut i en fråga som har föranlett att skattetillägg *eller återkallelseavgift* har tagits ut och överklagandet är till nackdel för den som beslutet gäller, ska ombudet samtidigt även ta upp frågan om skattetillägg *eller återkallelseavgift*.

#### 33 §

Den som har överklagat ett beslut i en fråga som har föranlett skattetillägg får även ta upp frågan om skattetillägg om domstolen anser att skattetillägget utan olägenhet kan prövas i målet.

*Det som sägs i första stycket om skattetillägg gäller även återkallelseavgift.*

#### 34 §

Om en domstol inte prövar en ny fråga *eller* en fråga om skattetillägg, ska domstolen överlämna frågan till Skatteverket för omprövning.

Om en domstol inte prövar en ny fråga, en fråga om skattetillägg *eller en fråga om återkallelseavgift*, ska domstolen överlämna frågan till Skatteverket för omprövning.

- 
1. Denna lag träder i kraft den 20 juni 2016.
  2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2016.

### 3 Ärendet och dess beredning

Den 25 november 2004 beslutade regeringen att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att utreda förutsättningarna för att införa ett system med tonnageskatt för sjöfartsnäringen (dir. 2004:165). Utredningen, som antog namnet Tonnageskatteutredningen, lämnade i februari 2006 sitt betänkande Tonnageskatt (SOU 2006:20). Riksdagen tillkännagav den 15 mars 2007 som sin mening att arbetet med en lagstiftning om tonnageskatt måste påskyndas (bet. 2006/07:SkU11).

Regeringen bedömde i budgetpropositionen för 2013 att utredningens analys samt de förslag som lagts fram på grundval av analysen var bristfälliga. Varken beslutsunderlaget eller utredningens förslag bedömdes därför kunna ligga till grund för lagstiftning (prop. 2012/13:1 Förslag till statens budget, finansplan och skattefrågor, avsnitt 6.19). Den 24 januari 2013 beslutade regeringen att tillsätta en ny utredning, Utredningen om tonnageskatt och andra stöd för sjöfartsnäringen, med uppdrag att analysera möjligheterna att införa ett system med tonnageskatt i Sverige (dir. 2013:6). I januari 2015 lämnade utredningen sitt betänkande Ett svenskt tonnageskattesystem (SOU 2015:4). I betänkandet föreslås ett svenskt system med tonnagebeskattning. En sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 1*. Betänkandets lagförslag finns i *bilaga 2*.

Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2015/00699/S1).

I budgetpropositionen för 2016 aviserade regeringen att senare under riksmötet återkomma med ett förslag om ett svenskt tonnageskattesystem (prop. 2015/16:1 Förslag till statens budget, finansplan, m.m., avsnitt 6.18).

I denna lagrådsremiss behandlas den senaste utredningens förslag.

Under ärendets hantering har fråga om ytterligare ändringar i skatteförfarandelagen (2011:1244) uppkommit (avsnitt 5.8 och avsnitt 5.10). Förslagen har beretts under hand med Skatteverket som inte har något att invända mot förslagen. Skatteverkets svar har bifogats ärendet (dnr Fi2015/00699/S1).

#### *Statsstöd*

Förslaget utgör ett 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 kan genomföras.

### 4 Bakgrund

Regeringen beslutade i augusti 2015 En svensk maritim strategi – för människor, jobb och miljö. I strategin lämnar regeringen sin syn på inriktningen på arbetet med att främja de maritima näringarna. Regeringens mål är att Sverige ska ha konkurrenskraftiga, innovativa och hållbara maritima näringar som kan bidra till ökad sysselsättning, minskad

miljöbelastning och en attraktiv livsmiljö. Konkurrensneutrala förutsättningar, harmoniserade regler och goda villkor ska bidra till att utveckla de maritima näringarna. En stärkt svensk sjöfart utgör ett viktigt verktyg för regeringens ambitioner att öka den svenska exporten till nya tillväxtmarknader samt bidra till en minskad klimatpåverkan från transportsektorn.

Den internationella konkurrensen är hård på sjöfartsområdet. Till följd av den allt hårdare konkurrensen från tredjelands flagg har medlemsstaterna inom Europeiska unionen (EU) infört olika stödsystem för sina sjöfartsnäringar. Syftet är att förmå redarna att registrera och återregistrera sina fartyg under nationell flagg. För att samordna medlemsstaternas åtgärder har Europeiska kommissionen utfärdat riktlinjer på området. Enligt kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport (2004/C 13/03) kan stödåtgärderna bl.a. avse beskattningen av rederierna och bemanningskostnader.

I Sverige har stödet till sjöfartsnäringen sedan länge varit inriktat på att sänka bemanningskostnaderna för anställda på svenskflaggade fartyg. Sjöfartsstödet infördes i sin nuvarande form 2001 och omfattar svenskregistrerade fartyg som i sin näringsverksamhet är utsatta för internationell konkurrens på sjöfarmsmarknaden. Sjöfartsstöd lämnas för det skatteavdrag som arbetsgivaren har gjort på sjöinkomst och för arbetsgivarens kostnader för arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift på dessa inkomster.

Andelen svenskflaggade fartyg i den svenska handelsflottan har trots detta minskat sedan 2006, både i termer av kapacitet och av antal fartyg. Antalet svenskflaggade fartyg har fram till 2009 varit i stort sett oförändrat för att därefter minska. Siffrorna tyder på en ökning av antalet nyregistreringar av fartyg i andra länder från 2006 och framåt samt att existerande fartyg har flaggats ut från 2009 och framåt.

Förutom bemanningskostnader har även skattereglerna betydelse för den svenskflaggade sjöfartens konkurrenssituation. Rederiverksamhet är en kapitalintensiv bransch och rederierna behöver balansera inkomster och utgifter i samband med försäljning och inköp av fartyg. De konventionella skattereglerna upplevs ibland som mindre flexibla i detta avseende. De flesta sjöfartsstater inom EU har infört system med tonnagebeskattning för att stödja sina sjöfartsnäringar. Tonnagebeskattning innebär att det skattepliktiga resultatet av viss rederiverksamhet bestäms schablonmässigt utifrån fartygens nettodräktighet, dvs. oberoende av inkomster och utgifter. Det schablonmässigt beräknade resultatet läggs samman med eventuellt övrigt överskott av näringsverksamhet och beskattas med den gällande skattesatsen. Fördelen med tonnagebeskattning anses vara bl.a. att skattereglerna får mindre betydelse för rederiernas investeringsbeslut.

## 5 Överväganden och förslag

### 5.1 Ett svenskt system med tonnagebeskattning införs

**Regeringens förslag:** Ett system med schablonbeskattning för företag som bedriver kvalificerad rederiverksamhet införs (tonnagebeskattning).

Tonnagebeskattning ska vara frivilligt. De företag som vill att verksamheten ska tonnagebeskattas ska ansöka om godkännande för tonnagebeskattning.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot utredningens förslag. Skatteverket och Förvaltningsrätten i Uppsala avstyrker förslaget.

*Landsorganisationen i Sverige (LO), SEKO Sjöfolk, SEKO, Sjöbefälsföreningen, Sveriges akademikers centralorganisation (Saco), Trafikverket, Sjöfartsverket, Sjöfartshögskolan, Institutionen för sjöfart och marin teknik vid Chalmers tekniska högskola (Chalmers), Föreningen Svenskt Näringsliv, Transportstyrelsen, Tillväxtverket, Stockholms Handelskammare, Västra Götalandsregionen, Transport-Gruppen, Transportindustriförbundet, FAR, Sjöfartsforum, Skärgårdsredarna, Sveriges Skeppsmäklareförening, Sjöfolkets Socialdemokratiska Riksförbund, Föreningen Röda Lanternan och Föreningen Svensk Sjöfart,* vars yttrande *Sjöfartens Arbetsgivarförbund* ansluter sig till, framhåller vikten av att svenska rederier har samma konkurrensförutsättningar som rederier i andra länder i Europa. Flertalet bedömer att införandet av ett svenskt system med tonnagebeskattning kommer att stärka den svenska sjöfartsnäringens konkurrenskraft och förhindra fortsatt utflaggning av svenska fartyg. Det system med tonnagebeskattning som utredningen föreslår kommer enligt flera av remissinstanserna, däribland LO, SEKO, Chalmers och Sjöfartshögskolan, skapa fler arbetstillfällen inom de maritima näringarna, medföra att fler företag investerar i Sveriges maritima industri samt förbättra förutsättningarna för Sverige att i internationella organ och samarbeten vara fortsatt ledande och pådrivande inom miljö- och säkerhetsfrågor. *Trafikanalys* ser positivt på förslaget givet att riksdag och regering önskar bibehålla andelen svenskregistrerade fartyg, men framför samtidigt att frågan om registerland och flaggstat utifrån ett rent transportpolitiskt perspektiv inte är av någon större betydelse. *Kammarrätten i Göteborg* efterfrågar en utförligare redovisning av förslagets fördelar, bl.a. varför det är angeläget att fartygen är svenskregistrerade. *Försvarsmakten* anser att den svenska handelsflottan bör värnas av beredskaps-skäl. *Ekonomistyrningsverket (ESV)* ifrågasätter om ett system med tonnagebeskattning, utan ett svenskt internationellt register, är tillräckligt för att vända trenden med utflaggning och öka den svenska handelsflottan.

Skatteverket, Förvaltningsrätten i Uppsala och ESV framhåller att skattemässiga särlösningar för en viss bransch ökar komplexiteten i

skattesystemet och medför gränsdragningsproblem mot situationer där allmänna regler ska tillämpas. De anger att det förhållandet att ett företag kan bedriva både verksamhet som ska tonnagebeskattas och verksamhet som ska beskattas konventionellt ökar komplexiteten ytterligare och ger upphov till svåra avgränsningar och bedömningsfrågor. Det uppstår för dessa företag incitament att redovisa vinster i den verksamhet som tonnagebeskattas och förluster i den verksamhet som beskattas konventionellt. Ett sätt att minska tillämpningsproblemen och risken för skattebortfall skulle enligt Förvaltningsrätten i Uppsala vara att endast tillåta att nystartade företag, som enbart bedriver verksamhet som ska tonnagebeskattas, omfattas av systemet. Även *Förvaltningsrätten i Stockholm*, *Kammarrätten i Göteborg*, *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* och *Tillväxtverket* framhåller att de föreslagna bestämmelserna är komplicerade och kommer att medföra gränsdragningsproblem. Införandet av ett system med tonnagebeskattning riskerar enligt Skatteverket och Förvaltningsrätten i Uppsala att öppna upp för ytterligare särlösningar inom skattesystemet.

Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet anser att det finns en risk att konkurrensen snedvrids mellan rederier eftersom endast viss rederiverksamhet kan tonnagebeskattas. Förvaltningsrätten i Uppsala framhåller att förslagets komplexitet kommer att medföra betydligt ökade kostnader för rederiföretagen. *Domstolverket*, Förvaltningsrätten i Uppsala och Förvaltningsrätten i Stockholm efterfrågar en analys av konsekvenserna för Sveriges domstolar.

**Skälen för regeringens förslag:** Regeringens målsättning är att Sverige, i ett internationellt perspektiv, ska ha en konkurrenskraftig sjöfartsnäring. Omkring 90 procent av Sveriges export och import transporteras någon gång under transportkedjan med fartyg. Sjöfarten är därmed en livsnerv för handel med omvärlden, men ytterst också för Sveriges välstånd. *Kammarrätten i Göteborg* efterfrågar en utförligare redovisning av varför det är angeläget att fartygen är svenskflaggade. Svenskflaggade fartyg har betydelse för svenska sjömäns möjligheter att få arbete, för tillgången till praktikplatser för sjöfartsstudenter och för kompetensen inom sjöfartsklustret. Med svenskflaggade fartyg ökar förutsättningarna att bevara svenskt sjöfartskunnande och möjligheterna för Sverige att vara pådrivande på internationell nivå vad gäller miljö- och sjösäkerhetsfrågor. De senaste åren har dock andelen svenskflaggade fartyg i den svenska handelsflottan minskat, både i termer av kapacitet och av antal fartyg. Utflaggningen av svenska fartyg är ett tecken på att den svenska sjöfartsnäringens konkurrensvillkor behöver stärkas.

För att stärka den svenska sjöfartsnäringens konkurrenskraft och öka andelen svenskflaggade fartyg i den svenska handelsflottan föreslår utredningen att ett svenskt system med tonnagebeskattning införs.

Det är enligt regeringens mening angeläget att åtgärder vidtas för att förhindra fortsatt utflaggning av svenska fartyg och för att öka andelen svenskflaggade fartyg i den svenska handelsflottan. Sjöfartsnäringen verkar på en global marknad vilket påverkar förutsättningarna för näringen. Som flera av remissinstanserna, däribland *LO*, *SEKO Sjöfolk*, *Sjöbefälsföreningen*, *Föreningen Svensk Sjöfart*, *Saco*, *Trafikverket*, *Sjöfartsverket*, *Sjöfartshögskolan* och *Chalmers*, framhåller är likvärdiga konkurrensvillkor av största vikt för svenska rederier i internationell



trafik. En skillnad mellan Sverige och jämförbara länder i Europa är att Sverige inte har infört något tonnagebeskattningssystem. *ESV* ifrågasätter om ett system med tonnagebeskattning, utan ett internationellt register, är tillräckligt för att vända trenden med utflaggning och öka den svenska handelsflottan. Regeringen anser, i likhet med utredningen och majoriteten av remissinstanserna, att införandet av ett svenskt system med tonnagebeskattning är en ändamålsenlig åtgärd för att stärka den svenska sjöfartens konkurrensförutsättningar. Frågan om ett internationellt register behandlas inte inom ramen för detta lagstiftningsärende.

*Skatteverket* och *Förvaltningsrätten i Uppsala*, som båda avstyrker förslaget, samt *ESV* har principiella invändningar mot förslaget. De framhåller bl.a. att skattemässiga särlösningar för en viss bransch ökar komplexiteten i skattesystemet och medför gränsdragningsproblem mot situationer där allmänna regler ska tillämpas. Regeringen gör dock bedömningen att det i detta fall finns anledning att avvika från principen om generella skatteregler eftersom skattereglerna genom förslaget skapar goda villkor för företagande och investeringar. Majoriteten av remissinstanserna delar denna bedömning. Regeringen föreslår därför att ett svenskt system med tonnagebeskattning ska införas.

Fråga är därefter hur systemet ska utformas. Utredningen föreslår att alla företag som bedriver rederiverksamhet, förutsatt att verksamheten är kvalificerad, ska kunna välja att resultatet från verksamheten ska beräknas schablonmässigt, dvs. tonnagebeskattas. Tonnagebeskattningen är således frivillig och gäller alla företag oberoende av storlek, belägenhet eller i vilken form verksamheten bedrivs. Företag som vill att verksamheten ska tonnagebeskattas måste enligt utredningens förslag ansöka om godkännande och godkännas för tonnagebeskattning i förväg. Företagen kan som huvudregel lämna systemet tidigast efter tio år.

Flera remissinstanser, däribland *Skatteverket*, *Förvaltningsrätten i Uppsala*, *Förvaltningsrätten i Stockholm* och *Kammarrätten i Göteborg* framhåller att de föreslagna bestämmelserna är komplicerade och kommer att medföra gränsdragningsproblem. Enligt *Skatteverket* och *Förvaltningsrätten i Uppsala* ökar det förhållandet att ett företag kan bedriva både verksamhet som ska tonnagebeskattas och verksamhet som ska beskattas konventionellt komplexiteten ytterligare och ger upphov till svåra avgränsningar och bedömningsfrågor. Det uppstår för dessa företag incitament att redovisa vinster i den tonnagebeskattade verksamheten och förluster i den konventionellt beskattade verksamheten. Ett sätt att minska tillämpningsproblemen och risken för skattebortfall skulle enligt *Förvaltningsrätten i Uppsala* vara att endast tillåta att nystartade företag, som enbart bedriver verksamhet som ska tonnagebeskattas, omfattas av systemet.

Regeringen är medveten om att införandet av ett system med tonnagebeskattning vid sidan av det konventionella systemet medför gränsdragningsproblem och incitament att utnyttja fördelarna med respektive system. Regeringen delar dock utredningens bedömning att tonnagebeskattning ska kunna väljas av alla företag oberoende av storlek, belägenhet eller i vilken form verksamheten bedrivs.

Frågan om fördelning av bl.a. intäkter och kostnader för företag som bedriver blandad verksamhet behandlas i avsnitt 5.5. För att förhindra att möjligheten till tonnagebeskattning utnyttjas på ett oönskat sätt föreslås

särskilda spärregler mot överföringar som innebär att inkomster läggs i den verksamhet som ska tonnagebeskattas och utgifter i den konventionellt beskattade verksamheten.

Regeringen anser i likhet med utredningen att företag som bedriver kvalificerad rederiverksamhet och som vill att verksamheten ska tonnagebeskattas ska ansöka om godkännande och godkännas för tonnagebeskattning i förväg och att ett sådant val ska vara bindande för en viss tidsperiod. Definitionen av kvalificerad rederiverksamhet och förutsättningarna för att godkännas för tonnagebeskattning behandlas i avsnitt 5.2 och 5.3. Frågan om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning behandlas i avsnitt 5.8.

Av Europeiska kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport (2004/C 13/03) framgår att ett system med tonnagebeskattning betraktas som ett statligt stöd. Förslaget måste därför anmälas till och godkännas av kommissionen (avsnitt 5.12).

*Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Domstolverket, Förvaltningsrätten i Uppsala och Förvaltningsrätten i Stockholm* har synpunkter på förslagets effekter på konkurrensförhållanden och kostnader för företag och myndigheter. Dessa frågor behandlas i avsnitt 6.

Regeringen har för avsikt att följa upp och utvärdera effekterna av den kommande lagstiftningen.

## 5.2 Definitioner

### 5.2.1 Kvalificerad rederiverksamhet

**Regeringens förslag:** Med kvalificerad rederiverksamhet avses

- transport av gods eller passagerare till sjöss med kvalificerat fartyg (sjötransport),
- verksamhet som är nödvändig för eller nära anknuten till en sjötransport och som ingår i ersättningen för sjötransporten,
- 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,
- 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.

Med kvalificerad rederiverksamhet avses även följande verksamheter ombord på ett fartyg som används för en sjötransport:

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

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

- minst 20 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten hänförs till fartyg som ägs av den som bedriver verksamheten eller är inhyrda utan besättning,
- minst 20 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten hänförs till fartyg som är svenskregistrerade, och
- andelen av den sammanlagda bruttodräktigheten hänförs till fartyg som är registrerade i något register inom Europeiska unionen (EU) 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, hänförs till fartyg som är registrerade i något register inom EU, behöver dock inte andelen av den sammanlagda bruttodräktigheten som hänförs till fartyg som är registrerade i något register inom EU bibehållas eller ökas.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens. I utredningens förslag används termerna kvalificerad verksamhet och tonnagebeskattad verksamhet i stället för kvalificerad rederiverksamhet. Utredningen föreslår vidare att termen bruttotonnage används i stället för bruttodräktighet. Enligt utredningens förslag ska det i lag ges exempel på vilka verksamheter som är att betrakta som nödvändiga för eller nära anknutna till sjötransporter. Kraven avseende flottan var i utredningens förslag i stället knutna till definitionen av kvalificerat fartyg.

**Remissinstanserna:** Sveriges advokatsamfund ifrågasätter om det är lämpligt att begränsa vad som ska anses utgöra kvalificerad verksamhet

genom en uttömmande uppräknning. Förutsatt att Europeiska kommissionen godtar det föreslår samfundet att bestämmelsen i stället ska utgöra en begränsande exemplifiering. *Föreningen Svensk Sjöfart*, vars yttrande *Sjöfartens Arbetsgivareförbund* ansluter sig till, anser att uthyrning av kvalificerat fartyg utan besättning bör tillåtas i så stor utsträckning som EU:s statsstödsregler tillåter. *Förvaltningsrätten i Uppsala* anser att bedömningen av kravet på gemenskapsflagg även bör omfatta fartyg registrerade i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

### **Skälen för regeringens förslag**

Europeiska kommissionens riktlinjer om statligt stöd till sjötransport (2004/C 13/03) gäller bara sjötransporter. Med sjötransport avses enligt riktlinjerna transport av gods eller passagerare till sjöss. Av riktlinjerna följer vidare att de skattemässiga fördelar som tonnagebeskattning medför för företagen måste begränsas till sjöfartsverksamhet. Kommissionen har i sin beslutspraxis uttalat att även aktiviteter som har ett nära samband med sjötransporter och är anknyttande verksamheter till dessa kan omfattas av stödordningen (se t.ex. kommissionens beslut den 24 mars 2010 i ärende N 37/2010 och den 20 december 2011 i ärende N 448/2010).

Definitionen av kvalificerad rederiverksamhet begränsar tillsammans med definitionen av kvalificerat fartyg (se avsnitt 5.2.2) tillämpningsområdet för tonnagebeskattning. Med hänsyn till de krav som ställs i riktlinjerna anser regeringen, till skillnad från *Sveriges advokatsamfund*, att definitionen av kvalificerad rederiverksamhet bör anges i en uttömmande uppräknning. Att verksamheten tonnagebeskattas innebär att det inte är verksamhetens faktiska resultat som ska beskattas. Den beskattningsbara inkomsten bestäms i stället schablonmässigt utifrån bl.a. storleken på de fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten (se avsnitt 5.4).

I utredningens förslag används i stället för termen kvalificerad rederiverksamhet termerna kvalificerad verksamhet och tonnagebeskattad verksamhet i fråga om verksamhet som kan tonnagebeskattas respektive verksamhet som ska tonnagebeskattas. Det är enligt regeringens mening en fördel om användningen av nya termer kan begränsas. Den verksamhet som ska tonnagebeskattas är kvalificerad rederiverksamhet som bedrivs av ett företag som är godkänt för tonnagebeskattning. Eftersom ett företag som är godkänt för tonnagebeskattning inte kan bedriva kvalificerad rederiverksamhet som inte tonnagebeskattas har termerna kvalificerad rederiverksamhet och tonnagebeskattad verksamhet i praktiken samma innebörd i det föreslagna 39 b kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Regeringen föreslår därför att termen kvalificerad rederiverksamhet används genomgående.

Utredningen använder i fråga om den sammanlagda storleken på fartygsflottan termen bruttotonnage. Termerna bruttotonnage och brutto-dräktighet har samma betydelse. De är båda ett mått på fartygets totala inneslutna rymd, dvs. lastförmågan inklusive framdrift. I 64 kap. 3 § IL och centrala sjöfartsförfattningar, bl.a. sjölagen (1994:1009), fartygs-säkerhetslagen (2003:364) och förordningen (1994:1162) om skepps-

mätning, används dock termen bruttodräktighet. Regeringen anser därför att termen bruttodräktighet även bör användas i detta sammanhang.

De krav som i utredningens förslag ställs i fråga om sammansättningen av flottan för att fartyget ska anses vara kvalificerat, bör enligt regeringens mening i stället knytas till definitionen av kvalificerad rederiverksamhet. Vad som avses med kvalificerad rederiverksamhet behandlas nedan.

### *Sjötransporter och anknytande verksamheter*

Utredningen föreslår att verksamhet som består av transporter av gods eller passagerare till sjöss med kvalificerade fartyg ska vara kvalificerad och därmed kunna omfattas av tonnagebeskattning. Regeringen instämmer i utredningens förslag.

Utöver själva sjötransporten kan, som anges ovan, även verksamheter som har ett nära samband med sjötransporter och är anknytande verksamheter till dessa tonnagebeskattas. För att bedriva verksamhet med sjötransporter krävs bl.a. planering av rutter, befraktning, bemanning, marknadsföring, biljettförsäljning, bokning av gods samt underhåll av gods och fartyg. Exempel på verksamheter som kommissionen har ansett ha ett nära samband med sjötransporter och vara anknytande verksamheter till dessa är bl.a. 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. Förädling av gods under transport är däremot en sådan verksamhet som inte kan anses ha ett nära samband med och vara en anknytande verksamhet till en sjötransport.

Utredningen gör mot denna bakgrund bedömningen att verksamhet som är nödvändig för eller nära anknuten till en sjötransport ska vara kvalificerad. Flera av de verksamheter som beskrivs ovan kan bedrivas både inom ramen för verksamhet med sjötransporter och fristående. För att förhindra att rederier som tonnagebeskattas får en konkurrensfördel i förhållande till företag vars huvudsakliga verksamhet består av exempelvis stuveri- och andra hamntjänster föreslår utredningen att en förutsättning för att de anknytande verksamheterna ska vara kvalificerade är att ersättningen för dessa ingår i ersättningen för sjötransporten.

Regeringen delar denna bedömning, men anser till skillnad från utredningen att det inte bör ges exempel på verksamheter som är att betrakta som nödvändiga för eller nära anknutna till sjötransporter i lag.

### *Samlade transporttjänster*

Med samlade transporttjänster avses transporttjänster utanför hamnområdet där en del av transporten sker till sjöss och en del av transporten sker på annat vis, t.ex. med tåg eller lastbil. Den här typen av samlade transporter kan även benämnas transporter dörr-till-dörr. När det gäller passagerartransporter förekommer det exempelvis att rederier tillhandahåller en samlad transportlösning med buss för passagerarna till fartyget.

Eftersom rederier inte ska ges någon konkurrensfördel i förhållande till företag som endast bedriver transporter på land, ska landtransporter som huvudregel inte omfattas av tonnagebeskattning.

Utredningen gör dock bedömningen att samlade transporttjänster under vissa förutsättningar bör kunna vara kvalificerad rederiverksamhet. När det i ersättningen för en sjötransport ingår transport utanför hamnen bör denna transport enligt utredningen utgöra kvalificerad rederiverksamhet, om den som bedriver verksamheten har köpt transporten av ett annat företag mot en marknadsmässig ersättning. Om rederiet har köpt in en landtransport från ett utomstående företag drar parterna nämligen ingen fördel av tonnagebeskattningen eftersom rederiet som tonnagebeskattas inte kan göra avdrag för kostnaden.

Regeringen instämmer i utredningens bedömning och föreslår att transporter utanför hamnområdet som ingår i ersättningen för en sjötransport ska kunna vara kvalificerad rederiverksamhet, om den som bedriver verksamheten har förvärvat transporten mot en marknadsmässig ersättning av ett annat företag. En sådan ordning överensstämmer med vad som gäller i andra länder som har system med tonnagebeskattning.

#### *Uthyrning av fartyg med och utan besättning*

Ett av målen med kommissionens riktlinjer om statligt stöd till sjötransport är att upprätthålla och bevara sakkunskap i fråga om sjöfart. Det är även ett av syftena med att införa ett system med tonnagebeskattning i Sverige. Regeringen anser mot denna bakgrund, i likhet med utredningen, att det saknas anledning att begränsa möjligheterna att hyra ut kvalificerade fartyg med besättning. Uthyrning av kvalificerat fartyg med besättning ska således vara kvalificerad rederiverksamhet. Det förhållandet att fartyget ska vara kvalificerat innebär bl.a. att fartyget alltför måste ha sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige och huvudsakligen användas i internationell fart eller i inrikes fart i annat land (se avsnitt 5.2.2).

När det gäller uthyrning av fartyg utan besättning (bare-boat-villkor) finns det dock anledning att vara mer restriktiv. Vid uthyrning av fartyg utan besättning har ägaren närmast ställning som finansiär för fartyget, medan den egentliga sjöfarten bedrivs av inhyraren som utrustar, bemannar och använder fartyget i trafik. Samtidigt kan det finnas situationer när det är motiverat att låta uthyrning av fartyg utan besättning omfattas av tonnagebeskattning. Överkapacitet kan exempelvis uppstå som en följd av konjunkturförändringar som resulterar i att företagets verksamhet är tillfälligt överdimensionerad. Företaget kan ha ägda och inhyrda fartyg på långtidskontrakt som det både kan vara kostsamt och svårt att göra sig av med på kort tid. För att inte tvinga företagen till kortsiktiga och mindre lönsamma affärer finns det enligt utredningens bedömning skäl att tillåta en viss flexibilitet som ger rederier möjlighet att vid en tillfällig överkapacitet hyra ut fartyg utan besättning. Det ger den som är godkänd för tonnagebeskattning möjlighet att möta en övergående minskad efterfrågan, utan att behöva minska sin flotta mer permanent genom t.ex. avyttringar.

*Föreningen Svensk Sjöfart och Sjöfartens Arbetsgivareförbund* anser att uthyrning av kvalificerat fartyg utan besättning bör tillåtas i så stor utsträckning som EU:s statsstödsregler tillåter. Kommissionen har uttalat att det är motiverat att låta inkomster från tillfällig uthyrning av fartyg utan besättning omfattas av tonnagebeskattning under högst tre år. Det

ska vara fråga om undantagsfall i samband med överkapacitet som beror på variationen i efterfrågan av rederitjänster. Andelen fartyg som hyrs ut utan besättning får inte överstiga 20 procent av det totala antalet fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten (se t.ex. kommissionens beslut den 20 december 2011 i ärende N 448/2010). Regeringen instämmer mot denna bakgrund i utredningens bedömning att uthyrning av kvalificerade fartyg utan besättning bör tillåtas under högst tre år under en tioårsperiod och till högst 20 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten för de fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten. Detta innebär att hyresinkomster för uthyrning av fartyg utan besättning kan tonnagebeskattas under högst tre år under en tioårsperiod, oavsett om det är ett eller flera fartyg som hyrs ut. Det är således inte möjligt att först hyra ut ett fartyg i tre år och därefter ett annat fartyg under ytterligare en treårsperiod under en och samma tioårsperiod.

### *Verksamhet ombord*

Regeringen anser, i likhet med utredningen, att viss varu- och tjänsteförsäljning ombord har ett sådant nära samband med transporter till sjöss av passagerare att verksamheten bör vara kvalificerad och därmed ingå i rederiverksamhet som ska tonnagebeskattas.

Försäljningen av varor och tjänster ombord kan dels avse sådana varor och tjänster som konsumeras under resan, dels sådana varor som är avsedda att föras i land, exempelvis taxfree-försäljning. Om försäljning av varor och tjänster ombord som även tillhandahålls på land tonnagebeskattas, innebär det en konkurrensfördel för den försäljning som sker ombord. Det är därför nödvändigt att begränsa vilka verksamheter ombord som kan tonnagebeskattas. Det bör endast vara sådan försäljning av varor och tjänster som har ett nära samband med sjötransporten som ska kunna utgöra kvalificerad rederiverksamhet.

Försäljning av varor som är avsedda att konsumeras ombord samt restaurangverksamhet ombord på ett fartyg som används för sjötransport bör, som utredningen föreslår, omfattas av tonnagebeskattning. Begränsningen till varor som är avsedda att konsumeras ombord innebär att taxfree-försäljning faller utanför tillämpningsområdet för tonnagebeskattning.

När det gäller övriga tjänster ombord är det brukligt att viss förströelse och enklare underhållning tillhandahålls passagerare i samband med färjetransporter. I den mån sådan verksamhet ingår i biljettpriset saknas det enligt regeringens mening skäl att dela upp ersättningen för biljetten i en del som avser sjötransporten och en del som avser tillhandahållandet av tjänster ombord. Enklare underhållning och annan förströelse ombord på ett fartyg som ingår i ersättningen för sjötransporten bör därför, som utredningen föreslår, kunna tonnagebeskattas.

Exempel på enklare underhållning och annan förströelse är enklare middagsunderhållning eller anordnad dans som en passagerare inte betalar särskilt för. Det kan även röra sig om vissa faciliteter ombord som passagerare kan bruka under transporten utan extra kostnad, exempelvis en relax- och poolavdelning eller barnverksamhet. Vid bedömningen av om det är fråga om enklare underhållning eller annan förströelse bör det

särskilt beaktas om underhållningen eller förströelsen vid en samlad bedömning är av underordnad betydelse i förhållande till ersättningen för sjötransporten. Tjänster utan egentligt samband med genomförandet av sjötransporter bör inte omfattas av systemet med tonnagebeskattning. Det kan exempelvis vara fråga om större konsertevenemang, frisör-, kurs-, casino- och biografverksamhet. Sådan verksamhet kan inte anses ha ett naturligt samband med passagerartrafik.

För rederier vars verksamhet består av sjötransporter med passagerarfärjor är vidare uthyrning av affärslokaler ombord normalt förekommande. Hyresintäkter vid uthyrning av lokaler ombord omfattas av tonnagebeskattning i bl.a. Danmark och Norge. Syftet med att införa ett system med tonnagebeskattning i Sverige är att ge svenska rederier konkurrensvillkor som är likvärdiga med villkoren för rederier i våra grannländer. Utredningen föreslår mot denna bakgrund att uthyrning av lokaler ombord, både till andra företag och för rederiets egen användning, ska räknas som kvalificerad verksamhet. Regeringen instämmer i utredningens förslag. Vid egen användning av lokaler ombord gäller armlängdsprincipen (se avsnitt 5.5.3).

Avgränsningen av vilka verksamheter ombord som kan tonnagebeskattas överensstämmer med vad som gäller i andra länder som har system med tonnagebeskattning.

#### *Ägda och inhyrda fartyg*

Den strategiska och ekonomiska förvaltningen av fartygen ska utövas i Sverige (se avsnitt 5.2.2). I det ligger att verksamhet som enbart består av att hyra in fartyg med besättning inte bör omfattas av stödordningen.

Kommissionens riktlinjer om statligt stöd till sjötransport innehåller inte några begränsningar i fråga om fartyg som hyrs in med besättning. I tidigare statsstödsbeslut avseende andra länders stödordningar har dock kommissionen godkänt ordningar där förhållandet mellan tonnaget för egna fartyg och fartyg som hyrs in med besättning uppgått till 3:1 eller 4:1. Syftet har varit att undvika att företag som är rena skeppsmäklare, utan ansvar för besättningsadministration och teknisk drift av de fartyg som de bedriver trafik med, tonnagebeskattas. Om de stödberättigade företagen enbart skulle bedriva trafik med fartyg som hyrs in med besättning, skulle de förlora i sakkunskap i fråga om besättningsadministration och teknisk drift av fartygen. Detta skulle strida mot de allmänna målen med riktlinjerna som bl.a. är att upprätthålla och bevara sakkunskap i fråga om sjöfart. Syftet med stöd till sjöfarten har också varit att försöka hålla kvar landverksamhet som avser de fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten. Detta för att konsolidera de sjöfartskluster som har etablerats i gemenskapen (se bl.a. kommissionens beslut den 20 december 2011 i statsstödsärendet N 448/2010). Bevarandet av svenskt sjöfartskunnande är även ett av syftena med att införa ett system med tonnagebeskattning i Sverige.

Utredningen föreslår mot bl.a. denna bakgrund att en viss andel av den samlade bruttodräktigheten för de fartyg som ingår i den verksamhet som ska tonnagebeskattas, ska ägas eller hyras in utan besättning. För att det svenska systemet med tonnagebeskattning inte ska vara mindre attraktivt än de stödordningar som finns i våra grannländer bedömer utredningen



att kravet på ägt tonnage och inhyrt tonnage utan besättning inte bör sättas högre än 20 procent. Andelskravet avser förhållandena under beskattningsåret. Regeringen instämmer i denna bedömning och föreslår att rederiverksamheten ska vara kvalificerad bara om minst 20 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten för de kvalificerade fartyg som ingår i verksamheten hänför sig till fartyg som ägs av den som bedriver verksamheten eller är inhyrda utan besättning.

### *Svenskregistrerade fartyg*

Syftet med att införa ett system med tonnagebeskattning är att öka andelen svenskflaggade fartyg i den svenska handelsflottan. Med svenskflaggade fartyg ökar förutsättningarna att bevara svenskt sjöfartskunnande och möjligheterna för Sverige att vara pådrivande på internationell nivå vad gäller miljö- och sjösäkerhetsfrågor. Att bevara sjöfartskunnande och att förbättra en tillförlitlig, effektiv, säker och miljövänlig sjötransport är även en del av de allmänna målen för kommissionens riktlinjer om statligt stöd till sjötransport.

Utredningen anser mot bl.a. denna bakgrund att det bör införas ett krav på att en viss andel av den sammanlagda bruttodräktigheten för de fartyg som ingår i den verksamhet som ska tonnagebeskattas ska ha svensk flagg.

Finland har ett liknande krav på nationell flagg. Enligt de finska bestämmelserna är ett villkor för tonnagebeskattning att minst 25 procent av flottans bruttodräktighet är registrerad i den finska handelsfartygsförteckningen. Även det svenska sjöfartsstödet enligt förordningen (2001:770) om sjöfartsstöd är begränsat till sjömän som är anställda ombord på svenskregistrerade fartyg. Ett krav på nationell flagg bedöms därför enligt regeringen vara förenligt med såväl riktlinjerna som den gemensamma marknaden. Det svenska tonnagebeskattningssystemet bör mot denna bakgrund innehålla ett krav på svensk flagg.

Kravet på nationell flagg bör enligt utredningen inte sättas alltför högt eftersom det skulle kunna utgöra ett hinder för inträde i systemet för de företag vars flotta i dag till stor del består av utlandsflaggade fartyg. Kravet på svensk flagg bör bestämmas till en sådan nivå att det uppmuntrar ny- och återinflaggning. Utredningen föreslår att andelen bruttodräktighet som hänför sig till svenskregistrerade fartyg ska uppgå till minst 20 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten för de fartyg som ingår i verksamheten. Andelskravet avser förhållandena under beskattningsåret. Regeringen instämmer i denna bedömning och föreslår att rederiverksamheten ska vara kvalificerad bara om minst 20 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten för de kvalificerade fartyg som ingår i verksamheten hänför sig till fartyg som svenskregistrerade.

### *Fartyg registrerade i ett register inom EU*

Enligt kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport får stödordningar i form av skattelättnader i regel endast tillämpas om fartygen går under gemenskapsflagg. I undantagsfall får sådana stödordningar även tillämpas om de gäller en hel flotta som drivs av ett rederi etablerat inom en medlemsstats territorium om det kan visas att den strategiska och ekonomiska förvaltningen av alla berörda fartyg faktiskt utförs inom

territoriet. Kravet på strategisk och ekonomisk förvaltning behandlas i avsnitt 5.2.2. Innan stöd ges till flottor som också består av fartyg som för annan flagg, bör medlemsstaterna enligt riktlinjerna se till att de stödmottagande företagen åtar sig att öka eller upprätthålla den andel av tonnage som förs under en medlemsstats flagg. Detta krav gäller dock inte företag som har minst 60 procent av sin flotta under flagg från gemenskapen. Med medlemsstatsregister avses enligt kommissionens riktlinjer alla register som lyder under en medlemsstats lagstiftning och som omfattar de medlemsstatsterritorier som är en del av EU. Alla första-register i medlemsstaterna är medlemsstatsregister. Dessutom är Danmarks, Tysklands, Italiens, Madeiras och Kanarieöarnas internationella sjöfartsregister medlemsstatsregister.

Utredningen föreslår mot denna bakgrund att andelen bruttodräktighet för de fartyg som ingår i den verksamhet som ska tonnagebeskattas och som hänför sig till fartyg som är registrerade i ett register inom EU ska bibehållas eller ökas under beskattningsåret, om inte minst 60 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten är registrerad i något register inom EU. Företag som ingår i en koncern kan välja att uppfylla andelskravet på 60 procent på koncernnivå. *Förvaltningsrätten i Uppsala* anser att bedömningen av kravet på gemenskapsflagg även bör omfatta fartyg registrerade i en stat inom EES. Regeringen ser dock ingen anledning till att justera kravet så att det även ska vara möjligt att uppfylla det med fartyg registrerade i en stat inom EES. Regeringen föreslår således att rederiverksamheten ska vara kvalificerad bara om andelen av den sammanlagda bruttodräktigheten för de kvalificerade fartyg som ingår i verksamheten och som hänför sig till fartyg som är registrerade i ett register inom EU bibehålls eller ökas under beskattningsåret, om inte minst 60 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten, i företaget eller i den koncern som företaget ingår i, är registrerad i något register inom EU.

Andelskravet avser förhållandena under beskattningsåret. Att andelen bruttodräktighet som hänför sig till fartyg som är registrerade i ett register inom EU ska bibehållas eller ökas innebär därmed att andelen bruttodräktighet som hänför sig till fartyg som är flaggade i register inom EU vid ingången av det första beskattningsåret med tonnagebeskattning inte får minska under den period som verksamheten tonnagebeskattas. Det innebär även att en ökning av andelen gemenskapsflaggad bruttodräktighet under ett beskattningsår ska upprätthållas senare beskattningsår, förutsatt att andelskravet på 60 procent inte är uppfyllt.

#### *Lagförslag*

Definitionen tas in i de tre nya paragraferna 39 b kap. 3–5 §§ IL.

## 5.2.2 Kvalificerat fartyg

**Regeringens förslag:** Med kvalificerat fartyg avses fartyg som

- har en bruttodräktighet om minst 100,
- har sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige, och
- huvudsakligen används i internationell fart eller inrikes fart i ett annat land.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen föreslår att termen bruttotonnage används i stället för bruttodräktighet. Enligt utredningens förslag ska även vissa andra krav avseende flottan vara uppfyllda för att fartyget ska anses vara kvalificerat.

**Remissinstanserna:** *Transportstyrelsen* och *Föreningen Svensk Sjöfart*, vars yttrande *Sjöfartens arbetsgivareförbund* ansluter sig till, anser att den nedre storleksgränsen bör sänkas till 20 brutto eftersom mindre fartyg är ett starkt växande fartygssegment. *FAR* anger att kravet på strategisk och ekonomisk ledning i Sverige saknar motsvarighet i nuvarande skatteregler och att det skulle vara bättre att anknyta till befintliga skatterättsliga termer, exempelvis verklig ledning. *Transportstyrelsen*, *Föreningen Svensk Sjöfart*, *Sjöbefälsföreningen Transportindustriförbundet* och *Trafikverket* anser att tillämpningsområdet för tonnagebeskattning även bör omfatta fartyg som är utsatta för internationell konkurrens, och inte begränsas till fartyg som används i internationell trafik. De framhåller bl.a. att det i svensk inrikestrafik finns många utländska tonnagebeskattade fartyg som konkurrerar med svenska fartyg. Även *Sveriges akademikers centralorganisation (Saco)* anser att en utvidgad modell som omfattar svenska fartyg som möter en stark internationell konkurrens bör övervägas.

### Skälen för regeringens förslag

Definitionen av kvalificerat fartyg begränsar tillsammans med definitionen av kvalificerad rederiverksamhet (se avsnitt 5.2.1) tillämpningsområdet för tonnagebeskattning. För att ett fartyg ska vara kvalificerat ska det enligt utredningens förslag uppfylla villkor avseende storlek, ledning och fart. Vidare ställs krav på sammansättningen av den flotta som fartyget ingår i. Regeringen anser att kraven på flottan i stället bör knytas till definitionen av kvalificerad rederiverksamhet (se avsnitt 5.2.1). Villkoren avseende storlek, ledning och fart behandlas nedan.

#### *Bruttodräktighet om minst 100*

Utredningen föreslår att ett fartyg för att vara kvalificerat ska ha ett bruttotonnage på minst 100. Termen bruttotonnage har samma betydelse som termen bruttodräktighet. De är båda ett mått på fartygets totala inneslutna rymd, dvs. lastförmågan inklusive framdrift. I 64 kap. 3 § IL och centrala sjöfartsförfattningar, bl.a. sjölagen (1994:1009), fartygs-säkerhetslagen (2003:364) och förordningen (1994:1162) om skeppsmätning, används dock termen bruttodräktighet. Regeringen anser därför att termen bruttodräktighet även ska användas i detta sammanhang.

*Transportstyrelsen, Föreningen Svensk Sjöfart och Sjöfartens arbetsgivareförbund* anser att den nedre storleksgränsen bör sänkas till 20 brutto eftersom mindre fartyg är ett starkt växande fartygssegment. Regeringen konstaterar att i de allra flesta tonnageskattesystem i Europa är den nedre storleksgränsen 100 brutto. Även den nedre storleksgränsen för sjöfartsstöd enligt förordningen (2001:770) om sjöfartsstöd och för sjöinkomst enligt 64 kap. 3 § IL är 100 brutto. En nedre storleksgräns på 100 brutto bedöms vidare uppfyllas av i princip alla fartyg som är avsedda för fart i öppet vatten. Regeringen anser därför, i likhet med utredningen, att ett fartyg för att vara kvalificerat ska ha en brutto-dräktighet om minst 100.

#### *Strategisk och ekonomisk ledning i Sverige*

Av Europeiska kommissionens riktlinjer om statligt stöd till sjötransport (2004/C 13/03) framgår att stödet till sjötransport måste vara nödvändigt för att främja återföringen till gemenskapen av den strategiska och ekonomiska förvaltningen av alla berörda fartyg och att alla förmånstagare ska vara underkastade företagsbeskattning i gemenskapen.

Utredningen föreslår mot denna bakgrund att ett fartyg för att vara kvalificerat måste ha sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige. Med strategisk ledning avses den högre företagsledningen för fartyget, bl.a. beslut om och hantering av kontrakt samt köp och försäljning av fartyg. Med ekonomisk ledning avses bl.a. planering av rutter, teknisk drift, försäljning av frakter och persontransporter, proviantering och företagsledning i anslutning till upplags-, terminaltjänst-, personalförvaltnings- och underhållsverksamhet.

*FAR* anser att det skulle vara bättre att anknyta till befintliga skatterättsliga termer, exempelvis verklig ledning. Regeringen anser i likhet med *FAR* att det är en fördel om redan etablerade termer kan användas. Med hänsyn till de krav som kommissionen ställer är det enligt regeringens mening dock i detta fall lämpligare att använda de termer som finns i kommissionens riktlinjer. Regeringen föreslår därför att ett fartyg för att vara kvalificerat ska ha sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige.

Företagen ska kunna visa att den strategiska och ekonomiska ledningen av respektive fartyg utövas från Sverige. Det är dock inte något krav att samtliga beslut avseende förvaltningen av fartyget ska fattas i Sverige utan en sammanvägning av samtliga åtgärder och omständigheter ska göras.

#### *Huvudsaklig användning i internationell fart eller i inrikes fart i ett annat land*

Enligt utredningens bedömning bör det svenska systemet med tonnagebeskattning omfatta fartyg som huvudsakligen används i utrikestrafik av betydelse för den svenska utrikeshandeln eller den svenska tjänsteporten. Utredningen föreslår därför att ett fartyg för att vara kvalificerat huvudsakligen ska användas i internationell fart eller inrikes fart i ett annat land. *Transportstyrelsen, Föreningen Svensk Sjöfart, Sjöbefälsföreningen Transportindustriförbundet och Trafikverket* anser att tillämpningsområdet för tonnagebeskattning även bör omfatta fartyg som

är utsatta för internationell konkurrens. Även *Saco* anser att en utvidgad modell som omfattar svenska fartyg som möter en stark internationell konkurrens bör övervägas.

Syftet med att införa ett system med tonnagebeskattning är att ge svenska rederier i internationell trafik konkurrensvillkor som är likvärdiga med villkoren för rederier i jämförbara länder i Europa. Även om svenska fartyg i inrikestrafik kan utsättas för konkurrens från utländska fartyg som omfattas av tonnagebeskattning är det enligt regeringens bedömning framför allt fartyg i internationell trafik som är utsatta för internationell konkurrens. Utgångspunkten är således att systemet med tonnagebeskattning ska begränsas till fartyg som används i internationell trafik. En avgränsning till fartyg som är utsatta för internationell konkurrens skulle vidare medföra svåra bedömningsfrågor och gränsdragningsproblem. All näringsverksamhet som bedrivs med fartyg skulle kunna omfattas, såväl kustsjöfart, skärgårdstrafik och trafik på inre vattenvägar eller sjöar. Regeringen anser mot denna bakgrund, i likhet med utredningen, att en avgränsning till fartyg som är utsatta för internationell konkurrens är alltför långtgående. Regeringen föreslår därför att ett fartyg för att vara kvalificerat huvudsakligen ska användas i internationell fart eller i inrikes fart i ett annat land.

Att fartyget huvudsakligen ska användas i internationell fart eller inrikes fart i ett annat land innebär att fartyget till 75 procent eller mer ska användas i sådan trafik (jfr prop. 1999/2000:2 del 1 s. 502 ff.). För fartyg som ägs eller hyrs in en del av året ska bedömningen av om fartyget huvudsakligen har varit i internationell fart eller inrikes fart i utlandet göras för den del av året som fartyget har ägts eller hyrts in.

### *Lagförslag*

Definitionen tas in i den nya paragrafen 39 b kap. 6 § IL.

## **5.2.3 Koncern**

**Regeringens förslag:** Med koncern avses en koncern av sådant slag som anges i årsredovisningslagen.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har särskilt kommenterat förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Som framgår av avsnitt 5.2.1 och 5.3.1 ska förutsättningarna för tonnagebeskattning delvis bedömas på koncernnivå. Eftersom begreppet koncern har olika innebörd i olika lagar bedöms en definition av begreppet öka förutsebarheten och underlätta tillämpningen av bestämmelserna. Det är önskvärt att även koncerner där en annan juridisk person än ett aktiebolag är moderbolag omfattas. Enligt koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) kan alla fysiska och juridiska personer som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, koncernredovisning eller delårsrapport vara moderföretag. Regeringen anser därför i likhet med utredningen att koncerndefinitionen ska knytas till årsredovisningslagen.

Förenklat innebär årsredovisningslagens definition att om ett företag, moderföretaget, innehar mer än hälften av rösterna i en annan juridisk person, dotterföretaget, så ingår företagen i samma koncern. Det finns även några andra i årsredovisningslagen beskrivna sätt att skapa ett koncernförhållande.

### *Lagförslag*

Definitionen tas in i den nya paragrafen 39 b kap. 7 § IL.

## 5.3 Godkännande för tonnagebeskattning

### 5.3.1 Förutsättningar för godkännande

**Regeringens förslag:** Den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva kvalificerad rederiverksamhet ska efter ansökan godkännas av Skatteverket för tonnagebeskattning.

Företag som ingår i en koncern ska godkännas för tonnagebeskattning bara om alla företag i koncernen, som bedriver eller har för avsikt att bedriva kvalificerad rederiverksamhet, är godkända för eller ansöker om godkännande och godkänns för tonnagebeskattning.

**Regeringens bedömning:** Det bör inte ställas krav på att företag ska ställa utbildningsplatser till förfogande för att bli godkända för tonnagebeskattning.

**Utredningens förslag och bedömning:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Av utredningens förslag framgår det inte tydligt att en förutsättning för godkännande är att alla företag i en koncern som bedriver eller har för avsikt att bedriva kvalificerad rederiverksamhet ansöker om och godkänns för tonnagebeskattning.

**Remissinstanserna:** *Kammarrätten i Göteborg* anser att argumenten mot utbildningsplatser inte är övertygande och att frågan bör analyseras vidare.

**Skälen för regeringens förslag och bedömning:** Tonnagebeskattning är frivilligt. Ett val av tonnagebeskattning bör dock vara bindande för en viss tidsperiod. Detta för att systemet inte ska möjliggöra byten mellan tonnagebeskattning och konventionell beskattning föranledda av t.ex. förändringar i konjunkturen. Det ska således inte vara möjligt för ett företag att tonnagebeskattas de år företaget går med vinst och beskattas konventionellt de år företaget går med förlust. Europeiska kommissionen har vidare i fråga om Danmarks system med tonnagebeskattning uttalat att ett av de viktigaste elementen i tonnageskattesystemen är att rederierna ska välja mellan tonnagebeskattning och konventionell beskattning och vara bundna av detta val i minst tio år. Detta för att förhindra att företagen utnyttjar fördelarna med den bästa disponibla skatteordningen efter eget godtycke (C-58/2007).

Ett system med godkännande i förväg i form av ett ansökningsförfarande där ansökan om tonnagebeskattning är bindande framstår som den lämpligaste lösningen för att förhindra byten mellan de två beskattningssystemen. Företag som vill tonnagebeskattas ska därför, som utredningen föreslår, ansöka om och godkännas för tonnagebeskattning i

förväg. Bestämmelserna om ansökan för godkännande bör lämpligen utformas med bestämmelserna om godkännande för F-skatt som förebild. Frågan om hur lång bindningstiden ska vara behandlas i avsnitt 5.8.

Eftersom tonnagebeskattning är frivilligt kommer två parallella beskattningsmetoder att vara tillämpliga samtidigt. Det finns därmed en risk att företagen kommer att försöka utnyttja fördelarna i respektive system genom att organisera verksamheten så att verksamheter med stora vinster läggs i företag som tonnagebeskattas och verksamheter där vinsten kan neutraliseras genom stora avskrivningar i företag som beskattas konventionellt. Företag som bedriver kvalificerad rederiverksamhet i en koncern bör därför inte kunna välja olika beskattningsmetoder. En koncernregel finns även i andra länders tonnageskattesystem och är en sådan åtgärd som kommissionen särskilt beaktar vid bedömningen av om den stödberättigade verksamheten ska anses vara avgränsad från annan verksamhet. Utredningen föreslår mot bl.a. denna bakgrund att företag som ingår i en koncern ska godkännas för tonnagebeskattning bara om alla företag inom koncernen, som avser att bedriva kvalificerad rederiverksamhet, ansöker om godkännande. Regeringen instämmer i denna bedömning. I förhållande till den av utredningen föreslagna lagtexten förtydligas att en förutsättning för godkännande är att alla företag inom en koncern som bedriver eller har för avsikt att bedriva kvalificerad rederiverksamhet ska vara godkända eller ansöka om och godkännas för tonnagebeskattning.

Fråga är därefter om ytterligare villkor ska ställas för att en ansökan om tonnagebeskattning ska godkännas. På grund av de senaste årens utflaggning av svenska fartyg har antalet utbildningsplatser ombord för studenter på landets sjöfartshögskolor minskat. För att kunna söka arbete efter utbildningen måste elever och studenter få behörighet. För att få behörighet måste även fartygsförlagd praktik ha genomförts. Utbildningsplatser ombord på fartyg är därför helt avgörande för möjligheten att få arbete.

Utredningen har därför övervägt om ett krav för tonnagebeskattning ska vara att utbildningsplatser ställs till förfogande ombord på kvalificerade fartyg. Krav på att ställa utbildningsplatser till förfogande ombord finns i dag i fråga om sjöfartsstödet enligt förordningen (2001:770) om sjöfartsstöd. Det system med utbildningsplatser som finns inom ramen för sjöfartsstödet hanteras av Transportstyrelsen som avgör från fartyg till fartyg hur många platser ett fartyg ska ha. En sådan ordning bedöms enligt utredningen inte kunna införlivas i skattesystemet. Ett separat system med utbildningsplatser bedöms inte heller som lämpligt. Eftersom ett företag kan få både sjöfartsstöd och tonnagebeskattas finns det dessutom en risk för en dubbelreglering av kravet på utbildningsplatser. Till skillnad från *Kammarrätten i Göteborg* gör regeringen bedömningen att det inte bör ställas krav på utbildningsplatser ombord för att godkännas för tonnagebeskattning.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, och att ett nytt kapitel, 13 a kap. SFL, införs. Förslaget tas in i de två nya paragraferna 13 a kap. 2 och 3 §§ SFL.

### 5.3.2 Ansökan om godkännande för tonnagebeskattning

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

Ansökan ska innehålla de uppgifter som är nödvändiga för att Skatteverket ska kunna bedöma om förutsättningarna för tonnagebeskattning är uppfyllda.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen föreslår att även principerna för fördelning av tillgångar samt inkomster och utgifter mellan olika verksamheter ska anges i ansökan.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* anser att det bör tydliggöras att uppgifterna i ansökan inte påverkar frågan om det i deklarationen har lämnats en oriktig uppgift om fördelning av bl.a. inkomster och utgifter. Även principerna för skuldfördelning bör enligt Skatteverket anges i ansökan för att verket ska kunna se hur verksamheten är kapitaliserad.

**Skälen för regeringens förslag:** Den som bedriver kvalificerad rederiverksamhet och som vill att verksamheten ska tonnagebeskattas ska ansöka hos Skatteverket om godkännande för tonnagebeskattning i förväg. Regeringen instämmer i utredningens bedömning att den som vill bli godkänd för tonnagebeskattning ska ansöka om godkännande senast sex månader före ingången av det första beskattningsår som ansökan avser. Detta för att Skatteverket ska ha möjlighet att begära eventuella kompletteringar och göra de kontroller som är nödvändiga innan ansökan kan godkännas.

Ansökan ska, som utredningen föreslår, innehålla de uppgifter som är nödvändiga för att Skatteverket ska kunna bedöma om förutsättningarna för tonnagebeskattning är uppfyllda.

Enligt utredningens förslag ska företagen även ange principerna för fördelning av tillgångar samt inkomster och utgifter mellan olika verksamheter i ansökan. *Skatteverket* efterfrågar ett förtydligande av vilken betydelse dessa uppgifter har för bedömningen av om det i deklarationen har lämnats en oriktig uppgift. Regeringen konstaterar att uppgiften om fördelning av bl.a. inkomster och utgifter saknar betydelse för bedömningen av om förutsättningarna för tonnagebeskattning är uppfyllda. Det är enligt regeringens mening därför lämpligare att sådana uppgifter lämnas i inkomstdeklarationen. Frågan om uppgiftsskyldighet i inkomstdeklarationen behandlas i avsnitt 5.10.

#### *Lagförslag*

Förslaget tas in i de två nya paragraferna 13 a kap. 4 och 8 §§ SFL.



### 5.3.3 Ägar- och verksamhetsförändringar i en koncern

**Regeringens förslag:** Om ett företag som bedriver kvalificerad rederiverksamhet utan att vara godkänt för tonnagebeskattning kommer att ingå i en koncern där det finns ett företag som är godkänt för tonnagebeskattning, ska företaget ansöka om godkännande för tonnagebeskattning.

Om ett företag som ingår i en koncern där det finns ett företag som är godkänt för tonnagebeskattning börjar bedriva kvalificerad rederiverksamhet, ska företaget ansöka om godkännande för tonnagebeskattning.

Ansökan ska ha kommit in till Skatteverket inom tre månader från den dag då företaget kom att ingå i koncernen respektive började bedriva kvalificerad rederiverksamhet.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** FAR avstyrker förslaget. Enligt FAR bör förvärv av ett företag som är godkänt för tonnagebeskattning inte medföra att övriga företag inom koncernen måste ansluta sig till systemet med tonnagebeskattning. FAR anser att anmälningstiden bör förlängas till sex månader alternativt att anmälan ska göras före den tidpunkt då företaget ska lämna inkomstdeklarationen för det beskattningsår då förvärvet skedde.

**Skälen för regeringens förslag:** Som framgår av avsnitt 5.3.1 ska ett företag som ingår i en koncern kunna godkännas för tonnagebeskattning bara om alla företag i koncernen som bedriver eller har för avsikt att bedriva kvalificerad rederiverksamhet är godkända eller ansöker om godkännande och godkänns för tonnagebeskattning. För att upprätthålla denna koncernregel är det nödvändigt att reglera ägar- och verksamhetsförändringar inom en koncern. Det kan röra sig om en ägarförändring som innebär att ett företag som bedriver kvalificerad rederiverksamhet utan att vara godkänt för tonnagebeskattning kommer att ingå i samma koncern som ett företag som är godkänt för tonnagebeskattning. Det kan även vara fråga om en verksamhetsförändring som innebär att ett företag som ingår i en koncern börjar bedriva kvalificerad rederiverksamhet och det i koncernen redan finns andra företag som är godkända för tonnagebeskattning. Utredningen föreslår att det företag som inte är godkänt för tonnagebeskattning i dessa situationer ska ansöka om godkännande för tonnagebeskattning inom tre månader från förändringen. Regeringen instämmer, i motsats till FAR, i utredningens förslag.

#### *Lagförslag*

Förslaget tas in i de två nya paragraferna 13 a kap. 5 och 6 §§ SFL.

### 5.3.4 Fusioner och fissioner

**Regeringens förslag:** Om ett företag som inte är godkänt för tonnagebeskattning vid en fusion eller fission tar över samtliga tillgångar samt skulder och förpliktelser hos ett annat företag som är godkänt för tonnagebeskattning, ska företaget ansöka om godkännande för tonnagebeskattning.

Ansökan ska ha kommit in till Skatteverket inom tre månader från den dag då fusionen eller fissionen blev genomförd.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har särskilt kommenterat förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Eftersom valet av tonnagebeskattning är bindande bör det regleras vad som ska gälla när ett företag som är godkänt för tonnagebeskattning ingår i en fusion av två eller flera företag och när ett sådant företag delas i två eller flera företag (fission).

Regeringen instämmer i utredningens förslag att det företag som genom en fusion eller fission tar över samtliga tillgångar samt skulder och förpliktelser hos ett företag som är godkänt för tonnagebeskattning ska vara bunden av det övertagna företagets val av tonnagebeskattning. En annan ordning skulle innebära att ett företag genom en fusion eller fission skulle kunna lämna systemet med tonnagebeskattning under bindningstiden (se avsnitt 5.8). Om ett företag som inte är godkänt för tonnagebeskattning vid en fusion eller fission tar över samtliga tillgångar samt skulder och förpliktelser hos ett annat företag som är godkänt för tonnagebeskattning, ska företaget därför ansöka om godkännande för tonnagebeskattning.

Ansökan ska ha kommit in till Skatteverket inom tre månader från den dag då fusionen eller fissionen blev genomförd. Bestämmelser om beskattning vid fusioner och fissioner finns i 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Av 37 kap. 8 § IL framgår att en fusion eller fission ska anses genomförd när det överlåtande företaget har upplösts.

#### *Lagförslag*

Förslaget tas in i den nya paragrafen 13 a kap. 7 § SFL.

### 5.3.5 Från när gäller ett godkännande?

**Regeringens förslag:** Ett godkännande för tonnagebeskattning gäller tidigast från och med det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår då beslutet om godkännande meddelades.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Av utredningens förslag framgår det inte tydligt att godkännandet gäller från och med det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår då beslutet om godkännande meddelades.

**Remissinstanserna:** *Sveriges advokatsamfund* framhåller att handläggningstiden hos Skatteverket, eller en fördröjning till följd av ett överklagande, kan medföra att ikraftträdandetidpunkten förskjuts framåt i

tiden för den skattskyldige. Vid ett slutligt bifall till ansökan innebär detta enligt samfundet en negativ behandling på den skattskyldiges bekostnad.

**Skälen för regeringens förslag:** Regeringen instämmer i utredningens bedömning att ett bindande val att verksamheten ska tonnagebeskattas bör ha gjorts senast vid ingången av det första beskattningsår som tonnagebeskattning ska ske.

Enligt utredningens förslag ska ett beslut om godkännande för tonnagebeskattning gälla från och med det beskattningsår som följer närmast efter det år beslutet om godkännande meddelades. Som *Sveriges advokatsamfund* framhåller kan en sådan ordning medföra att inträdet i systemet fördröjs till följd av exempelvis ett överklagande. Regeringen anser trots detta att den av utredningen föreslagna lösningen är den mest lämpliga. Regeringen föreslår att det förtydligas att godkännandet för tonnagebeskattning gäller tidigast från och med det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår då beslutet om godkännande meddelades.

Ett beslut om godkännande för tonnagebeskattning gäller tills vidare. Den som inte längre vill att verksamheten ska tonnagebeskattas måste begära att godkännandet ska återkallas. När en sådan begäran ska göras och förutsättningarna för att begäran ska beviljas behandlas i avsnitt 5.8.1.

#### *Lagförslag*

Förslaget tas in i den nya paragrafen 13 a kap. 9 § SFL.

## 5.4 Tonnageinkomst

### 5.4.1 Beräkning av tonnageinkomst

**Regeringens förslag:** För varje kvalificerat fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten ska en inkomst baserad på fartygets nettodräktighet beräknas. Inkomsten per påbörjat dygn som företaget äger eller hyr in fartyget är summan av följande framräknade tal:

- fartygets nettodräktighet som överstiger 0 men inte 1 000 multipliceras med 0,000214 procent av prisbasbeloppet,
- fartygets nettodräktighet som överstiger 1 000 men inte 10 000 multipliceras med 0,000159 procent av prisbasbeloppet,
- fartygets nettodräktighet som överstiger 10 000 men inte 25 000 multipliceras med 0,000103 procent av prisbasbeloppet, och
- fartygets nettodräktighet som överstiger 25 000 multipliceras med 0,000055 procent av prisbasbeloppet.

Om ett fartyg ägs eller hyrs in av flera företag fördelas inkomsten som har beräknats per dygn mellan företagen efter deras andel i fartyget.

Inkomsten av den kvalificerade rederiverksamheten beräknas genom att inkomsterna för respektive fartyg läggs samman (tonnageinkomst).

Från tonnageinkomsten får avdrag inte göras.

Vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten läggs tonnageinkomsten samman med övrigt överskott i inkomstslaget näringsverksamhet och, i förekommande fall, överskott i inkomstslaget tjänst och minskas med allmänna avdrag.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår att beräkningen av tonnageinkomsten ska baseras på vissa procenttal av prisbasbeloppet per 100 nettotonnage i stället för per nettodräktighet.

**Remissinstanserna:** *Trafikanalys* anger att kopplingen till prisutvecklingen innebär en risk för att det svenska systemet blir mindre konkurrenskraftigt ju högre prisutvecklingen i Sverige blir. *Ekonomistyrningsverket (ESV)* anser att indexeringen bör följa de befintliga reglerna för indexering av energiskatter, det vill säga med förändringen av konsumentprisindex (KPI).

**Skälen för regeringens förslag:** Tonnagebeskattning innebär att resultatet av den kvalificerade rederiverksamheten bestäms schablonmässigt utifrån nettodräktigheten för de kvalificerade fartyg som ingår i verksamheten. Av Europeiska kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport (2004/C 13/03) framgår att kommissionen endast godkänner sådana stödordningar som har en skattebelastning för ett visst tonnage som i stort överensstämmer med de ordningar som redan har godkänts. Flertalet länder inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) har system med tonnagebeskattning. Dessa länders system är utformade så att ett schablonbelopp multipliceras med det antal dagar som företaget förfogar över respektive fartyg. Schablonbeloppen anges i olika intervaller. Intervallerna överensstämmer i stort mellan länderna.

Utredningen har studerat andra EES-länders system med tonnagebeskattning och föreslår en liknande modell. Enligt utredningens förslag

ska inkomsten för varje kvalificerat fartyg och därmed även tonnageinkkomsten bestämmas schablonmässigt utifrån det antal påbörjade dygn som företaget äger eller hyr in fartyget, fartygets nettodräktighet samt prisbasbeloppet. Inkomsten räknas fram med hjälp av olika intervall. När det gäller nivån på inkomsten föreslår utredningen ett genomsnitt av nivåerna i Finland och Danmark.

Regeringen instämmer i utredningens förslag om grunderna för inkomstberäkningen. Regeringen delar även utredningens ambition att systemet med tonnagebeskattning ska vara konkurrenskraftigt gentemot våra närmaste grannländer och att inkomstintervallen bör vara i paritet med dessa länders nivåer.

*Trafikanalys* anger att kopplingen till prisutvecklingen vid inkomstberäkningen innebär en risk för att det svenska systemet blir mindre konkurrenskraftigt ju högre prisutvecklingen i Sverige blir. Regeringen instämmer i att effekten kan bli den som Trafikanalys påtalar, men delar utredningens bedömning att inkomsten bör indexeras för att undvika att löpande uppräknningar av inkomsten måste göras lagstiftningsvägen. Till skillnad från *ESV* anser regeringen att inkomsten bör baseras på en andel av prisbasbeloppet som är den normala indexeringen i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Prisbasbeloppet är kopplat till konsumentprisindex och avser att visa prisutvecklingen för den privata inhemska konsumtionen i Sverige.

Utredningen föreslår att inkomsten ska beräknas per 100 nettotonnage. Termerna nettotonnage och nettodräktighet har samma betydelse. De är båda ett mått för de utrymmen som finns tillgängliga i fartyget för intjänande av frakt (under däck) och biljettintäkter. Termen nettodräktighet definieras i förordningen (1994:1162) om skeppsmätning. Nettodräktighet är enligt 1 § förordningen om skeppsmätning ett jämförelsetal baserat bl.a. på fartygets nyttiga volym, fastställt enligt reglerna i bilaga 1 till 1969 års internationella skeppsmätningkonvention. Regeringen anser mot denna bakgrund att termen nettodräktighet bör användas i stället för nettotonnage. För att förenkla beräkning föreslår regeringen att inkomsten ska beräknas per nettodräktighet i stället för per 100 nettotonnage.

Inkomsten per påbörjat dygn som företaget äger eller hyr in fartyget ska beräknas genom att följande framräknade tal summeras:

- fartygets nettodräktighet som överstiger 0 men inte 1 000 multipliceras med 0,000214 procent av prisbasbeloppet,
- fartygets nettodräktighet som överstiger 1 000 men inte 10 000 multipliceras med 0,000159 procent av prisbasbeloppet,
- fartygets nettodräktighet som överstiger 10 000 men inte 25 000 multipliceras med 0,000103 procent av prisbasbeloppet, och
- fartygets nettodräktighet som överstiger 25 000 multipliceras med 0,000055 procent av prisbasbeloppet.

Följande exempel kan illustrera tillämpningen.

Anta att ett företag, A, som är godkänt för tonnagebeskattning, äger ett kvalificerat fartyg som har en nettodräktighet, förkortad NT, på 22 400. A har ägt fartyget under hela beskattningsåret (365 dygn). Prisbasbeloppet är 44 500 kronor.

Inkomsten per intervall beräknas enligt följande:

$(1\ 000\ \text{NT} \times 0,00000214 \times 44\ 500\ \text{kronor}) = 95,23\ \text{kronor}$

$(9\ 000\ \text{NT} \times 0,00000159 \times 44\ 500\ \text{kronor}) = 636,795\ \text{kronor}$

$(12\ 400\ \text{NT} \times 0,00000103 \times 44\ 500\ \text{kronor}) = 568,354\ \text{kronor}$

Inkomsten per dygn beräknas genom att de tal som har räknats fram för respektive intervall läggs samman. Inkomsten per dygn är således 1 300, 379 kronor ( $= 95,23 + 636,795 + 568,354$ ). Eftersom A har ägt fartyget under hela året multipliceras den beräknade inkomsten per dygn med 365. Inkomst för hela beskattningsåret är således 474 638,335 kronor ( $= 1\ 300,379 \times 365$ ).

Eftersom både ägda, inhyrda och uthyrda fartyg kan ingå i en kvalificerad rederiverksamhet kan ett och samma fartyg ingå i inkomstberäkningen för flera företag som tonnagebeskattas. Följande exempel illustrerar hur inkomsten för ett kvalificerat fartyg kan ingå i inkomstberäkningen för flera företag som tonnagebeskattas.

Anta att företag A i exemplet ovan hyr ut fartyget med besättning till företag B, som i sin tur hyr ut fartyget med besättning till företag C. C använder fartyget för transport av gods eller passagerare till sjöss (sjötransport). Alla tre företagen bedriver kvalificerad rederiverksamhet och är godkända för tonnagebeskattning. Alla tre företagen ska därför ta upp en inkomst baserad på fartygets netto-dräktighet vid beräkningen av inkomsten av den kvalificerade rederiverksamheten. Den framräknade inkomsten för fartyget, dvs. 474 638 kronor, ska alltså tas upp till beskattning i sin helhet hos alla tre företagen i detta exempel.

Ett fartyg kan ägas eller hyras in av flera företag. När ett fartyg ägs av flera företag kan företagens del av fartyget och dess intjänandeförmåga bestämmas genom avtal (så kallade partrederiavtal) eller genom samägande. När ett fartyg hyrs in av flera företag är det fråga om olika typer av hyresavtal. Det finns inget krav på att samtliga företag som tillsammans äger eller hyr ett kvalificerat fartyg ska tonnagebeskattas eller beskattas konventionellt.

För det fall flera företag, varav ett eller flera är godkända för tonnagebeskattning, äger eller hyr ett fartyg tillsammans behöver det regleras hur inkomsten ska beräknas för de företag som tonnagebeskattas. Utredningen föreslår att inkomsten ska fördelas mellan de företag som äger eller hyr fartyget efter deras andel i fartyget. Fördelningen bör enligt utredningen ske efter det att inkomsten för fartyget har beräknats. Regeringen instämmer i utredningens bedömning och föreslår att den inkomst som har beräknats för fartyget per påbörjat dygn ska fördelas mellan de företag som äger eller hyr fartyget efter deras andel i fartyget. Följande exempel kan visa på tillämpningen.

Anta att företag A i exemplet ovan säljer en del av fartyget till företag D, som från och med den 1 november äger halva fartyget. D är inte godkänt för tonnagebeskattning. Både A och D har kalenderår som räkenskapsår och därmed som beskattningsår. A kommer

således att ha ägt 100 procent av fartyget under 304 dygn och 50 procent under 61 dygn. Inkomsten baserad på fartygets netto-dräktighet har beräknats till 1 300,379 kronor per dygn. För perioden den 1 januari – 31 oktober beräknas A:s inkomst från fartyget till 395 315 kronor (= 1 300,379 × 304). För perioden den 1 november – 31 december ska endast en så stor andel av inkomsten per dygn tas upp som motsvarar A:a andel i fartyget, dvs. 50 procent. För november och december kommer således A:s inkomst från fartyget uppgå till 39 662 kronor (= 1 300,379/2 × 61). Inkomsten för A uppgår totalt till 434 977 kronor (= 395 315 + 39 662). För D behövs ingen del av inkomsten beräknas eftersom D beskattas konventionellt.

Tonnageinkomsten bestäms genom att inkomsterna som har beräknats för respektive fartyg läggs samman.

Från tonnageinkomsten får inte några avdrag göras. Det innebär bl.a. att avdrag för utgifter för förvärvande och bibehållande av inkomster och avskrivningar på fartyg och andra inventarier som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten inte får göras. Avdrag får inte heller göras för avskrivningar på inventarier, byggnader och markanläggningar som ingår i den verksamhet som ska tonnagesbeskattas. Detsamma gäller avdrag för avsättningar till periodiseringsfond, lämnade koncernbidrag, m.m.

Vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten läggs tonnageinkomsten samman med övrigt överskott i inkomstslaget näringsverksamhet och, i förekommande fall, överskott i inkomstslaget tjänst och minskas med allmänna avdrag. Den beskattningsbara inkomsten beskattas med den gällande skattesatsen (22 procent för aktiebolag). Följande exempel kan illustrera hur skatten beräknas.

Anta att företag A i exemplet ovan är ett aktiebolag. A äger endast ett fartyg. Tonnageinkomsten för A kommer därmed att uppgå till 434 977 kronor. Eftersom A inte bedriver någon annan verksamhet (jfr avsnitt 5.5) eller i övrigt har några intäkter som ska beskattas konventionellt (jfr bl.a. avsnitt 5.6 och 5.7) kommer även A:s beskattningsbara inkomst att uppgå till 434 977 kronor.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 5 och 7 §§ IL, samt att tre nya paragrafer, 39 b kap. 8–10 §§ IL, införs.

### **5.4.2 Allmänt avdrag för debiterade egenavgifter**

**Regeringens förslag:** Allmänt avdrag ska inte göras för debiterade egenavgifter som avser verksamhet som ska tonnagesbeskattas.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har särskilt kommenterat förslaget.

**Skälen för regerings förslag:** Enligt 62 kap. 5 § första stycket IL ska allmänt avdrag göras för debiterade egenavgifter som inte ska dras av i

något av inkomstlagen. I verksamhet som tonnagebeskattas får dock avdrag för kostnader inte göras. Det innebär t.ex. att den som bedriver verksamhet som ska tonnagebeskattas i handelsbolag eller som enskild näringsidkare inte får göra avdrag för debiterade egenavgifter enligt 16 kap. 29 § IL. För att avdrag inte heller ska kunna göras som allmänt avdrag föreslår utredningen att bestämmelsen i 62 kap. 5 § första stycket IL kompletteras med en bestämmelse som anger att debiterade egenavgifter, som avser verksamhet som ska tonnagebeskattas, inte ska dras av som allmänt avdrag. Regeringen instämmer i utredningens förslag.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 62 kap. 5 § IL.

### 5.4.3 Avräkning av utländsk skatt

**Regeringens bedömning:** Särskilda bestämmelser för avräkning av utländsk skatt bör inte införas.

**Utredningens bedömning** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** FAR ifrågasätter utredningens bedömning att dubbelbeskattning inte kan uppstå och anser att det bör finnas en möjlighet till avräkning av utländsk skatt enligt vanliga regler för att undvika dubbelbeskattning.

**Skälen för regeringens bedömning:** Som framgår av avsnitt 5.4.1 innebär tonnagebeskattning att resultatet av den kvalificerade rederiverksamheten bestäms schablonmässigt utifrån nettodräktigheten för de fartyg som är kvalificerade och som ingår i verksamheten. Intäkter i den kvalificerade rederiverksamheten blir alltså inte föremål för konventionell löpande beskattning och från tonnageinkomsten får heller inte några avdrag göras.

För att rederiverksamhet ska vara kvalificerad måste den bl.a. bedrivas med fartyg som har sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige. Sådan kvalificerad rederiverksamhet som ska tonnagebeskattas kan emellertid generera intäkter som också är föremål för beskattning i utlandet. Detta kan exempelvis vara fallet när en utländsk stat beskattar intäkter från verksamheten t.ex. på grund av att företaget har ett fast driftställe där. Med hänsyn till den fördel som tonnagebeskattning innebär för företagen, bör i utlandet erlagd skatt på verksamhet som är föremål för tonnagebeskattning i Sverige inte få avräknas från skatt på tonnageinkomsten. Sådan avräkning kan inte heller ges enligt nuvarande bestämmelser i avräkningslagen eftersom villkoret att den utländska intäkten ska ha tagits upp enligt inkomstskattelagen (2 kap. 1 § första stycket 1, lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, förkortad avräkningslagen) inte är uppfyllt.

Sverige har ingått s.k. skatteavtal med ett stort antal stater. I dessa avtal fördelas beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna samt regleras hur eventuell dubbelbeskattning ska undvikas. I fall där en utländsk stat i enlighet med bestämmelserna i ett skatteavtal har beskattat intäkter som uppbärs av ett svenskt företag och det i avtalet föreskrivs att Sverige ska avräkna sådan skatt, kan inte rätten till avräkning inskränkas



genom en ensidig intern bestämmelse. I enlighet härmed gäller därför, i dessa fall, inte de ovan beskrivna begränsningarna i 2 kap. 1 § avräkningslagen (2 kap. 2 § avräkningslagen). Övriga bestämmelser i avräkningslagen tillämpas dock vid sådan avräkning.

Mot denna bakgrund anser regeringen, i motsats till *FAR*, att det saknas skäl att införa särskilda bestämmelser om avräkning av utländsk skatt för verksamhet som ska tonnagebeskattas.

## 5.5 Blandad verksamhet

### 5.5.1 Fördelning av tillgångar och skulder samt intäktsposter och kostnadsposter

**Regeringens förslag:** Företag som bedriver både kvalificerad rederiverksamhet och annan verksamhet ska hänföra tillgångar och skulder samt intäktsposter och kostnadsposter till den verksamhet som de tillhör.

Om en tillgång, skuld, intäktspost eller kostnadspost ska delas upp mellan verksamheterna ska fördelningen, som huvudregel, göras efter vad som är skäligt.

Fartyg som utgör inventarier i den kvalificerade rederiverksamheten ska i sin helhet hänföras till den verksamheten.

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

Finansiella intäkter och kostnader ska fördelas i förhållande till tillgångarnas bokförda värde i respektive verksamhet, om det inte klart framgår att en annan fördelning är mer lämplig.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Av utredningens lagförslag framgår det inte tydligt att en förutsättning för att finansiella intäkter och kostnader inte ska fördelas mellan verksamheterna i förhållande till tillgångarnas bokförda värde i respektive verksamhet, är att det klart framgår att en annan fördelning är mer lämplig.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* framhåller att skillnaden i beskattning av verksamheterna inom ett och samma företag medför ett naturligt incitament för företagen att låta inkomster uppkomma i den kvalificerade rederiverksamheten och att försöka hänföra kostnader till den övriga verksamheten. Det föreligger därmed en viss risk att reglerna kommer att utnyttjas i skatteplaneringssyfte. *Förvaltningsrätten i Uppsala* anser att fördelningen av tillgångar mellan verksamheterna medför svåra värderings- och gränsdragningsfrågor. Bestämmelserna om att fördelningen ska göras efter vad som är skäligt eller, när det gäller inventarier, utifrån hur de ska användas till övervägande del kommer enligt förvaltningsrätten att vara svåra att tillämpa. *Kammarrätten i Göteborg* framhåller att asymmetrier i skattesystemet medför risker, framför allt när det gäller finansiella transaktioner. Risken för att verksamhet som tonnagebeskattas kan komma att användas i skatteplanering med s.k. räntesnurror bör enligt kammarrätten uppmärksammas ytterligare. *Kammarrätten* anser att förslaget till fördelning av finansiella intäkter

och skulder är naturligt, men att den närmare tillämpningen väcker frågor, exempelvis hur utlåning av medel som intjänats inom ramen för verksamhet som tonnageskatt ska hanteras.

**Skälen för regeringens förslag:** Som framgår av avsnitt 5.1 ska tonnageskattning kunna väljas av alla företag oberoende av storlek, belägenhet eller i vilken form verksamheten bedrivs. Det innebär att företag som bedriver både kvalificerad rederiverksamhet och annan verksamhet kan välja att den kvalificerade rederiverksamheten ska tonnageskattas. Företag kommer därmed att kunna bedriva s.k. blandad verksamhet. Det kommer för dessa företag att bli nödvändigt att fördela tillgångar och skulder samt intäktsposter och kostnadsposter mellan verksamheterna.

Det är med hänsyn till såväl risken för skatteundandragande som statsstödsreglerna angeläget att tillgångar och skulder samt intäktsposter och kostnadsposter fördelas mellan verksamheterna på ett korrekt sätt. Som *Skatteverket* framför medför två parallella beskattningsmetoder risk för att företagen låter inkomster uppkomma i den kvalificerade rederiverksamheten och hänför kostnader till den konventionellt beskattade verksamheten. Av Europeiska kommissionens riktlinjer om statligt stöd till sjötransport (2004/C 13/03) följer vidare att de skattemässiga fördelar som tonnageskattning medför måste begränsas till sjöfartsverksamhet.

Som utredningen föreslår ska i första hand tillgångar och skulder samt intäktsposter och kostnadsposter hänföras till den verksamhet som de tillhör.

Om en tillgång, skuld, intäktspost eller kostnadspost ska delas upp mellan verksamheterna behöver det regleras hur denna fördelning ska gå till. Det kan exempelvis röra sig om kontorshyror och lönekostnader, men även byggnader och inventarier som används i båda verksamheterna. Utredningen föreslår att sådana tillgångar och skulder samt intäktsposter och kostnadsposter som behöver fördelas mellan verksamheterna, som huvudregel, ska fördelas utifrån vad som är skäligt.

När det gäller inventarier gör utredningen bedömningen att dessa av bl.a. kontrollskäl i sin helhet bör fördelas till respektive verksamhet. Utredningen uppmärksammar även att kommissionen vid sin prövning av de ändringar som Finland gjorde i sitt tonnageskattesystem 2009 inte godkände, i oförändrad form, möjligheten att delvis göra avdrag för anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar som delvis används i konventionellt beskattad verksamhet. Enligt det finska förslaget skulle t.ex. den andel av fartygets avskrivningar som hänför sig till fartygets konventionellt beskattade försäljningsverksamhet kunna dras av i den konventionellt beskattade verksamheten. Utredningen föreslår därför att fartyg som ingår i den verksamhet som ska tonnageskattas i sin helhet ska hänföras till den verksamheten. Övriga inventarier ska enligt utredningens förslag hänföras till den verksamhet i vilken de används till övervägande del.

Som *Förvaltningsrätten i Uppsala* framhåller medför fördelningen av tillgångar mellan verksamheterna ofrånkomligen värderings- och gränsdragningsproblem. Enligt förvaltningsrätten kommer bestämmelserna om att fördelningen ska göras efter vad som är skäligt eller, när det gäller inventarier, utifrån hur de ska användas till övervägande del att vara svåra att tillämpa. Regeringen har förståelse för den kritik som förvalt-

ningsrätten framför. Samtidigt är det enligt regeringens mening varken lämpligt eller möjligt att närmare reglera vilka förhållanden i företaget som ska beaktas eller vilken betydelse de ska tillmätas vid bedömningen av om fördelningen är skälig. Bedömningen bör därför ske utifrån en samlad bedömning av förhållandena i företaget. Företagen ska vidare lämna uppgift om principerna för fördelningen (se avsnitt 5.10). De angivna principerna kan vara till ledning vid bedömningen av om den aktuella fördelningen är skälig och bedöms underlätta Skatteverkets kontroll. Även det förhållandet att inventarier i sin helhet ska hänföras till respektive verksamhet bedöms underlätta Skatteverkets kontroll.

Som *Kammarrätten i Göteborg* framhåller är riskerna med asymmetriska skatteregler som störst när det gäller finansiella transaktioner, framför allt i fråga om ränteutgifter som är hänförliga till den verksamhet som tonnagebeskattas. Det finns en risk att ränteutgifter i större utsträckning än vad som är motiverat hänförs till konventionellt beskattad verksamhet.

Med hänsyn till svårigheten att bedöma till vilken verksamhet exempelvis en ränteutgift hör samt företagens möjligheter att styra finansieringen av verksamheten föreslår utredningen en fördelningsregel som innebär att finansiella intäkter och kostnader ska fördelas mellan verksamhet som tonnagebeskattas och konventionellt beskattad verksamhet i förhållande till de bokförda värdena på tillgångarna i respektive verksamhet. *Kammarrätten i Göteborg* anser att förslaget till fördelning av finansiella intäkter och skulder är naturligt men framhåller att den närmare tillämpningen väcker frågor, exempelvis hur utlåning av medel som intjänats inom ramen för den verksamhet som tonnagebeskattas ska hanteras. Regeringen instämmer i utredningens förslag till fördelningsregel. I fråga om företagens innehav av exempelvis kontanter, bankkonton och tillfälliga placeringar konstaterar regeringen att företagen som ett led i sjöfartsverksamheten behöver ha tillgång till likvida medel. Ett företag som enbart bedriver verksamhet som tonnagebeskattas kommer således inte anses bedriva blandad verksamhet enbart på grund av innehavet av likvida medel. Av definitionen av kvalificerad rederiverksamhet (se avsnitt 5.2.1) följer dock att bl.a. utlåning av medel och förvaltning av värdepapper och liknande tillgångar inte är kvalificerad rederiverksamhet.

Det kan inte uteslutas att tillämpningen av den föreslagna fördelningsregeln i det enskilda fallet framstår som mindre lämplig. Utredningen föreslår därför att en annan fördelningsgrund ska kunna tillämpas om det kan visas att en annan fördelning skulle vara klart mer lämplig. Regeringen instämmer i utredningens bedömning. I förhållande till utredningens lagförslag bör det dock förtydligas att en förutsättning för att finansiella intäkter och kostnader inte ska fördelas mellan tonnagebeskattad och konventionellt beskattad verksamhet i förhållande till de bokförda värdena på tillgångarna i respektive verksamhet, är att det klart framgår att en annan fördelning är mer lämplig.

### *Lagförslag*

Förslaget tas in i de tre nya paragraferna, 39 b kap. 11–13 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL.

## 5.5.2 Möjligheter till räkenskapsenlig avskrivning för inventarier som inte omfattas av tonnagebeskattning

**Regeringens förslag:** Vid tillämpning av reglerna om räkenskapsenlig avskrivning i inkomstskattelagen bortses från sådana inventarier som omfattas av tonnagebeskattning.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer inte med regeringens. Utredningen lämnar inte något förslag på ändringar av inkomstskattelagens bestämmelser om räkenskapsenlig avskrivning.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* framhåller att företag som bedriver blandad verksamhet sannolikt inte kan behålla den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden i den konventionellt beskattade verksamheten, utan blir hänvisade till restvärdesavskrivning. Detta blir mindre förmånligt och medför administrativt merarbete för både företagen och *Skatteverket*.

**Skälen för regeringens förslag:** Årliga värdeminskningssavdrag kan antingen göras enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning eller enligt reglerna för restvärdesavskrivning. Båda metoderna bygger på en kollektiv värdering av inventarierna. Avdrag för räkenskapsenlig avskrivning får enligt huvudregeln göras med högst 30 procent av avskrivningsunderlaget (18 kap. 13 § IL). Räkenskapsenlig avskrivning kan också göras enligt den s.k. kompletteringsregeln (18 kap. 17 § IL). Den tillåter en årlig avskrivning på 20 procent av anskaffningsvärdet, vilket gör att en tillgång kan vara helt avskriven efter fem år. En förutsättning för avdrag för räkenskapsenlig avskrivning är att avdraget ska motsvara avskrivningarna i räkenskaperna (18 kap. 14 § IL).

Restvärdesavskrivning skiljer sig från räkenskapsenlig avskrivning bl.a. genom att det inte krävs att det skattemässiga värdet på inventarierna är samma värde som redovisas i räkenskaperna. Avskrivningstakten är lägre, högst 25 procent av avskrivningsunderlaget (18 kap. 13 § IL). Det finns heller ingen kompletteringsregel vid restvärdesavskrivning.

Avskrivningsunderlaget består av

1. värdet på inventarierna vid det föregående beskattningsårets utgång,
2. ökat med anskaffningsvärdet på de inventarier som anskaffats under beskattningsåret och som fortfarande finns kvar vid utgången av detta år,
3. minskat med vissa avdrag som anges i 18 kap. 15 och 16 §§ IL.

Utgångspunkten för beräkningen av avskrivningsunderlaget är värdet på inventarierna vid det föregående beskattningsårets utgång. Vid räkenskapsenlig avskrivning är det värdet enligt balansräkningen och vid restvärdesavskrivning är det inventariernas skattemässiga värde.

Som *Skatteverket* framhåller råder det ett starkt samband mellan redovisning och beskattning när det gäller den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden. När avskrivningsunderlaget fastställs utgår man från värdet enligt balansräkningen vid föregående års utgång och avdraget för skattemässiga värdeminskningssavdrag får inte vara större än avskrivningen i bokslutet. Ett företag som både har inventarier som beskattas konventionellt och inventarier som ingår i verksamhet som tonnagebeskattas måste göra avskrivningar i bokslutet på alla inventarier. Vid beskattningen ska man dock inte göra avskrivningar på sådana inven-

tarier som ingår i verksamhet som tonnagebeskattas. Det gör att den totala avskrivningen i bokslutet kommer att skilja sig från den avskrivning som görs vid beskattningen. Utan någon särregel skulle företaget därför inte kunna tillämpa den räknenskapsenliga avskrivningsmetoden. Detta är dock inte avsikten.

För att lösa det här problemet föreslår regeringen att reglerna om räknenskapsenlig avskrivning i 18 kap. IL kompletteras. När värdet enligt balansräkningen fastställs ska det bortses från sådana inventarier som ingår i verksamhet som tonnagebeskattas. Detsamma ska gälla när man avgör om avdraget vid beskattningen överensstämmer med avdraget i bokslutet.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 18 kap. 14 § IL och att den nya paragrafen, 18 kap. 13 a §, införs.

### **5.5.3 Obehöriga vinstöverföringar**

**Regeringens förslag:** Som uttag räknas att tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet som beskattas konventionellt till en annan del som tonnagebeskattas.

Bestämmelserna om undantag från uttagsbeskattningen gäller inte för överlåtelser som innebär att tillgångar överförs från en överlåtare som beskattas konventionellt till en förvärvare som tonnagebeskattas.

Överföringar av tillgångar och tjänster mellan verksamhet som tonnagebeskattas och annan verksamhet ska behandlas som om överföringen har skett mot en ersättning som tillgången eller tjänstens marknadsvärde.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har särskilt kommenterat förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Ett system med tonnagebeskattning ger företag incitament att maximera vinsten i verksamhet som tonnagebeskattas och minimera resultatet i verksamhet som beskattas konventionellt. Det krävs därför regler som förhindrar att tillgångar förs över till underpris från verksamhet som beskattas konventionellt till verksamhet som tonnagebeskattas.

I 22 kap. IL finns bestämmelser om uttagsbeskattning. Om en skattskyldig bl.a. överför en tillgång till en annan verksamhet eller om en tillgång överlåts utan ersättning eller till ett pris som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat ska uttagsbeskattning ske. Bestämmelserna om uttag av en tillgång tillämpas även på tjänster om värdet av tjänsten är mer än ringa. Uttag av en tillgång eller en tjänst ska behandlas som om den har avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. I 23 kap. IL om underprisöverlåtelser finns bestämmelser om undantag från uttagsbeskattning.

För att förhindra att transaktioner sker till underpris mellan en del av en näringsverksamhet som beskattas konventionellt och en annan del som tonnagebeskattas anser regeringen, i likhet med utredningen, att

sådana transaktioner ska räknas som uttag enligt bestämmelserna i 22 kap. IL. Bestämmelserna om undantag från reglerna om uttagsbeskattning i 23 kap. IL bör inte gälla för överlåtelser som innebär att tillgångar förs från en överlåtare som beskattas konventionellt till en förvärvare som tonnagebeskattas.

Vinstöverföringar kan även ske genom att tillgångar säljs till överpris av ett tonnagebeskattat företag till ett konventionellt beskattat företag. Det bör i sådana situationer finnas en möjlighet att jämka anskaffningsutgiften hos köparen. Detsamma bör gälla inom ett företag som tonnagebeskattas. Överföringar av tillgångar och tjänster mellan tonnagebeskattad och konventionellt beskattad verksamhet bör därför, som utredningen föreslår, behandlas som om överföringen har skett mot en ersättning som motsvarar tillgången eller tjänstens marknadsvärde. Det innebär att om en överföring har skett på villkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende parter ska den behandlas som om den har skett mot en ersättning som motsvarar tillgången eller tjänstens marknadsvärde.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 22 kap. 5 § och 23 kap. 2 § IL samt att en ny paragraf, 39 b kap. 14 § IL, införs.

### **5.5.4 Koncernbidrag**

**Regeringens förslag:** Koncernbidrag ska inte hänföras till kvalificerad rederiverksamhet utan till verksamhet som beskattas konventionellt.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har särskilt kommenterat förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** I en koncern finns det möjlighet att jämna ut resultatet mellan koncernföretagen med koncernbidrag. Bestämmelserna om koncernbidrag finns i 35 kap. IL. Ett koncernbidrag är en vederlagsfri överföring av pengar eller andra tillgångar. Det finns inte något krav på att koncernbidraget ska betalas ut kontant för att det ska utgöra en avdragsgill kostnad hos givaren. Det är tillräckligt att det bokförs som en skuld hos givaren och en fordran hos mottagaren. Ett koncernbidrag som får dras av hos givaren ska alltid tas upp hos mottagaren.

Eftersom tonnagebeskattning är frivilligt kommer två parallella beskattningsmetoder att vara tillämpliga samtidigt. Det finns därmed en risk att företagen kommer att försöka utnyttja fördelarna i respektive system genom att maximera vinsten i verksamhet som tonnagebeskattas och minimera resultatet i verksamhet som beskattas konventionellt. För att motverka detta föreslås bl.a. en armlängdsprincip och att alla företag som bedriver kvalificerad verksamhet i en koncern ska välja samma beskattningsmetod (se avsnitt 5.3.1 och 5.5.3).

Av samma skäl bör det inte vara möjligt för ett företag som beskattas konventionellt att genom koncernbidrag föra över vinster till företag eller

verksamhet som tonnagebeskattas. För att förhindra detta föreslår utredningen att koncernbidrag ska hänföras till verksamhet som inte ska tonnagebeskattas. Det innebär att företag som är godkända för tonnagebeskattning kan ta emot koncernbidrag, men att bidraget inte ska hänföras till den kvalificerade rederiverksamheten utan till konventionellt beskattad verksamhet.

När det gäller bidrag som lämnas av ett företag som tonnagebeskattas till ett annat företag konstaterar utredningen att några avdrag inte får göras vid beräkningen av resultatet av den tonnagebeskattade verksamheten. Det är därmed enligt utredningens bedömning inte möjligt att lämna ett koncernbidrag från den tonnagebeskattade sfären till den konventionellt beskattade sfären.

Regeringen ansluter sig till utredningens bedömning och föreslår att koncernbidrag ska hänföras till verksamhet som beskattas konventionellt.

### *Lagförslag*

Förslaget tas in i den nya paragrafen 39 b kap. 15 § IL.

## 5.5.5 Regler om överkapitalisering

**Regeringens förslag:** Om det främmande kapitalet i ett företag som är godkänt för tonnagebeskattning någon gång under beskattningsåret understiger hälften av det egna kapitalet, ska en schablonintäkt tas upp. Schablonintäkten ska hänföras till verksamhet som beskattas konventionellt.

Intäkten ska beräknas genom att den största skillnaden mellan hälften av det egna kapitalet och det främmande kapitalet under beskattningsåret multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med en procentenhet.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Av utredningens förslag framgår det inte tydligt vid vilken tidpunkt bedömningen av förhållandet mellan eget kapital och främmande kapital ska göras.

**Remissinstanserna:** *Förvaltningsrätten i Uppsala* anser att bestämmelsen är svår att förstå och att den därmed behöver förtydligas. Det bör enligt *Bokföringsnämnden* förtydligas vid vilken tidpunkt bedömningen av förhållandet mellan det främmande och det egna kapitalet ska göras.

**Skälen för regeringens förslag:** För att på ett effektivt sätt avgränsa tonnagebeskattad verksamhet från konventionellt beskattad verksamhet är det nödvändigt att förhindra att företag som är godkända för tonnagebeskattning överkapitaliseras. Eftersom ränteutgifter inte får dras av vid tonnagebeskattning finns det en risk att en koncern väljer att styra finansieringen med lånat kapital till de företag i koncernen som beskattas konventionellt och finansieringen med eget kapital till de tonnagebeskattade företagen. Ett sådant förfarande minskar beskattningsunderlaget och riskerar att medföra att det statliga stödet i form av tonnagebeskattning överförs till andra verksamheter.

För att förhindra denna typ av kringgående har bl.a. Finland infört regler om överkapitalisering av företag som tonnagebeskattas. Över-

kapitaliseringsregeln innebär att det tonnagebeskattade företaget ska ta upp en schablonintäkt när det främmande kapitalet understiger hälften av det egna kapitalet. Det innebär att de tonnagebeskattade företagen kan ha en relativt hög soliditet utan att bestämmelserna om överkapitalisering ska tillämpas. Detta talar för att ett annat förhållande mellan främmande och eget kapital skulle ge en effektivare reglering. Utredningen föreslår dock att de svenska reglerna om överkapitalisering utformas så att de i huvudsak motsvarar de finska reglerna.

Regeringen håller med om att det behövs regler som förhindrar att verksamhet som tonnagebeskattas i alltför stor omfattning finansieras med eget kapital. Det är viktigt att räntor som rätteligen är hänförliga till verksamhet som tonnagebeskattas inte dras av och överkapitaliseringsregler kan vara ett sätt för att förebygga det. Regeringen delar utredningens bedömning att den föreslagna regeln gör att ett tonnagebeskattat företag kan ha en relativt hög soliditet innan regeln slår till. Eftersom regeln liknar motsvarande regler i Finland föreslår dock regeringen att den svenska regeln utformas på ett liknande sätt. Det kan dock inte uteslutas att relationen mellan eget och främmande kapital kan behövas ses över i framtiden.

*Bokföringsnämnden* tar upp frågan om vid vilken tidpunkt som relationen mellan eget och främmande kapital ska mätas. Även *Förvaltningsrätten i Uppsala* anser att bestämmelsen behöver förtydligas. Avsikten är att regeln ska motverka missbruk av systemet på så sätt att man i för stor utsträckning finansierar tonnagebeskattad verksamhet med eget kapital. Mot denna bakgrund anser regeringen att regeln bör tillämpas om företaget någon gång under beskattningsåret har en för hög andel eget kapital i förhållande till främmande kapital och att ett förtydligande om detta tas in i lagförslaget. Om man skulle nöja sig med att mäta relationen enbart vid exempelvis beskattningsårets utgång skulle regeln bli alltför lätt att kringgå. Det skulle i så fall vara enkelt att ta upp ett lån omedelbart före årsskiftet som betalas tillbaka omedelbart efter för att på så sätt kortfristigt uppnå en sådan relation mellan eget och främmande kapital att regeln inte blir tillämplig.

Den föreslagna överkapitaliseringsregeln är avsedd att stoppa missbruk. Det innebär att schablonintäkten inte bör bestämmas till en alltför låg nivå. Ett sätt att beräkna schablonintäkten är att använda sig av statslåneräntan. Statslåneräntan används i andra skattesammanhang som t.ex. vid beräkningen av schablonintäkten vid innehav av ett investeringssparkonto enligt 42 kap. 36 § IL. Det skulle även medföra att beräkningen skulle vara i linje med Finlands system. I utredningen föreslås därför att intäkten ska beräknas genom att skillnaden mellan hälften av det egna kapitalet och det främmande kapitalet multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med en procentenhet. Regeringen delar utredningens bedömning i fråga om nivån på schablonintäkten. Statslåneräntan vid utgången av november 2014 var 0,9 procent.

Regeringen föreslår att schablonintäkten ska beräknas utifrån den största skillnaden mellan hälften av det egna kapitalet och det främmande kapitalet som företaget har under beskattningsåret. Det kan självfallet bli svårt att visa vilken relation som råder mellan eget och främmande kapital vid en tidpunkt då företaget varken har gjort ett fullständigt



bokslut eller ett periodbokslut. Den acceptabla soliditeten är dock så hög att företagen enkelt kan lägga sig på rätt sida.

Vid beräkningen av schablonintäkten har det inte någon betydelse hur stor del av beskattningsåret som det främmande kapitalet har understigit hälften av det egna kapitalet. Intäkten kommer bli densamma oberoende av om den aktuella skillnaden föreligger under hela beskattningsåret eller en del av beskattningsåret.

Schablonintäkten ska hänföras till verksamhet som beskattas konventionellt.

### *Lagförslag*

Bestämmelsen tas in i den nya paragrafen 39 b kap. 16 § IL.

## 5.6 Tidigare års underskott och tidigare gjorda avdrag för avsättningar till periodiseringsfond, ersättningsfond och expansionsfond

**Regeringens förslag:** Tidigare gjorda avdrag för avsättning till periodiseringsfond, ersättningsfond och expansionsfond ska inte hänföras till kvalificerad rederiverksamhet utan till verksamhet som ska beskattas konventionellt.

Även tidigare års underskott ska hänföras till verksamhet som ska beskattas konventionellt.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen föreslår att även övriga avsättningar ska hänföras till verksamhet som ska beskattas konventionellt.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har särskilt kommenterat förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Vid en övergång till tonnagebeskattning måste tidigare års underskott och tidigare gjorda avdrag för avsättning till periodiseringsfond, ersättningsfond och expansionsfond hantearas. Tonnagebeskattning innebär att verksamhetens resultat bestäms schablonmässigt. Från den schablonmässigt beräknade inkomsten får avdrag inte göras. Det innebär att avdrag inte kommer att få göras för tidigare års underskott i den mån dessa hänförs till den verksamhet som ska tonnagebeskattas.

När det gäller tidigare gjorda avdrag för avsättning till periodiseringsfond, ersättningsfond och expansionsfond kommer återföring av dessa avdrag inte att tas upp till beskattning i den utsträckning de hänförs till verksamhet som ska tonnagebeskattas.

I avsnitt 5.5 behandlas hur tillgångar och skulder samt intäkts- och kostnadsposter ska fördelas för företag som bedriver blandad verksamhet. Att fördela tidigare års underskott och tidigare gjorda avdrag för avsättning till periodiseringsfond, ersättningsfond och expansionsfond mellan tonnagebeskattad och annan verksamhet bedöms dock vara förenat med stora svårigheter. Såväl tidigare års underskott som tidigare gjorda avdrag för avsättning till periodiseringsfond, ersättningsfond och expansionsfond har uppkommit inom ramen för den konventionella

beskattningen och kan vara hänförliga till verksamhet som har bedrivits flera år tillbaka i tiden.

För tidigare gjorda avdrag för avsättning till periodiseringsfond, ersättningsfond och expansionsfond finns det vidare regler för hur dessa ska återföras inom ramen för det konventionella systemet i 30, 31 respektive 34 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Det saknas därför enligt regeringens mening skäl för att fördela tidigare gjorda avdrag för avsättning till periodiseringsfond, ersättningsfond och expansionsfond mellan verksamheterna.

Regeringen instämmer sammanfattningsvis i utredningens förslag att tidigare års underskott och tidigare gjorda avdrag för avsättning till periodiseringsfond, ersättningsfond och expansionsfond ska hänföras till verksamhet som ska beskattas konventionellt. När det gäller övriga avsättningar i räkenskaperna bör dock dessa, enligt regeringens mening, fördelas mellan verksamheterna på samma sätt som gäller för skulder (se avsnitt 5.5).

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder två nya paragrafer, 39 b kap. 17 och 18 §§ IL.

## 5.7 Tidigare gjorda avskrivningar av inventarier

### 5.7.1 Fond för skillnadsbelopp

**Regeringens förslag:** Om det bokförda värdet på inventarierna som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten överstiger det skattemässiga värdet vid utgången av beskattningsåret närmast före det första beskattningsår då tonnagesbeskattning ska ske, ska skillnaden beräknas (skillnadsbelopp). Med bokfört värde avses det värde som följer av god redovisningssed för sådana företag som klassificeras som större företag enligt årsredovisningslagen.

Skillnadsbeloppet ska tas upp som en intäkt det första beskattningsår då tonnagesbeskattning ska ske. Intäkten ska tas upp i sådan verksamhet som ska beskattas konventionellt.

Företaget får samma år göra avdrag för avsättning till fond för skillnadsbelopp. Avdraget får uppgå till högst samma belopp som skillnadsbeloppet. Företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning eller årsbokslut får göra avdrag bara om motsvarande avsättning görs i räkenskaperna.

Avdraget ska återföras till beskattning vart femte år som tonnagesbeskattning ska ske med 25 procent per gång. Om nettodräktigheten för ägda kvalificerade fartyg har minskat med mer än 25 procent vid någon av de femåriga återföringstidpunkterna ska i stället en så stor del som motsvarar minskningen återföras.

Ingen del av avdraget behöver återföras till beskattning om den nettodräktighet som utgör underlag för beräkning av tonnagesinkomsten och nettodräktigheten för ägda kvalificerade fartyg har ökat i förhållande till vad som gällde fem beskattningsår tidigare. I så fall flyttas de återstående återföringstidpunkterna fram med fem beskattningsår.

Hela avdraget för avsättning till fond för skillnadsbelopp ska återföras till beskattning om företaget får sitt godkännande för tonnagesbeskattning återkallat på egen begäran, det beslutas att företaget ska gå i likvidation eller företaget försätts i konkurs.

Avdraget ska återföras det sista beskattningsåret då tonnagesbeskattning sker eller, vid återkallelse på initiativ av Skatteverket, det beskattningsår då återkallelsen sker.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår dock en annan lagteknisk lösning. Enligt utredningens förslag ska skillnadsbeloppet fastställas men inte tas upp som skattepliktig intäkt vid inträdet i systemet och den särskilda avsättningen är inte avdragsgill. Skillnadsbeloppet ska därefter tas upp som en intäkt under samma förutsättningar som regeringen föreslår att avdraget för avsättningen ska återföras. I utredningens förslag anges inte heller uttryckligen att det bokförda värdet ska beräknas utifrån sådan god redovisningssed som gäller för större företag.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* anser att förfarandereglerna beträffande fastställandet av skillnadsbeloppet är ofullständiga. Bland annat behöver det förtydligas när och genom vilken typ av beslut som skillnadsbeloppet ska fastställas. Verket anser också att det bör förtydligas att

redovisningen av den särskilda avsättningen ska göras som en separat post under obeskattade reserver. *Förvaltningsrätten i Uppsala* anser att bestämmelserna är svåra att förstå och leder till svåra skatteberäkningar. *Bokföringsnämnden* anser att det bör vara möjligt att redovisa skattedelen i skillnadsbeloppet som en uppskjuten skatteskuld. *FAR* anser att reglerna om återföring av skillnadsbeloppet innebär en straffbeskattning av rederier som inte har en tillväxt. *FAR* framhåller också att företag har en inte obetydlig valfrihet att själva bestämma vilken avskrivningstid som ska tillämpas på fartyg och andra inventarier, exempelvis kan företag som tillämpar redovisningsregelverket K2 bestämma avskrivningstiden på alla tillgångar till fem år. Dessa företag kommer i praktiken inte att ha några överavskrivningar och behöver då inte heller göra någon avsättning till skillnadsbelopp. Det bör också förtydligas att det för den särskilda avsättningen är fråga om en omföring till ett annat konto och inte ytterligare en avsättning.

### **Skälen för regeringens förslag**

#### *Bakgrund*

Skattemässigt klassificeras fartyg som inventarier. Som framgår av avsnitt 5.5.2 är de svenska avskrivningsreglerna för inventarier starkt schabloniserade. Om man maximerar de skattemässiga avskrivningarna kan inventarier skrivas av på fem år. Fartyg har en ekonomisk livslängd som är mycket längre än så – ofta 25 år – och eftersom det kan utgöra investeringar för miljardbelopp innebär de förmånliga skattemässiga avskrivningsreglerna att företagen kan bygga upp stora ackumulerade överavskrivningar och därmed stora latenta skatteskulder.

I bokslutet ska företaget göra avskrivningar utifrån nyttjandeperioden. Anta att anskaffningsutgiften för ett fartyg är 100, att nyttjandeperioden är 25 år, att man inte räknar med något restvärde efter denna tid (vilket innebär att hela anskaffningsutgiften ska skrivas av) och att företaget maximerar de skattemässiga avskrivningarna. Efter fem år är då fartyget skattemässigt helt avskrivet men i bokföringen har bara 20 skrivits av (4 procent per år i fem år). Företaget har då ackumulerade överavskrivningar, dvs. en skillnad mellan det skattemässiga och det bokförda värdet, som uppgår till 80. Under de kommande 20 åren kommer dessa 80 att skrivas av i bokföringen med 4 per år, men eftersom fartyget redan är skattemässigt helt avskrivet kommer dessa avskrivningar inte att påverka det skattepliktiga resultatet. Allt annat lika kommer företaget alltså att ha ett skattemässigt resultat som är 4 högre än det bokföringsmässiga resultatet varje år under de kommande 20 åren. Ekonomiskt sett bygger företaget upp en skattecredit under de första fem åren som sedan ”betalas tillbaka” under den återstående nyttjandeperioden. Om fartyget säljs innan den beräknade nyttjandeperioden är slut kan man säga att den återstående delen av den latenta skattecrediten betalas tillbaka. Detta behöver dock inte medföra någon omedelbar likviditetseffekt.

Försäljningssumman för sålda inventarier är en skattepliktig intäkt. Om företaget bara har en enda inventarie kommer skillnaden mellan försäljningssumman och det skattemässiga värdet att beskattas respektive dras av. Om företaget däremot har flera inventarier behöver det inte räkna ut

någon vinst eller förlust vid varje enskild försäljning. De svenska reglerna för inventarier bygger nämligen på en kollektiv värdering. I stället för att beräkna resultatet vid varje enskild försäljning får företaget ett avdrag för hela försäljningssumman under förutsättning att avskrivningsunderlaget för kvarvarande inventarier sätts ned med samma belopp. Om försäljningssumman är större än avskrivningsunderlaget kommer skillnaden att beskattas. Den ekonomiska effekten av de här reglerna är att om en inventarie säljs med ”vinst” (som alltså inte behöver beräknas för skattemässiga ändamål) så kommer vinsten att beskattas på så sätt att de framtida avskrivningarna blir lägre än vad de annars skulle ha varit. På motsvarande sätt dras en ”förlust” av genom att de framtida avskrivningarna blir högre än vad de annars skulle ha varit.

Förvärv av nya fartyg ökar avskrivningsunderlaget. Det innebär att företagen de facto kan skjuta den latent skatteskulden framför sig så länge som man förvärvar nya fartyg.

De svenska avskrivningsreglerna medför alltså att företag som har dyra inventarier med lång ekonomisk livslängd kan bygga upp stora latent skatteskulder. Om dessa skulle få tas med in i ett system med tonnagebeskattning utan några särregler skulle det innebära att rederierna skulle omvandla en latent skatteskuld till en definitiv skattelättnad. Ett sådant utfall är inte önskvärt.

Utredningen konstruerade en modell som innebär att de latent skatteskulderna inte efterges men inte heller skattas av omedelbart. Utredningen ville också bygga in ett incitament att öka den verksamhet som bedrivs vid övergången till tonnagebeskattning. I sina grunddrag innebär modellen att de latent skatteskulderna skattas av på 20 år (med fyra femårsintervall) men om tonnaget har ökat vid varje femårig återföringstidpunkt så skjuts den obligatoriska avskattningen fem år framåt. Regeringen delar utredningens uppfattning om grunddragen i modellen men väljer en annan lagteknisk lösning än den som utredningen föreslår.

### *Beräkning av ett skillnadsbelopp*

Eftersom fartyg utgör stora investeringar och har en lång ekonomisk livslängd kan huvuddelen av de ackumulerade överavskrivningarna antas utgöras av avskrivningar på fartyg, även om avskrivningar föreligger även på andra inventarier. I det befintliga konventionella skattesystemet hanteras inventarier kollektivt. Även om det skulle vara teoretiskt möjligt att utifrån enskilda företags bokföring och anläggningsregister fördela avskrivningsunderlaget på inventarierna skulle det vara både tidsödande för företagen och svårkontrollerat för Skatteverket. Ett sådant förfarande uppfyller inte heller målsättningen med att regelverket ska vara lätt att tillämpa och lätt att kontrollera. Utredningen anser därför att en schablonmässig bestämning av överavskrivningarna är att föredra. Regeringen delar den uppfattningen.

Den mest närliggande lösningen är att anse att överavskrivningarna utgörs av skillnaden mellan inventariernas bokförda värde (det värde som finns på balansräkningens tillgångssida) och det skattemässiga värdet. Det är också denna lösning som utredningen föreslår.

*FAR* framhåller att företag har en inte obetydlig valfrihet att själva bestämma vilken avskrivningstid som ska tillämpas på fartyg och andra inventarier. *FAR* framför också att företag som tillämpar redovisningsregelverket K2 kan bestämma avskrivningstiden på alla tillgångar till fem år. Dessa företag kommer i praktiken inte att ha några överavskrivningar.

Enligt 4 kap 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL, ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. En årsredovisning ska vidare upprättas i enlighet med god redovisningssed. Vad som i detta sammanhang utgör god redovisningssed kommer till uttryck i Bokföringsnämndens allmänna råd och i Rådet för finansiell rapporterings rekommendation RFR 2 Redovisning för juridiska personer.

Huvudregelverket för företag som ska upprätta en årsredovisning enligt ÅRL är det s.k. K3-regelverket, Bokföringsnämndens allmänna råd Årsredovisning och koncernredovisning (BFNAR 2012:1). Mindre aktiebolag kan i stället välja att upprätta sin årsredovisning enligt det s.k. K2-regelverket, Bokföringsnämndens allmänna råd Årsredovisning i mindre aktiebolag (BFNAR 2008:1), förkortat K2. RFR 2 ska tillämpas vid upprättandet av den egna årsredovisningen av företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (IFRS). För noterade företag är det tvingande att upprätta koncernredovisningen med ledning av dessa standarder.

Redovisning av avskrivningar skiljer sig åt enligt de olika regelverken. Något förenklat kan man säga att K3 och IFRS innebär att tillgången skrivs av under nyttjandeperioden. Detsamma gäller enligt det förenklade K2-regelverket men företag som tillämpar detta regelverk får bestämma nyttjandeperioden till fem år. Detta är en anpassning till skattereglerna och avsikten är att göra det möjligt att minimera antalet skattemässiga justeringar i deklarationen. Om ett företag tillämpar K2 kan det alltså redovisa så att det inte är någon skillnad mellan det skattemässiga värdet och det bokförda värdet. Det är oklart om något rederi tillämpar K2 men om så är fallet så är det självfallet inte en acceptabel ordning att använda dessa förenklade regler för att fastställa de ackumulerade överavskrivningarna.

Ett alternativ för att lösa problemet skulle vara att i inkomstskattelagen ta in bestämmelser om acceptabla avskrivningstider för olika typer av fartyg. Det är emellertid en väl långtgående lösning för, vad som sannolikt är, ett ganska begränsat problem. Det bör vara tillräckligt att använda bokförda värden, som ju måste beräknas utifrån god redovisningssed. Det förutsätter dock att de bokförda värdena har beräknats utifrån redovisningsmässiga överväganden där syftet är att redovisningen ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Regeringen föreslår därför att det bokförda värdet i detta sammanhang inte får beräknas utifrån de förenklade regelverken K1 (som kan tillämpas av enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut) och K2. Förslaget innebär att det bokförda värdet definieras som det värde som följer av sådan god redovisningssed som gäller för större företag enligt årsredovisningslagen. Ett företag som klassificeras

som ”större företag” får nämligen inte tillämpa de förenklade regelverken.

### *Fond för skillnadsbelopp*

Enligt utredningen bör de ackumulerade överavskrivningarna vara fastställda och kända redan från början. Utredningen föreslår därför att skillnadsbeloppet ska fastställas i samband med att ett företag träder in i systemet med tonnagebeskattning. Utredningen föreslår också att ett motsvarande belopp ska sättas av till en särskild reserv på balansräkningens skuldsida. Avsättningen – som inte är avdragsgill – motiveras av att skillnadsbeloppet utgör underlag för en latent skatteskuld, av kontrollskäl och för att förhindra utdelning av obeskattade medel.

*Skatteverket* är kritiskt till detta förslag. Verket anser att förfarandereglerna beträffande fastställandet av skillnadsbeloppet är ofullständiga. Bland annat behöver det förtydligas när och genom vilket typ av beslut som skillnadsbeloppet ska fastställas. Verket anser också att det bör förtydligas att redovisningen av den särskilda avsättningen ska göras som en separat post under obeskattade reserver. När det gäller den särskilda avsättningen anser *Bokföringsnämnden* att det bör vara möjligt att redovisa skattedelen som en uppskjuten skatteskuld. *FAR* anser att det bör förtydligas att det är fråga om en omföring till ett annat konto och inte ytterligare en avsättning.

Regeringen delar uppfattningen att storleken på de ackumulerade överavskrivningarna – och därmed det belopp som ska återföras till beskattning i framtiden – bör vara klarlagt när företaget går in i systemet med tonnagebeskattning. Regeringen har emellertid förståelse för den kritik av den tekniska lösningen som *Skatteverket* framför och föreslår därför en annan metod.

Den modell som regeringen föreslår innebär att skillnadsbeloppet ska tas upp som skattepliktig intäkt det första beskattningsåret som tonnagebeskattning ska ske. Intäkten ska tas upp i sådan verksamhet som ska beskattas konventionellt. Om företaget önskar undvika en omedelbar skatteeffekt kan avdrag göras för maximalt ett lika stort belopp som sätts av till en fond för skillnadsbelopp. För företag som upprättar årsbokslut eller årsredovisning får avdrag bara göras om motsvarande avsättning göras i räkenskaperna. Denna fond återförs sedan till beskattning enligt de regler som behandlas nedan.

Med en lösning enligt den här modellen behövs det inget särskilt beslut om att fastställa skillnadsbeloppet. I och med att skillnadsbeloppet tas upp som skattepliktig intäkt kommer det att fastställas som en del av det beskattningsbara resultatet inom ramarna för beslutet om slutlig skatt. Skillnadsbeloppet kommer alltså att hanteras som vilken skattepliktig intäkt som helst vilket exempelvis medför att vanliga omprövningsregler blir tillämpliga. Genom att konstruera den särskilda avsättningen som en avdragsgill fondavsättning som återförs under kommande år får man också ett system som anknyter till redan kända företeelser inom företagsbeskattningen såsom exempelvis periodiseringsfonder och ersättningsfonder. Dessutom får den särskilda avsättningen en materiell betydelse som den inte hade med utredningens förslag.

Hur fonden ska redovisas i balansräkningen är en fråga för god redovisningssed. Det går dock att konstatera att såväl ackumulerade överavskrivningar på inventarier, periodiseringsfonder och ersättningsfonder redovisas under rubriken "Obeskattade reserver" och det förefaller logiskt om även fond för skillnadsbelopp redovisas där. Bokföringsnämnden framför att det bör vara möjligt att redovisa det som ekonomiskt sett är skattedelen av reserveringen som en uppskjuten skatteskuld. Detta är emellertid en fråga om hur sambandet mellan redovisning och beskattning ska se ut och den faller utanför ramen för detta lagstiftningsärende.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen alltså en modell som innebär att de obeskattade reserverna som är hänförliga till inventarier som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten ska tas upp som intäkt. Ett lika stort belopp kan dras av som kostnad om det sätts av till en fond för skillnadsbelopp. Fonderingen återförs till beskattning under kommande år. Denna lösning skiljer sig såvitt avser tekniken från utredningens förslag. Avsikten är dock att slutresultatet ska bli detsamma. Fördelen med regeringens modell är att den bättre knyter an till det befintliga skattesystemet, vilket bland annat gör att det inte krävs några särskilda förfaranderegler.

#### *Återföring av fond för skillnadsbelopp*

Utredningen övervägde olika modeller för hanteringen av de latent skatteskulderna. Det alternativ som utredningen föreslår innebär ett system med olika återföringstidpunkter. Om nettodräktigheten har minskat eller är oförändrat vid en sådan tidpunkt ska en del av skillnadsbeloppet tas upp som intäkt.

*FAR* avstyrker förslaget och anser att regeln innebär en straffbeskattning för de rederier som det inte går bra för och som inte har en tillväxt.

Den modell som utredningen föreslår innehåller ett incitament att öka flottans storlek, särskilt den ägda andelen. Den medför förvisso att ett företag som inte har någon tillväxt får ta upp en del av skillnadsbeloppet som intäkt. Samtidigt ska den latent skatteskulden, oavsett om det är fråga om det konventionella systemet eller systemet med tonnagesbeskattning, vid någon tidpunkt betalas av. Modellen kan således inte innebära en straffbeskattning för de rederier som inte går bra. Regeringen instämmer därför i utredningens förslag.

Vid beräkningen av hur lång återföringstid som kan vara lämplig utgick utredningen från den ekonomiska livslängden för fartyg. Den fann att en genomsnittlig ekonomisk livslängd för fartyg bedöms vara cirka 25 år. Vidare bedömdes att återföringstiden för överavskrivningarna bör motsvara en planmässig avskrivningstakt inom det konventionella beskattningssystemet. Detta ger en återföringstid inom tonnageskattesystemet på 20 år. Regeringen delar den bedömningen.

Utredningen utgick vidare från att det ska vara femåriga återföringstidpunkter. Det innebär enligt huvudregeln att 25 procent av fonden bör återföras vart femte år. För att skapa incitament att öka andelen svenskregistrerat tonnage föreslår utredningen att företagen skulle slippa återföring under vissa förhållanden. Om både det ägda tonnaget och det totala tonnaget har ökat vid en av de femåriga avstämningarna behöver



företaget inte återföra någon del detta år. I så fall flyttas de obligatoriska återföringarna fem år framåt. Detta kan ske så länge som både det totala tonnaget och det ägda tonnaget ökar. Det finns alltså ingen bortre gräns. Om däremot tonnaget minskar med mer än 25 procent bör en så stor andel av fonden som motsvarar minskningen återföras. Regeringen delar utredningens uppfattning. Regeringens förslag innebär därför att avdraget ska återföras till beskattning vart femte år som tonnagebeskattning ska ske med 25 procent per gång. Om den nettodräktigheten för ägda kvalificerade fartyg har minskat med mer än 25 procent vid någon av de femåriga återföringstidpunkterna ska i stället en så stor del som motsvarar minskningen återföras. Ingen del av avdraget behöver dock återföras till beskattning om nettodräktigheten som utgör underlag för beräkning av tonnageinkomsten och nettodräktigheten för ägda kvalificerade fartyg har ökat i förhållande till vad som gällde fem beskattningsår tidigare. I så fall flyttas de återstående återföringstidpunkterna fram med fem beskattningsår.

Den föreslagna modellen innehåller inget krav på hur stor ökningen av tonnaget ska vara. Utredningen diskuterade om det borde införas ett krav på viss procentuell ökning. Den fann att ett sådant krav skulle medföra en risk för att det skapas incitament till fartygsinvesteringar som inte är kommersiellt motiverade. Tonnagebeskattningen bör visserligen ge incitament till att öka andelen svenskflaggade fartyg i den svenska handelsflottan men rederibranschen innehåller företag av olika storlek. Ett krav på en viss procentuell ökning skulle riskera att medföra skilda beskattningskonsekvenser utifrån de skiftande förutsättningar som finns mellan rederiföretagen. Utredningen föreslog därför inte något krav på en viss procentuell ökning av den ägda och totala nettodräktigheten. Regeringen instämmer i denna bedömning.

Enligt huvudregeln ska fonden alltså återföras med 25 procent per femårsperiod men under vissa förutsättningar kan den skjutas framåt under obestämd tid. I vissa situationer bör emellertid hela den återstående fonden återföras till beskattning. Det gäller olika situationer då företaget inte längre omfattas av tonnagebeskattningssystemet.

Ett företag ansöker självt om återkallelse av godkännandet för tonnagebeskattning och bestämmer när det vill lämna tonnagebeskattningssystemet, med förbehåll för bindningstiden på tio beskattningsår, se avsnitt 5.8.1. Företagen kan således själva styra om och när de lämnar systemet. Förutsättningen för att ett företag har en fond för skillnadsbelopp är att det omfattas av tonnagebeskattningssystemet. Om det träder ut ur systemet så saknas alltså denna förutsättning. Den återstående delen av fonden bör därför återföras till beskattning senast vid en eventuell övergång till konventionell beskattning. Ett ytterligare skäl för att fonden ska återföras i sin helhet senast vid utträde ur tonnagebeskattningssystemet är att den latent skatteskulden inte ska behöva hanteras vid övergången till konventionell beskattning. Även vid återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning samt vid konkurs och likvidation bör fonden återföras till beskattning.

Som nämnts ovan innebär den modell som regeringen föreslår att skillnadsbeloppet ska tas upp som skattepliktig intäkt i sådan verksamhet som beskattas konventionellt. Även avdrag för avsättning till fond för skillnadsbelopp ska göras i sådan verksamhet. Det är därför naturligt att

även belopp som återförs till beskattning från fond för skillnadsbelopp tas upp i konventionellt beskattad verksamhet.

Sammanfattningsvis innebär regeringens förslag att 25 procent av fonden ska återföras till beskattning vart femte år. Om både den totala nettodräktigheten och nettodräktigheten för ägda fartyg har ökat behöver ingen del återföras. I så fall skjuts återstående obligatoriska återföringar framåt med fem år. Om nettodräktigheten har minskat med mer än 25 procent vid en av de femåriga avstämningarna ska en så stor del som motsvarar minskningen tas upp.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder nio nya paragrafer, 39 b kap. 19–27 §§ IL.

## 5.7.2 Schablonintäkt

**Regeringens förslag:** Den som har en fond för skillnadsbelopp ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till 1,67 procent av fondens storlek vid beskattningsårets ingång.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen lämnar dock inget lagförslag i denna del.

**Remissinstanserna:** Flera av de remissinstanser som har yttrat sig invänder mot förslaget, däribland *Landsorganisationen i Sverige (LO)*, *SEKO sjöfolk*, *Trafikverket*, *Sjöfartshögskolan*, *Institutionen för sjöfart och marin teknik vid Chalmers högskola*, *Transportstyrelsen*, *Föreningen Svensk Sjöfart*, *Delegationen för sjöfartsstöd*, *Sveriges advokatsamfund*, *Tillväxtverket* och *Västra Götalandsregionen*. De anser att en räntebeläggning av skillnadsbeloppet motverkar syftet med införandet av tonnagebeskattning. *Ekonomistyrningsverket* framhåller att införandet av ett system för räntebeläggningen av skillnadsbeloppet verkar onödigt komplicerat och medför administrativa kostnader samtidigt som beloppet det väntas bidra med är lågt. *Sjöfartsverket* framhåller att en ränta på skillnadsbeloppet förvisso endast skulle påverka de fartyg som väljer att gå in i systemet med tonnagebeskattning men att det skulle minska systemets attraktivitet, vilket går emot syftet med systemet.

**Skälen för regerings förslag:** I budgetpropositionen för 2016 (prop. 2015/16:1, Förslag till statens budget, finansplan, m.m., avsnitt 6.18) aviserar regeringen att tonnagebeskattning ska införas. Där görs bedömningen att införandet av tonnagebeskattning delvis ska finansieras genom att de ackumulerade överavskrivningar rederierna har när de träder in i systemet räntebeläggs.

Införandet av ett system med tonnagebeskattning är ett stöd till rederinäringen som syftar till att ge rederierna villkor som är likvärdiga med villkoren för konkurrerande rederier i andra länder i Europa. Fördelen med tonnagebeskattning är bl.a. att skattereglerna får mindre betydelse för rederiernas investeringsbeslut men innebär också en lägre skattebelastning. Det är därför enligt regeringens mening motiverat att räntebelägga de latent skatteskulder som rederierna har när de träder in i systemet och som de väljer att inte återföra till beskattning direkt. Regeringen föreslår mot denna bakgrund, trots vad flera remissinstanser

– däribland *LO, SEKO sjöfolk, Trafikverket, Sjöfartshögskolan, Transportstyrelsen, Föreningen Svensk Sjöfart, ESV, Delegationen för sjöfartsstöd* och *Tillväxtverket* – anför om syftet med att införa tonnagebeskattning, systemets attraktivitet och reglernas komplexitet, att den som har en fond för skillnadsbelopp ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till 1,67 procent av fondens storlek vid beskattningsårets ingång.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder en ny paragraf, 39 b kap. 28 § IL.

## 5.8 Återkallelse av godkännande

### 5.8.1 På initiativ av den godkände

**Regeringens förslag:** Skatteverket ska återkalla ett godkännande för tonnagebeskattning om den godkände begär det.

En återkallelse på begäran av den godkände gäller tidigast från och med det tionde beskattningsåret efter det första beskattningsår då tonnagebeskattning ska ske.

Om flera företag i en koncern har godkänts för tonnagebeskattning, gäller en återkallelse på begäran av den godkände tidigast från och med det tionde beskattningsåret efter det första beskattningsår då tonnagebeskattning ska ske för det företag i koncernen som senast godkändes för tonnagebeskattning.

Om ett företag har godkänts för tonnagebeskattning efter en fusion eller fission gäller en återkallelse på begäran av den godkände tidigast från och med det tionde beskattningsåret efter det första beskattningsår då tonnagebeskattning ska ske för det överlåtande eller övertagande företag som senast godkändes för tonnagebeskattning.

En begäran om återkallelse av godkännandet för tonnagebeskattning ska ha kommit in till Skatteverket senast fyra år före ingången av det sista beskattningsår då tonnagebeskattning ska ske.

Om en kvalificerad rederiverksamhet avvecklas och inte drivs vidare av någon annan, utan att den som är godkänd för tonnagebeskattning av verksamheten begär att godkännandet ska återkallas, ska återkallelse anses ha begärts under det beskattningsår då verksamheten har avvecklats.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår, i stället för återkallelse på egen begäran, termen utträde för när den godkände lämnar systemet på eget initiativ.

**Remissinstanserna:** *FAR* är tveksam till en bindningstid på tio år och anser att bindningstiden inte bör förlängas vid ägar- och verksamhetsförändringar. Förslaget kan enligt *FAR* hämma företag att genomföra nyförvärv och omstruktureringar.

## Skälen för regeringens förslag

### *Valet av tonnagebeskattning är bindande*

Införandet av ett system med tonnagebeskattning innebär att två olika beskattningsmetoder kommer att vara tillämpliga samtidigt. Det är angeläget att företagen inte kan byta mellan tonnagebeskattning och konventionell beskattning utifrån förändringar i konjunkturen eller inkomstutvecklingen i företaget och därigenom utnyttja fördelarna med respektive system. I andra länder som utredningen har studerat är ett val att verksamheten ska tonnagebeskattas bindande i tio år. Europeiska kommissionen har vidare i fråga om Danmarks system med tonnagebeskattning uttalat att ett av de viktigaste elementen i tonnageskatte-systemen är att rederierna ska välja mellan tonnagebeskattning och konventionell beskattning och vara bundna av detta val i minst tio år. Detta för att förhindra att företagen utnyttjar fördelarna med den bästa disponibla skatteordningen efter eget godtycke (C-58/2007).

Utredningen anser mot denna bakgrund att ett val av tonnagebeskattning bör vara bindande i minst tio beskattningsår. Regeringen instämmer, i motsats till *FAR*, i denna bedömning.

När det har skett en ägar- eller verksamhetsförändring i en koncern föreslår utredningen att bindningstiden för samtliga koncernföretag ska räknas utifrån det företag som senast godkändes för tonnagebeskattning. *FAR* anser att bindningstiden inte bör förlängas vid ägar- och verksamhetsförändringar. Regeringen konstaterar att en förutsättning för att vara godkänd för tonnagebeskattning är att samtliga företag i en koncern som bedriver kvalificerad rederiverksamhet är godkända för tonnagebeskattning. För att denna koncernregel ska kunna upprätthållas utan att bindningstiden för något av koncernföretagen understiger tio beskattningsår är det nödvändigt att bindningstiden för samtliga företag i en koncern bestäms utifrån det företag som senast godkändes för tonnagebeskattning. Av samma skäl bör bindningstiden efter en fusion eller fission, som utredningen föreslår, bestämmas utifrån det överlåtande eller övertagande företag som senast godkändes för tonnagebeskattning.

Regeringen föreslår mot denna bakgrund att en begäran om återkallelse ska gälla tidigast från och med det tionde beskattningsåret efter det första beskattningsår då tonnagebeskattning ska ske. Om flera företag i en koncern har godkänts för tonnagebeskattning, gäller en begäran om återkallelse tidigast från och med det tionde beskattningsåret efter det första beskattningsår då tonnagebeskattning ska ske för det företag i koncernen som senast godkändes för tonnagebeskattning. Efter en fusion eller fission gäller en återkallelse på begäran av den godkände tidigast från och med det tionde beskattningsåret efter det första beskattningsår då tonnagebeskattning ska ske för det överlåtande eller övertagande företag som senast godkändes för tonnagebeskattning. Förslaget innebär att den godkände kan lämna systemet tidigast efter tio beskattningsår. En förutsättning för att lämna systemet är vidare att den godkände i förväg begär att godkännandet ska återkallas. Denna fråga behandlas nedan.

Utredningen använder termen utträde för när den godkände lämnar systemet på egen begäran. Regeringen anser att det inte är nödvändigt att utöka begreppsapparaten utan att, efter förebild i bestämmelserna om

godkännande för F-skatt, återkallelse på egen begäran kan användas i stället.

### *Begäran om återkallelse*

Förutom bindningstiden om tio beskattningsår bör företaget inte kunna välja att lämna systemet från ett år till ett annat. En begäran om återkallelse av godkännande bör därför, som utredningen föreslår, ha kommit in till Skatteverket senast fyra år före ingången av det sista beskattningsår då företaget vill att tonnagebeskattning ska ske. Denna tidsram bedöms tillgodose företagets behov av att kunna planera en övergång till konventionell beskattning i de fall detta är motiverat av affärsmässiga skäl samtidigt som ändringar på grund av tillfälliga konjunkturförändringar eller tillfälliga förluster förhindras. Följande exempel kan visa på tillämpningen.

Anta att ett företag, som har kalenderår som räkenskapsår och därmed som beskattningsår, godkänns för tonnagebeskattning från och med beskattningsåret 2017. Företaget vill att den kvalificerade rederiverksamheten ska beskattas konventionellt från och med 2027, dvs. att det sista året med tonnagebeskattning ska vara 2026. Företaget måste då begära att godkännandet ska återkallas senast före ingången av 2022.

I avsnitt 5.9 behandlas frågan när ett företag som tidigare har varit tonnagebeskattat kan godkännas för tonnagebeskattning igen.

### *Återkallelse vid avveckling av verksamhet som inte bedrivs vidare av någon annan*

Den kvalificerade rederiverksamheten kan i vissa fall upphöra utan att den godkände begär att godkännandet för tonnagebeskattning ska återkallas. Det gäller bl.a. när kvalificerad rederiverksamhet avvecklas utan att verksamheten bedrivs vidare av någon annan (se avsnitt 5.8.2).

I en sådan situation ska, som utredningen föreslår, återkallelse av godkännandet för tonnagebeskattning anses ha begärts under det beskattningsår då verksamheten har avvecklats.

### *Lagförslag*

Förslaget tas in i de sex nya paragraferna 13 a kap. 10 § första stycket 1 och 12–16 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL.

## 5.8.2 På initiativ av Skatteverket

**Regeringens förslag:** Skatteverket ska återkalla ett godkännande för tonnagesbeskattning om

– förutsättningarna för godkännande för tonnagesbeskattning inte är uppfyllda,

– den godkände inte har fullgjort viss uppgifts- eller dokumentationsskyldighet enligt skatteförfarandelagen och detta är av betydelse för godkännandet eller för tonnagesbeskattningen, eller

– den godkände har meddelats en dom som har fått laga kraft och där lagen mot skatteflykt har tillämpats och detta är av betydelse för tonnagesbeskattningen.

Ett godkännande för tonnagesbeskattning ska inte återkallas om en kvalificerad rederiverksamhet avvecklas och inte bedrivs vidare av någon annan, om det beslutas att företaget ska gå i likvidation eller om företaget försätts i konkurs.

Skatteverket får avstå från att återkalla ett godkännande för tonnagesbeskattning om det finns särskilda skäl.

En återkallelse på initiativ av Skatteverket avser godkännande för

– det beskattningsår då beslut om återkallelse meddelades, och

– tidigare beskattningsår som verksamheten har tonnagesbeskattats, dock tidigast det beskattningsår som har gått ut under det sjätte kalenderåret före det kalenderår då beslut om återkallelse meddelades.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen föreslår att återkallelse även ska ske om innehavaren inte fullgör sin bokföringsskyldighet enligt skatteförfarandelagen. Utredningens lagförslag innehåller inte heller en begränsning av återkallelsegrunden att den godkände inte har fullgjort sin uppgifts- eller dokumentationsskyldighet till att endast avse viss skyldighet och fall där underlåtenheten har betydelse för godkännandet för tonnagesbeskattning eller tonnagesbeskattningen. Av utredningens förslag framgår det inte tydligt att ett av kraven för återkallelse är att innehavaren har meddelats en dom som har fått laga kraft och där lagen mot skatteflykt har tillämpats. Enligt utredningens förslag ska återkallelse underlåtas vid synnerliga skäl. Utredningen föreslår även en annan utformning av återkallelsetiden.

**Remissinstanserna:** FAR avstyrker förslaget. Det är enligt FAR inte proportionerligt att återkalla godkännandet för samtliga företag inom en koncern för att ett av koncernföretagen inte längre uppfyller kraven. FAR anser också att en återkallelse till följd av brister i uppgiftslämnandet strider mot principen om fri bevisföring samt att det är tveksamt om en särskild bestämmelse avseende lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) är nödvändig. *Kammarrätten i Göteborg* anser att det inte är rimligt med en mekanisk koppling till skatteflyktslagen eftersom andra förfaranden som inte beivras genom skatteflyktslagen därmed faller utanför. *Kammarrätten* förordar i stället en mer fristående bestämmelse som kan låna drag från skatteflyktslagen. *Kammarrätten i Göteborg* och *Skatteverket* anser att det bör förtydligas om det krävs en lagakraftvunnen dom där lagen mot skatteflykt har tillämpats för att grund för återkallelse ska föreligga. Skatteverket föreslår att det införs en regel som möjliggör för verket att i vissa situationer återkalla ett godkännande för

tonnagebeskattning, även om företaget har försatts i konkurs eller trätt i likvidation. Det kommer enligt verket annars att vara enkelt att kringgå reglerna om återkallelse genom att försätta bolaget i konkurs eller ansöka om likvidation när Skatteverket inleder ett återkallelseärende. FAR anser att återkallelse ska kunna underlätas vid särskilda skäl.

### **Skälen för regeringens förslag**

#### *Återkallelse när förutsättningarna för tonnagebeskattning inte är uppfyllda*

Om de förutsättningar som har legat till grund för godkännandet för tonnagebeskattning brister bör, som utredningen föreslår, godkännandet för tonnagebeskattning återkallas.

En grundläggande förutsättning för tonnagebeskattning är att företaget bedriver rederiverksamhet som är kvalificerad. Kvalificerad rederiverksamhet är bl.a. transporter av gods och passagerare till sjöss (sjötransporter), nödvändig eller nära anknuten verksamhet som ingår i ersättningen för sjötransporten och uthyrning av fartyg. För att verksamheten ska vara kvalificerad krävs även att viss andel av fartygsbeståndet ägs av den godkände eller är inhyrt utan besättning samt registrerat i vissa fartygsregister (se avsnitt 5.2.1 och 5.3.1).

För företag som ingår i en koncern ställs vidare krav på att alla företag i koncernen som bedriver kvalificerad rederiverksamhet väljer samma beskattningsmetod. Vid ägar- eller verksamhetsförändringar inom en koncern kan företag, som bedriver kvalificerad rederiverksamhet men som inte är godkända för tonnagebeskattning, komma att ingå i en koncern med företag som är godkända för tonnagebeskattning. De företag som inte är godkända för tonnagebeskattning ska då ansöka om godkännande för tonnagebeskattning. Om kraven inte uppfylls finns inte förutsättningar för fortsatt tonnagebeskattning för övriga företag i koncernen. Motsvarande gäller om ett företag som inte är godkänt för tonnagebeskattning genom en fusion eller fission tar över samtliga tillgångar samt skulder och förpliktelser hos ett företag som är godkänt för tonnagebeskattning, och inte ansöker om godkännande för tonnagebeskattning (avsnitt 5.3.1).

Det är enligt FAR inte proportionerligt att återkalla godkännandet för samtliga företag inom en koncern för att ett av koncernföretagen inte längre uppfyller kraven. Regeringen har viss förståelse för att en återkallelse i en sådan situation i vissa fall kan upplevas som oproportionerlig. Med hänsyn till risken för missbruk av reglerna inom en koncern som består dels av företag som är godkända för tonnagebeskattning, dels av företag som bedriver kvalificerad rederiverksamhet men som ändå inte skulle vara godkända för tonnagebeskattning och därmed beskattas enligt konventionella regler anser regeringen dock att det är motiverat att godkännandet för tonnagebeskattning för samtliga företag återkallas.

Regeringen föreslår mot denna bakgrund att Skatteverket ska återkalla ett godkännande för tonnagebeskattning om förutsättningarna för godkännande inte längre är uppfyllda.

### *Återkallelse vid felaktigheter eller brister i fråga om viss uppgifts- eller dokumentationsskyldighet enligt skatteförfarandelagen*

Ett företag kan bedriva både verksamhet som ska tonnagebeskattas och verksamhet som ska beskattas konventionellt. Det är av stor vikt att gränserna mellan verksamheterna upprätthålls i beskattningshänseende och att resultatet av näringsverksamheten redovisas på ett korrekt sätt och kan kontrolleras. Enligt skatteförfarandelagen finns skyldigheter att lämna kontrolluppgifter, deklaration och övriga uppgifter (14–35 kap.) och dokumentationsskyldighet (39 kap.). För företag som bedriver verksamhet som ska tonnagebeskattas föreslår utredningen även särskilda krav på att redovisning och dokumentation av verksamheten ska vara lätt att urskilja och följa. Den som är godkänd för tonnagebeskattning och som inte fullgör sin uppgifts-, bokförings- eller dokumentationsskyldighet ska enligt utredningens förslag inte längre tonnagebeskattas.

Det är enligt regeringens mening inte nödvändigt att, som utredningen föreslår, föra in särskilda bestämmelser om bokföring i skatteförfarandelagen, utan den befintliga bestämmelsen i 39 kap. 3 § SFL om generell dokumentationsskyldighet bedöms vara tillfyllest (se avsnitt 5.10).

I motsats till *FAR* anser regeringen att brister i uppgifts- och dokumentationsskyldigheten bör kunna utgöra grund för återkallelse av godkännandet för tonnagebeskattning. Återkallelsegrunden bör dock begränsas till sådana brister i uppgifts- och dokumentationsskyldigheten som är av betydelse för godkännandet för tonnagebeskattning eller tonnagebeskattningen. Det är inte all uppgiftsskyldighet enligt skatteförfarandelagen som har betydelse för godkännandet eller för tonnagebeskattningen. Enligt regeringens uppfattning bör grunden för återkallelse begränsas till situationer när skyldigheten att lämna uppgifter i inkomstdeklarationen (29–32 kap.) eller särskilda uppgifter (33 kap.) inte fullgörs. När det gäller dokumentationsskyldigheten, så är det den generella dokumentationsskyldigheten enligt 39 kap. 3 § SFL som är av betydelse för godkännandet eller för tonnagebeskattningen. Regeringen föreslår därför att grund för återkallelse ska föreligga när den godkände inte fullgör sin uppgifts- eller dokumentationsskyldighet enligt dessa bestämmelser och detta är av betydelse för godkännandet för tonnagebeskattning eller för tonnagebeskattningen.

### *Återkallelse på grund av missbruk av systemet med tonnagebeskattning*

Utredningen anser att ett godkännande för tonnagebeskattning måste kunna återkallas i fall av missbruk av systemet, dvs. när rättshandlingar företas med avsikt att skapa otillbörliga skatteförmåner. Utredningen föreslår därför att godkännandet för tonnagebeskattning ska återkallas om lagen mot skatteflykt har tillämpats avseende den som bedriver den verksamhet som tonnagebeskattas och detta är av betydelse för tonnagebeskattningen.

*FAR* anser att det är tveksamt om en särskild bestämmelse avseende lagen mot skatteflykt är nödvändig. Regeringen delar dock utredningens uppfattning att godkännandet för tonnagebeskattning bör kunna återkallas vid missbruk av systemet. Regeringen anser till skillnad från *Kammarrätten i Göteborg* att det inte är lämpligt att införa en särskild



missbruksbestämmelse i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, utan att en mekanisk hänvisning till skatteflyktslagen är att föredra.

Som Kammarrätten i Göteborg och *Skatteverket* framhåller bör det förtydligas att det krävs att den godkände har meddelats en dom som har fått laga kraft och där lagen mot skatteflykt har tillämpats samt detta är av betydelse för tonnagebeskattningen för att grund för återkallelse ska föreligga.

#### *Avveckling av verksamhet, konkurs och likvidation*

Ett företag som har valt att verksamheten ska tonnagebeskattas är bunden av det valet i minst tio beskattningsår. Det finns således ingen möjlighet för den som har valt tonnagebeskattning att av affärsmässiga skäl avveckla verksamheten och lämna systemet i förtid. 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.

Utredningen föreslår mot denna bakgrund att det ska finnas en möjlighet att lämna systemet med tonnagebeskattning i förtid under ordnade former. Enligt utredningens förslag ska ett godkännande för tonnagebeskattning därför inte återkallas på grund av att förutsättningarna för tonnagebeskattning inte längre är uppfyllda om verksamheten avvecklas och inte bedrivs vidare av någon annan. Motsvarande ska gälla vid likvidation eller konkurs.

Regeringen instämmer i utredningens förslag. Att, som *Skatteverket* föreslår, införa en möjlighet för verket att i vissa situationer ändå återkalla godkännandet för tonnagebeskattning bedöms öka komplexiteten i regelverket. Det nu aktuella undantaget från återkallelse av godkännandet är vidare begränsat till de fall när det föreligger grund för återkallelse på grund av att förutsättningarna för tonnagebeskattning inte längre är uppfyllda. Mot denna bakgrund bedöms det enligt regeringens mening inte som motiverat att införa en sådan möjlighet som *Skatteverket* efterfrågar i nuläget. Regeringen har dock för avsikt att följa upp och utvärdera den kommande lagstiftningen.

#### *Särskilda skäl*

Om grund för återkallelse av godkännandet för tonnagebeskattning föreligger är utgångspunkten att återkallelse ska ske.

Det kan dock förekomma situationer eller omständigheter som gör att en återkallelse av godkännandet i det enskilda fallet framstår som obillig. När en återkallelse av godkännandet sker kommer företaget att uteslås från systemet med tonnagebeskattning under minst tio beskattningsår. Därtill ska beskattningen under tidigare beskattningsår omprövas enligt konventionella regler och företaget kan komma att påföras en återkallelseavgift (se avsnitt 5.8.4). I utredningen förslås därför att det bör finnas en möjlighet för *Skatteverket* att underlåta att återkalla ett godkännande om de rättsföljder som är knutna till återkallelsen vid en samlad bedömning framstår som oproportionerliga. Utredningen föreslår

vidare att skälen för att underlåta en återkallelse av godkännandet bör vara starka, dvs. synnerliga skäl ska föreligga.

*FAR* invänder mot kravet på synnerliga skäl och anser att det borde vara tillräckligt med särskilda skäl.

Regeringen har som alternativ övervägt om ett företag innan återkallelse av godkännandet sker i stället ska beredas möjlighet att vidta rättelse av de brister som ligger till grund för återkallelse av godkännandet. Regeringen har dock i likhet med utredningen funnit att en reglering enligt vilken återkallelse kan underlåtas är mer lämplig. I likhet med *FAR* anser regeringen emellertid att det bör räcka med särskilda skäl för att en återkallelse ska kunna underlåtas.

När förutsättningarna för godkännande för tonnagebeskattning inte längre är uppfyllda är utgångspunkten att företaget inte kan vara kvar i systemet med tonnagebeskattning och att godkännandet ska återkallas. Vissa av de uppställda kraven avseende flottan är dock av sådan art att återkallelse bör kunna underlåtas vid en mindre tillfällig avvikelse om det föreligger särskilda skäl. Även om den nu föreslagna bestämmelsen inte är avsedd att fungera som en allmän möjlighet att vidta rättelse av brister bör det vid bedömningen av om det finns särskilda skäl vägas in om företaget har vidtagit rättelse. Vid bedömningen av om särskilda skäl finns bör även beaktas om situationen beror på företagets eget agerande eller planering av en verksamhet eller om det rör sig om omständigheter som ligger utanför företagets kontroll. Ett exempel är om flaggkraven inte har uppfyllts och det beror på att ett beställt fartyg inte har levererats i tid.

När det gäller fullgörandet av uppgifts- och dokumentationsskyldigheten kan särskilda skäl anses föreligga om bristen är ursäktlig.

Vid återkallelse på grund av missbruk av systemet med tonnagebeskattning bör särskilda skäl för att underlåta återkallelse inte anses föreligga.

#### *Vilka beskattningsår en återkallelse på initiativ av Skatteverket avser*

Ett val att verksamheten ska tonnagebeskattas kan sägas vara bindande i två avseenden. Dels kan den som har valt att en kvalificerad rederiverksamhet ska tonnagebeskattas på egen begäran lämna systemet med tonnagebeskattning tidigast efter tio beskattningsår, dels måste en begäran om återkallelse av ett godkännande för tonnagebeskattning ha kommit in till Skatteverket senast fyra år före ingången av det sista beskattningsår då tonnagebeskattning ska ske.

En återkallelse på begäran av Skatteverket innebär att den godkände kommer att lämna systemet med tonnagebeskattning i förtid, dvs. under bindningstiden. Den godkände kan därmed sägas ha tagit systemet med tonnagebeskattning i anspråk på felaktiga grunder. När ett godkännande för tonnagebeskattning återkallas på initiativ av Skatteverket bör återkallelsen därför avse godkännandet för alla de beskattningsår som den kvalificerade rederiverksamheten har tonnagebeskattats.

Reglerna för omprövning och efterbeskattning bör enligt utredningen dock även gälla vid återkallelse av ett godkännande för tonnagebeskattning. Regeringen instämmer i denna bedömning. Det innebär att den godkände, med de begränsningar som följer av reglerna om

efterbeskattning, ska behandlas som om godkännandet aldrig hade getts. Ett beslut om omprövning av beskattning till nackdel för den det gäller får meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (efterbeskattning). För att överensstämja med den tid som efterbeskattning kan ske ska återkallelsetiden för tid bakåt vara maximalt sex år. För beskattningsåret närmast före det beskattningsår då beslut om återkallelse meddelades bör således beslut om skatt fattas enligt konventionella regler. Beskattningsbeslut för tidigare beskattningsår bör omprövas enligt reglerna för omprövning.

Utredningen föreslår att återkallelsebeslutet även, i formell mening, ska avse resterande del av den tid som tonnagebeskattning skulle ha skett. Detta sett i ljuset av att ett val av tonnagebeskattning är bindande på sätt som beskrivs ovan. Regeringen menar dock att det är naturligt att ett beslut om återkallelse innebär en slutpunkt och att efter det att godkännandet har återkallats, beskattning ska ske enligt konventionella regler. Det är därför inte nödvändigt att beslutet i formell mening ska anses omfatta tid efter beslutet.

Följande exempel på kan visa på tillämpningen.

Anta att ett företag, som har kalenderår som räkenskapsår och därmed som beskattningsår, godkänns för tonnagebeskattning 2017. År 2027 beslutar Skatteverket att godkännandet ska återkallas på grund av att förutsättningarna för godkännande för tonnagebeskattning inte längre är uppfyllda. Beslutet att återkalla godkännandet kommer att avse det beskattningsår då beslutet om återkallelse meddelades, dvs. 2027, samt de sex tidigare beskattningsåren 2021–2026.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder att tre nya paragrafer, 13 a kap. 10 § första stycket 2–4 och andra stycket samt 13 a kap. 11 och 17 §§ SFL, införs.

### 5.8.3 Omprövning i samband med återkallelse av godkännande för tonnageskattning

**Regeringens förslag:** Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller av ett beslut om skatt får meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (efterbeskattning) om det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål om återkallelse av godkännande för tonnageskattning.

Den som har fått ett godkännande för tonnageskattning återkallat på initiativ av Skatteverket ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om beskattning för de beskattningsår som återkallelsen avser. Uppgifterna ska ha kommit in till Skatteverket senast tre månader efter den dag då den som beslutet om återkallelse av godkännandet för tonnageskattning gäller fick del av det. Om uppgifterna inte lämnas får skönsbeskattning beslutas.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen lämnar inte något förslag om skyldighet att lämna särskilda uppgifter eller skönsbeskattning när ett godkännande för tonnageskattning har återkallats på initiativ av Skatteverket.

**Remissinstanserna:** Det bör enligt *Skatteverket* förtydligas vilka åtgärder företaget ska vidta efter ett beslut om återkallelse för att verksamheten ska beskattas konventionellt.

**Skälen för regeringens förslag:** När ett godkännande för tonnageskattning återkallas på initiativ av Skatteverket avser återkallelsen godkännandet för alla de beskattningsår som den kvalificerade rederiverksamheten har tonnageskattas med de begränsningar som följer av bestämmelserna om efterbeskattning till nackdel för den som beslutet gäller i 66 kap. 27 § SFL. Fråga är hur beskattningen ska kunna verkställas enligt konventionella regler för den tid som återkallelsen avser.

Utredningen föreslår att bestämmelsen om efterbeskattning ska vara tillämplig även vid återkallelse av godkännande för tonnageskattning. Regeringen instämmer i utredningens förslag.

Efterbeskattning avser omprövning till nackdel för den som beslutet gäller. Vid en omprövning av beskattning med konventionella beskattningsregler kan dock beskattningsresultatet bli både högre och lägre. Frågan om ett beslut är till fördel eller nackdel är dock enligt regeringens mening av begränsad betydelse då fall som är till fördel för den enskilde borde kunna omprövas med stöd av bestämmelsen i 66 kap. 19 § SFL.

Det bör enligt *Skatteverket* förtydligas vilka åtgärder företaget ska vidta efter ett beslut om återkallelse för att verksamheten ska beskattas konventionellt. För att Skatteverket ska kunna fatta nödvändiga beslut om beskattningen i samband med ett beslut om återkallelse behöver verket naturligtvis motsvarande uppgifter som lämnas i inkomstdeklarationen när det är fråga om konventionell beskattning. Regeringen föreslår därför att en uppgiftsskyldighet åläggs den som har fått ett godkännande för tonnageskattning återkallat och för vilken konventionell beskattning i stället kan komma i fråga. Den som har fått ett godkännande för tonnageskattning återkallat på initiativ av Skatteverket ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om beskattning för de beskattningsår som återkallelsen avser (se avsnitt 5.8.2).

Uppgifterna ska ha kommit in till Skattverket senast tre månader efter den dag då den som beslutet om återkallelse av godkännandet för tonnagebeskattning gäller fick del av det. Om den uppgiftsskyldige inte lämnar nödvändiga uppgifter får Skatteverket fatta beslut om skönsbeskattning.

#### Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 33 kap. 1, 2 och 11 §§ och 66 kap. 27 § SFL samt att två nya paragrafer, 33 kap. 9 a § och 57 kap. 4 § SFL, införs.

### 5.8.4 Återkallelseavgift

**Regeringens förslag:** En återkallelseavgift, som är en särskild avgift, ska tas ut av den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat av andra skäl än på egen begäran.

Återkallelseavgiften består av en grundavgift och en tilläggsavgift.

En grundavgift ska tas ut för vart och ett av de tidigare beskattningsår som återkallelsen avser.

Grundavgiften är skillnaden mellan den skatt som skulle ha bestämts för den högsta tonnageinkomsten under de beskattningsår som grundavgiften avser och den skatt som bestäms för respektive beskattningsår till följd av återkallelsen, om denna skatt är lägre.

En tilläggsavgift ska tas ut med 20 procent av den skatt som skulle ha bestämts för den högsta tonnageinkomsten under de beskattningsår som grundavgiften avser, multiplicerat med det resterande antal beskattningsår som tonnagebeskattning skulle ha skett om godkännandet för tonnagebeskattning inte hade återkallats. Vid beräkning av de resterande antal beskattningsår som tonnagebeskattning skulle ha skett ska en begäran om återkallelse anses ha gjorts senast under det beskattningsår då godkännandet för tonnagebeskattning återkallades.

Skatteverket ska meddela ett beslut om återkallelseavgift inom två år från den dag då beslutet om återkallelse av godkännandet för tonnagebeskattning meddelades. Återkallelseavgiften ska vara betald senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut fattades.

Ett föreläggande får inte förenas med vite om det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som kan leda till återkallelseavgift.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen lämnar inga lagförslag om förfarandet för återkallelseavgifter eller om möjligheterna att förena föreläggande med vite.

**Remissinstanserna:** FAR avstyrker förslaget och föreslår att reglerna om skattetillägg i stället ska gälla. FAR anger att bestämmelsen inte är proportionerlig med avseende på de intressen som den ska tillvarata och att den inte följer svensk beskattningstradition. Skatteverket framhåller betydelsen av att vägledning ges i fråga om i vilka situationer som det kan bli aktuellt att tillämpa befrielsereglerna för särskilda avgifter.

## Skälen för regeringens förslag

### *Skäl för en återkallelseavgift*

Regeringen föreslår att återkallelse av godkännande, omprövning av tidigare beskattningsår och spärrtid ska följa när ett företag inte uppfyller förutsättningarna för tonnageskattning (avsnitten 5.8.2, 5.8.3 och 5.9). Detta bedöms dock inte i tillräcklig utsträckning förhindra att företag väljer tonnageskattning och tillgodogör sig fördelarna med schablonbeskattningen för att därefter lämna systemet under bindningstiden och tillgodogöra sig fördelarna med de konventionella reglerna, exempelvis de generösa avskrivningsreglerna.

Omprövning av beskattningen genom efterbeskattning innebär att företaget ges en sådan behandling i beskattningshänseende som det skulle ha fått utan tonnageskattning. Beskattningen enligt de konventionella beskattningsreglerna är således inte en sanktion utan innebär endast att en riktig beskattning åsätts företaget.

Spärrtiden skulle kunna anses utgöra en sanktion genom att ett företag vars godkännande har återkallats inte kan träda in i systemet igen förrän minst tio beskattningsår har gått från utgången av det senaste beskattningsår som tonnageskattning har skett. Spärrtidens syfte är dock främst att förhindra att företagen växlar mellan tonnageskattning och konventionell beskattning.

Enligt regeringens bedömning fyller en särskild avgift, en återkallelseavgift, behovet av att förebygga att företag som har valt tonnageskattning lämnar systemet under bindningstiden. Utan en ekonomisk sanktion skulle det bindande valet av tonnageskattning förlora sin betydelse i praktiken. En sådan avgift är även i linje med Europeiska kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport (2004/C 13/03).

Regeringen instämmer därför, i motsats till *FAR*, i utredningens förslag att en särskild avgift i form av en återkallelseavgift ska tas ut av den som har fått ett godkännande för tonnageskattning återkallat. Återkallelseavgiften ska avse alla beskattningsår som återkallelsen avser samt de resterande beskattningsår som tonnageskattning skulle ha skett om godkännandet inte hade återkallats, dvs. den resterande bindningstiden. Avgiften föreslås bestå av en grundavgift och en tilläggsavgift.

Återkallelseavgiften ska såsom förseningsavgift, skattetillägg och kontrollavgift utgöra en särskild avgift i skatteförefarandelagen. Det innebär bl.a. att bestämmelserna i 51 kap. 1 § SFL om befrielse från särskilda avgifter blir tillämpliga på återkallelseavgiften. Bestämmelserna innebär att Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Det ska särskilt beaktas t.ex. om den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande, om det är fråga om en felbedömning av en regel eller betydelsen av faktiska förhållanden, om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten eller om det har varit fråga om en oskäligt lång handläggningstid.

*Skatteverket* efterfrågar vägledning i fråga om i vilka situationer som det kan bli aktuellt att tillämpa bestämmelserna om befrielse från särskilda avgifter. När det gäller återkallelseavgiften torde befrielse komma i fråga mer sällan än beträffande andra särskilda avgifter, efter-

som Skatteverket redan i samband med ett beslut om återkallelse övervägs ska pröva om det finns särskilda skäl att underlåta att återkalla ett godkännande. Det kan emellertid inte uteslutas att situationer uppkommer där det skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Ett sådant fall skulle kunna vara när exempelvis den ägda andelen av den kvalificerade flottan har minskat och detta beror på omständigheter utanför den godkändes kontroll och det inte är ekonomiskt försvarbart att komplettera flottan. Om flottan hade kompletterats hade återkallelse kunnat underlåtas. I det här exemplet skulle det dock vara rätt att återkalla godkännandet eftersom flottan har minskat permanent, men det kan ändå vara oskäligt att ta ut full återkallelseavgift.

I 44 kap. 3 § SFL finns sedan tidigare ett förbud att förena ett föreläggande med vite om det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg eller kontrollavgift. Motsvarande bör gälla för återkallelseavgift.

### *Grundavgift*

Ett företag som har valt att en kvalificerad rederiverksamhet ska tonnageskattas kan i efterhand konstatera vilken beskattningsmetod som skulle ha varit mest fördelaktig. Av det skälet bör återkallelseavgiften konstrueras på ett sådant sätt att företaget, för de år som den kvalificerade rederiverksamheten har tonnageskattats, i vart fall inte vinner på en omprövning av beskattningen enligt konventionella regler. Återkallelseavgiften ska därför konstrueras så att den som återkallelsen av godkännandet gäller alltid ska betala minst lika mycket skatt avseende den kvalificerade rederiverksamheten som om godkännandet inte hade återkallats. Denna del av återkallelseavgiften benämns grundavgift.

Om omprövningen av tidigare beskattningsår medför att den skatt som företaget ska betala för respektive beskattningsår avseende den kvalificerade rederiverksamheten blir lägre än den skatt som har betalats inom ramen för tonnageskattningen ska grundavgift tas ut för dessa år. Om däremot omprövningen av tidigare beskattningsår medför att den skatt som företaget ska betala för respektive beskattningsår blir högre än den skatt som har betalats inom ramen för tonnageskattning ska ingen grundavgift tas ut. För att det inte ska vara möjligt att planera inför en återkallelse och en lägre återkallelseavgift genom att minska flottans storlek bör jämförelsen för respektive beskattningsår göras med den skatt som skulle ha bestämts för den högsta tonnageinkomsten under de beskattningsår som grundavgiften avser.

Regeringen föreslår sammanfattningsvis att grundavgift ska tas ut för vart och ett av de tidigare beskattningsår som återkallelsen avser. Grundavgiften är skillnaden mellan den skatt som skulle ha bestämts för den högsta tonnageinkomsten under de beskattningsår som grundavgiften avser och den skatt som bestäms för respektive beskattningsår till följd av återkallelsen, om denna skatt är lägre. I avsnitt 5.8.2 behandlas frågan vilka tidigare beskattningsår en återkallelse av godkännandet avser.

### *Tilläggsavgift*

Utredningen föreslår att en del av återkallelseavgiften bör avse den tid som tonnagebeskattning skulle ha skett om godkännandet inte hade återkallats. Syftet är att understryka betydelsen av att ett val med tonnagebeskattning är bindande. Denna del av avgiften benämns tilläggsavgift.

Tilläggsavgiften ska enligt utredningens förslag motsvara 20 procent av skatten på företagets högsta tonnageinkomst under de beskattningsår som grundavgiften avser, multiplicerat med antal år som tonnagebeskattning skulle ha skett om godkännandet inte hade återkallats. Anledning till att tilläggsavgiften ska beräknas på den högsta inkomsten är att det inte ska vara möjligt att planera inför en återkallelse för att få en lägre återkallelseavgift genom att minska storleken på flottan. Tilläggsavgiften beräknas således utifrån den resterande bindningstiden. Regeringen instämmer i utredningens förslag, men föreslår en annan utformning av bestämmelserna.

Antalet resterande beskattningsår i systemet med tonnagebeskattning är beroende av när återkallelsen sker samt om företaget dessförinnan själv har begärt att godkännandet ska återkallas. Har företaget begärt att godkännandet för tonnagebeskattning ska återkallas, ska tilläggsavgiften beräknas utifrån det antal beskattningsår som hade återstått fram till att återkallelsen på egen begäran började gälla. Om företaget inte tidigare har begärt att godkännandet ska återkallas, ska en begäran om återkallelse anses ha gjorts senast under det beskattningsår då godkännandet för tonnagebeskattning återkallades. Följande exempel kan visa på tillämpningen.

Anta att ett aktiebolag, som har kalenderår som räkenskapsår och därmed som beskattningsår, är inne på sitt sjunde beskattningsår med tonnagebeskattning och tagit upp 600 000 kronor varje år i tonnageinkomst. Aktiebolaget får detta år godkännandet för tonnagebeskattning återkallat. Tilläggsavgiften beräknas då enligt följande. Med en skattesats på 22 procent uppgår skatten på 600 000 kronor till 132 000 kronor per år. 20 procent av 132 000 kronor, dvs. 26 400 kronor, multipliceras med resterande antal år som tonnagebeskattning skulle ha skett om godkännandet inte hade återkallats. Bolaget har inte tidigare begärt att godkännandet ska återkallas. En begäran om återkallelse ska därför anses ha gjorts under det beskattningsår då godkännandet återkallas, dvs. år sju. Eftersom uppsägningstiden är fem år, uppgår de resterande antal beskattningsår med tonnagebeskattning till sex, det innevarande sjunde året och de följande fem åren. Tilläggsavgiften skulle således uppgå till 158 400 kronor ( $= 26\,400 \times 6$ ).

Om företaget själv under år fem hade begärt att godkännandet för tonnagebeskattning skulle återkallas, skulle tilläggsavgiften i stället ha beräknats genom att skatten på den högsta tonnageinkomsten (26 400 kronor) multipliceras med fyra år (det innevarande sjunde året och de följande tre åren). Tilläggsavgiften blir i detta fall 105 600 kronor ( $= 26\,400 \times 4$ ).



Skatteverket ska meddela ett beslut om återkallelseavgift inom två år från den dag då beslutet om återkallelse av godkännandet för tonnagebeskattnings meddelades. Återkallelseavgiften ska vara betald senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut fattades. Vid beredningen av denna lagrådsremiss har uppmärksammats att bestämmelserna i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) sannolikt behöver kompletteras så att sekretess omfattar återkallelseavgiften. Regeringen avser att återkomma till frågan i ett senare lagstiftningsärende.

#### *Återkallelseavgift och dubbelprövningsförbudet*

I den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, benämnd Europakonventionen, finns civila och politiska rättigheter reglerade.

I artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till konventionen regleras rättigheten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott (härefter dubbelprövningsförbudet). I Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, benämnd EU:s rättighetsstadga, finns också en bestämmelse om dubbelprövningsförbudet. En viktig skillnad mot Europakonventionen med tillhörande lag är att EU:s rättighetsstadga bara gäller vid tillämpning av unionsrätten.

Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet har följande lydelse på svenska.

1. Ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.

2. Bestämmelserna i föregående punkt skall inte utgöra hinder mot att målet tas upp på nytt i enlighet med lagen och rättegångsordningen i den berörda staten, om det föreligger bevis om nya eller nyuppdagade omständigheter eller om ett grovt fel har begåtts i det tidigare rättegångsförfarandet, vilket kan ha påverkat utgången i målet.

3. Avvikelse får inte ske från denna artikel med stöd av artikel 15 i konventionen.

Av ordalydelsen i punkt 1 framgår tydligt att dubbelprövningsförbudet är begränsat till att gälla samma rättssubjekt. Vidare skyddar bestämmelsen bara mot lagföring inom en och samma stat. I andra delar är bestämmelsen inte lika tydlig. Detta gäller bl.a. frågor om vad som avses med att lagföras eller straffas eller vad som utgör samma brott. Förenklat kan dock sägas att bestämmelsen avser att förhindra att samma person prövas för samma brott två gånger. Det kan framhållas att dubbelprövningsförbudet inte förbjuder att flera straff döms ut för samma brott, utan att samma brott prövas på nytt, dvs. vid olika tillfällen.

Enligt Europadomstolen måste begreppen "lagföring" och "straff" i artikel 4.1 tolkas med utgångspunkt i begreppen "anklagelse för brott" och "straff" i artikel 6 punkten 1 och artikel 7 punkten 1 i Europakonventionen (*Zolotukhin mot Ryssland*, no 14939/03, den 10 februari 2009).

I fråga om tolkningen av begreppet "anklagelse för brott" enligt artikel 6.1 har Europadomstolen genom avgörande i målet *Engel m.fl. mot Nederländerna*, no 5100/71 m.fl., den 8 juni 1976, etablerat tre kriterier (de s.k. "Engelkriterierna") som ska tillämpas vid en prövning av om en

sanktion är att bedöma som anklagelse för brott i Europakonventionens mening. De tre kriterierna är:

1. klassificering i inhemsk rätt,
2. gärningens art, och
3. den påföljd som kan komma i fråga.

Vid bedömningen av om en handling omfattas av artikel 6.1 måste utgångspunkten, enligt domstolen, vara hur en viss handling klassificeras i inhemsk rätt. Klassificeringen utgör dock enligt domstolen enbart en utgångspunkt för bedömningen och av större betydelse är gärningens art samt den påföljd som en person riskerar att dömas till. I fråga om gärningens art har det betydelse om det rör sig om en gärning som kan utföras av vem som helst och mot vilken lagstiftaren har velat införa ett allmänt förbud eller om det är fråga om en kränkning av förhållningsregler för en viss avgränsad grupp personer med särskild ställning och särskilda skyldigheter.

Utgångspunkten är att det andra och tredje kriteriet är alternativa i förhållande till varandra. För det fall att de sedda var för sig inte ger något klart svar på frågan om ett förfarande innefattar en anklagelse för brott, kan dock den kumulativa effekten av dem föranleda en sådan slutsats.

Engelkriterierna har kommit att tillämpas i ett stort antal avgöranden där Europadomstolen funnit att sådant som i olika staters interna rättsordningar inte bedöms utgöra anklagelse för brott ändå omfattas av artikel 6.1 i Europakonventionen. I Europadomstolens praxis anses till exempel det svenska skattetillägget omfattas av artikel 6.1 i Europakonventionen. I domstolens avgörande i målet *Janosevic mot Sverige*, no 34619/97, den 23 juli 2002, konstaterade domstolen att tillägget kunde drabba samtliga svenska skattebetalare och hade ett avskräckande och bestraffande syfte. Därmed var tillägget enligt domstolen att jämställa med "anklagelse för brott".

Återkallelseavgift ska tas ut om ett godkännande för tonnagebeskattning återkallas. Avgiften ska tas ut som en grundavgift och en tilläggsavgift. Det finns möjlighet att få hel eller delvis befrielse från avgiften. Enligt förslaget kan inte skattetillägg tas ut i samband med återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning (avsnitt 5.8.6).

Fråga är nu om aktuell återkallelseavgift kan vara att betrakta som en anklagelse för brott enligt Europakonventionen.

Återkallelseavgiften är enligt nationell rätt inte en straffrättslig utan en administrativ sanktion. Även om de generella reglerna om återkallelseavgift teoretiskt sett kan beröra alla sorters skattskyldiga, kommer det rent faktiskt att beröra ett litet antal skattskyldiga. Utredningen beräknar att det totalt sett finns 455 fartyg som i och för sig skulle kunna ingå i systemet med tonnagebeskattning, men att endast 33 av de 116 aktiebolag som äger fartygen skulle kunna ingå i systemet. Det beräknas även att endast 23 företag med totalt 84 fartyg kan antas träda in i systemet.

Vad gäller sanktionens storlek kan avgiften uppgå till relativt höga belopp. Det kan enligt regeringens mening inte uteslutas att påförande av återkallelseavgift kan komma att bedömas som en anklagelse för brott enligt Europakonventionen.

Om en person får sitt godkännande för tonnagesbeskattning återkallat och en återkallelseavgift tas ut i samband med detta, skulle dubbelprövningsförbudet i vissa fall kunna komma att aktualiseras, nämligen

om återkallelsen grundas på att den skattskyldige har underlåtit att lämna uppgifter enligt skatteförfarandelagen. Sådana omständigheter skulle kunna ligga till grund för en process om skattebrott om även de övriga rekvisiten för skattebrott är uppfyllda. Därmed skulle en enskild kunna komma att prövas två gånger för samma brott.

Som nämnt ovan torde systemet med tonnagebeskattning endast komma att beröra få skattskyldiga. Det kan därför antas att situationer där dubbelprövningsförbudet skulle kunna aktualiseras bara kommer att inträffa sällan om ens någonsin. Regeringen anser därför att det inte är nödvändigt att i detta lagstiftningsärende föreslå någon särskild reglering av dubbelprövningsförbudet.

För det fall att det trots allt i praktiken skulle komma att bedömas att påförandet av återkallelseavgift och en annan sanktion i ett enskilt fall omfattas av dubbelprövningsförbudet, kan påminnas om att Europakonventionen gäller som lag här i landet och att myndigheterna ska tillämpa dess regler.

Regeringen kommer att följa upp och utvärdera effekterna av den kommande lagstiftningen. I utvärderingen kommer även tillämpningen av bestämmelserna om återkallelseavgift i förhållande till dubbelprövningsförbudet att ingå.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 1 §, 3 kap. 17 §, 44 kap. 3 §, 52 kap. 1 § och 62 kap. 8 § SFL samt att en ny paragraf, 52 kap. 8 b § SFL, och ett nytt kapitel, 49 a kap. SFL, införs.

## **5.8.5 Anstånd med att betala återkallelseavgift**

**Regeringens förslag:** Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av återkallelseavgift om den som avgiften gäller har begärt omprövning av eller till förvaltningsrätten överklagat beslutet om återkallelseavgift eller beslutet i den fråga som föranlett återkallelseavgiften.

Skatteverket ska även bevilja anstånd med betalning av återkallelseavgift om det skulle medföra betydande skadeverkningar för den betalningsskyldige och framstå som oskäligt att betala avgiften. Anståndstiden ska bestämmas till längst fem år efter dagen för beslutet om anstånd.

Det får inte ställas krav på säkerhet för att bevilja anstånd med återkallelseavgiften.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen lämnar inte något förslag i fråga om möjligheten att kräva säkerhet för beviljande av anstånd med återkallelseavgiften.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har särskilt kommenterat förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Den under avsnitt 5.8.4 föreslagna återkallelseavgiften är en ny form av särskild avgift. Avgiften ska i princip påföras vid samtliga återkallelser av godkännande för tonnagebeskattning. Avgiften kan uppgå till relativt höga belopp, vilket kan innebära betydande svårigheter om företagen tvingas betala hela återkallelse-

avgiften vid ett och samma tillfälle. Det finns därför behov av anståndsregler. I 63 kap. SFL finns vissa anståndsbestämmelser som kan tillämpas vid påförandet av en återkallelseavgift.

Fråga är om ytterligare anståndsregler behöver införas. Enligt 63 kap. 7 § SFL ska Skatteverket i vissa fall av omprövning och överklagande automatiskt bevilja anstånd med betalning av skattetillägg och kontrollavgift. Anståndstiden är begränsad till som längst tre månader efter dagen för beslutet. Bakgrunden till bestämmelsen är att skattetillägg i Europakonventionens mening har ansetts utgöra en anklagelse för brott som medger rätt till domstolsprövning (artikel 6 i Europakonventionen). Utredningen föreslår att bestämmelsen i 63 kap. 7 § SFL även bör omfatta återkallelseavgift. Regeringen bedömer som framgår av avsnitt 5.8.4 att det inte kan uteslutas att påförande av återkallelseavgift kan komma att bedömas som en anklagelse för brott enligt Europakonventionen. Mot denna bakgrund instämmer regeringen i utredningens förslag.

Enligt 63 kap. 5 § SFL ska anstånd beviljas om den som är skyldig att betala skatt har begärt omprövning av eller överklagat beslutet och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den betalningsskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten. Bestämmelsen är begränsad till att gälla fall av omprövning eller överklagande och anståndstiden är som längst tre månader efter dagen för beslutet.

Utredningen föreslår att det för återkallelseavgift införs en anståndsbestämmelse för att undvika betydande skada som ska gälla generellt, dvs. inte vara begränsad till överklagande- och omprövningsfall som 63 kap. 5 § SFL. Enligt utredningens förslag ska det framstå som oskäligt att betala avgiften för att anstånd ska kunna beviljas.

Regeringen instämmer i utredningens förslag. Anstånd kommer således att kunna beviljas om det skulle få långtgående konsekvenser för den betalningsskyldige, t.ex. om denne riskerar att hamna på obestånd eller tvingas avyttra tillåningar som är av betydelse för den fortsatta verksamheten. Kravet på att det ska framstå som oskäligt att betala avgiften innebär att anstånd inte kommer att kunna beviljas om exempelvis systemet med tonnagebeskattning har missbrukats.

Regeringen anser i likhet med utredningen att anstånd bör kunna beviljas för en tid som uppgår till längst fem år.

Regeringen anser vidare att det, i likhet med vad som gäller för skattetillägg i omprövnings- och överklagandefall, bör införas ett förbud mot att kräva säkerhet för att bevilja anstånd med återkallelseavgift.

Ränta på beloppet tas ut enligt bestämmelserna i 65 kap. SFL om kostnadsränta vid anstånd.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 63 kap. 1, 7 och 8 §§ SFL och att en ny paragraf, 63 kap. 7 a § SFL, införs.

## 5.8.6 Skattetillägg

**Regeringens förslag:** Skattetillägg får inte tas ut i samband med återkallelse av godkännande för tonnagesbeskattning.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen föreslår även en särskild bestämmelse om att skattetillägg inte ska kunna tas ut i samband med beslut om efterbeskattning som föranleds av ett beslut om återkallelse.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har särskilt kommenterat förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** När ett godkännande för tonnagesbeskattning återkallas ska Skatteverket ta ut en återkallelseavgift (se avsnitt 5.8.4). Samtidigt kan bestämmelserna om skattetillägg i skatteförfarandelagen vara tillämpliga. En reglering av förhållandet mellan återkallelseavgift och skattetillägg är därför nödvändig.

Utredningen föreslår att skattetillägg inte ska kunna tas ut i samband med en återkallelse av godkännande för tonnagesbeskattning eller vid beslut om efterbeskattning som föranleds av ett beslut om återkallelse av godkännandet för tonnagesbeskattning.

Återkallelseavgiften är den sanktion som är avsedd att tillämpas vid återkallelsesituationerna. Vid en återkallelse bör därför inte skattetillägg kunna påföras. Mot denna bakgrund instämmer regeringen i utredningens förslag. Regeringen menar emellertid att resultatet uppnås redan genom att införa ett förbud mot att ta ut skattetillägg i samband med återkallelse av ett godkännande för tonnagesbeskattning. Regeringen föreslår därför inte, till skillnad från utredningen, någon särskild bestämmelse om att skattetillägg inte ska kunna tas ut i samband med efterbeskattning som föranleds av ett beslut om återkallelse.

Det är naturligtvis ett sakligt samband med återkallelsen som avses. Det finns inget som hindrar att skattetillägg i övriga fall tas ut av den som bedriver eller har bedrivit verksamhet som tonnagesbeskattas, exempelvis när oriktig uppgift till ledning för beskattningen har lämnats som inte utgör grund för ett beslut om återkallelse.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 49 kap. 1 § SFL samt att en ny paragraf, 49 kap. 10 c § SFL, införs.

## 5.8.7 Tidigare års underskott

**Regeringens förslag:** Om ett godkännande för tonnagesbeskattning har återkallats, får underskott som har uppkommit under det beskattningsår då beslutet om återkallelse meddelades eller under de tidigare beskattningsår som återkallelsen omfattar inte dras av.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har särskilt kommenterat förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** En återkallelse av ett godkännande för tonnagebeskattning omfattar det beskattningsår som beslutet meddelas, men även tidigare beskattningsår som verksamheten har tonnagebeskattats med de begränsningar som följer av bestämmelserna om efterbeskattning. Det innebär att beskattningsbesluten som avser tidigare år kommer att omprövas enligt reglerna om efterbeskattning och verksamheten i stället beskattas konventionellt. Företaget kan vid beräkningen av resultatet av den kvalificerade rederiverksamheten ha haft ett underskott de år återkallelsen avser. Utredningen föreslår att detta underskott inte ska få dras av.

Syftet med de föreslagna bestämmelserna om återkallelse, omprövning av beskattning och återkallelseavgift (se avsnitt 5.8.2–5.8.4) är att förhindra att företag lämnar systemet med tonnagebeskattning under bindningstiden för att tillgodogöra sig fördelarna med de konventionella reglerna, exempelvis de generösa avskrivningsreglerna. Utredningen föreslår därför att underskott som uppkommit det beskattningsår som beslutet om återkallelse meddelades eller under tidigare beskattningsår inte ska få dras av i samband med omprövning på grund av att ett godkännande för tonnagebeskattning återkallas. Det eventuella underskott av kvalificerad rederiverksamhet som kan komma att föreligga enligt de konventionella beskattningsreglerna ska således inte kunna dras av och inte heller rullas vidare till senare beskattningsår. Regeringen instämmer i detta förslag.

#### *Lagförslag*

Förslaget tas in i den nya paragrafen 40 kap. 21 a § IL.

### **5.8.8 Anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter vid övergång till konventionell beskattning**

**Regeringens förslag:** Anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för tillgångar och förpliktelser som ingår i verksamhet som har varit tonnagebeskattad ska beräknas enligt bestämmelserna om beskattningsinträde i 20 a kap. inkomstskattelagen.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *FAR* anser att förslaget bör ges en generösare utformning för att undvika tröskeeffekter vid en övergång till konventionell beskattning. *Sveriges advokatsamfund* anser att förslaget medför en oproportionerligt hård konsekvens och att en särreglering för fartyg, som har en lång ekonomisk livslängd bör övervägas.

**Skälen för regeringens förslag:** Vid en övergång från tonnagebeskattning till konventionell beskattning behöver det regleras vilka anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter som ska gälla vid inträdet i det konventionella systemet, inte minst för de fartyg som ingår i verksamheten.

I 20 a kap. IL finns det bestämmelser om anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för tillgångar och förpliktelser när svenska skatteregler till följd av ändrade förhållanden blir tillämpliga (beskattningsinträde). Inventarier ska enligt 20 a kap. 4 § IL anses anskaffade för den

ursprungliga anskaffningsutgiften ökad med förbättringsutgifter och minskad med ett årligt värdeminskingsavdrag om 20 procent för varje innehavsår. Utredningen föreslår att dessa bestämmelser även ska tillämpas vid en övergång från tonnagesbeskattning till konventionell beskattning. *FAR* och *Sveriges advokatsamfund* anser att förslaget bör ges en generösare utformning, exempelvis med en särreglering för fartyg som har en lång ekonomisk livslängd.

Ett val av tonnagesbeskattning är bindande under minst tio beskattningsår och ett företag som väljer att träda ur systemet kan inte godkännas för tonnagesbeskattning igen förrän minst tio beskattningsår har gått från utgången av det senaste beskattningsår som tonnagesbeskattning har skett (se avsnitt 5.8.1 och 5.9). Syftet med dessa regler är att förhindra att företagen byter mellan tonnagesbeskattning och konventionell beskattning. Mot denna bakgrund saknas det anledning att ge de av utredningen föreslagna reglerna om beskattningsinträde en mer generös utformning. Regeringen instämmer därför i utredningens förslag.

#### Lagförslag

Förslaget föranleder en ny sjunde punkt i 20 a kap. 1 § första stycket IL.

## 5.9 Spärrtid

**Regeringens förslag:** Den som har fått ett godkännande för tonnagesbeskattning återkallat får inte godkännas för tonnagesbeskattning igen förrän minst tio beskattningsår har gått från utgången av det senaste beskattningsår som tonnagesbeskattning har skett.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens. Enligt utredningens förslag ska spärrtiden beräknas på olika sätt beroende av om återkallelsen av godkännandet sker på initiativ av den godkände eller på initiativ av Skatteverket.

**Remissinstanserna:** *Förvaltningsrätten i Uppsala* ifrågasätter om det överhuvudtaget ska finnas spärrtider eftersom systemet med spärrtider lätt kan kringgå och därför i realiteten saknar betydelse. *FAR* anser att spärrtiden bör bestämmas till fem år.

**Skälen för regeringens förslag:** Det är angeläget att företagen inte kan byta mellan tonnagesbeskattning och konventionell beskattning utifrån förändringar i konjunkturen eller inkomstutvecklingen i företaget och därigenom utnyttja fördelarna med respektive system. I avsnitt 5.8.1 föreslås därför att ett val av tonnagesbeskattning ska vara bindande i minst tio beskattningsår. Av samma skäl bör ett företag som har lämnat systemet inte omedelbart kunna träda in i systemet igen.

Utredningen föreslår att den som har beviljats utträde ur tonnagesbeskattningen ska kunna godkännas för tonnagesbeskattning igen först efter att minst tio beskattningsår har förflutit från det senaste beskattningsår då tonnagesbeskattning har skett eller, vid avveckling av verksamheten eller återkallelse av godkännandet på initiativ av Skatteverket, det senaste beskattningsår då tonnagesbeskattning skulle ha skett. Till skillnad från *Förvaltningsrätten i Uppsala* anser regeringen att

det bör finnas en spärrtid under vilken ett företag som har fått godkännandet för tonnagesbeskattning återkallat inte kan godkännas för tonnagesbeskattning igen. I de andra länder som utredningen har studerat finns liknande bestämmelser. FAR anser att spärrtiden bör bestämmas till fem år. Regeringen instämmer dock i utredningens bedömning att spärrtiden bör bestämmas till tio beskattningsår. Av förenklingsskäl bör spärrtiden, till skillnad från vad utredningen föreslår, beräknas på samma sätt oavsett om återkallelsen sker på initiativ av den godkände eller på initiativ av Skatteverket. Regeringen föreslår därför att den som har fått ett godkännande för tonnagesbeskattning återkallat inte får godkännas för tonnagesbeskattning igen förrän minst tio beskattningsår har gått från utgången av det senaste beskattningsår som tonnagesbeskattning har skett.

Följande exempel kan visa på tillämpningen.

Anta att ett företag, som har kalenderår som beskattningsår, godkänns för tonnagesbeskattning från och med beskattningsåret 2017. År 2023 återkallas godkännandet. Det senaste beskattningsår som tonnagesbeskattning har skett kommer därmed att vara 2022. Skatteverket får inte meddela ett nytt godkännande för tonnagesbeskattning under beskattningsåren 2023–2032 (spärrtiden). Först från och med beskattningsåret 2033 kan den kvalificerade rederiverksamheten tonnagesbeskattas igen.

#### *Lagförslag*

Förslaget tas in i den nya paragrafen 13 a kap. 18 § SFL.

## 5.10 Uppgifts- och dokumentationsskyldighet

**Regeringens förslag:** Den som bedriver verksamhet som ska tonnagesbeskattas och samtidigt bedriver verksamhet som ska beskattas konventionellt ska i inkomstdeklarationen lämna uppgifter om principerna för fördelning av tillgångar och skulder samt intäktsposter och kostnadsposter mellan verksamheterna.

**Regeringens bedömning:** En särskild bestämmelse om att den som bedriver verksamhet som ska tonnagesbeskattas i inkomstdeklarationen ska lämna de uppgifter som behövs för beräkning av skatt enligt inkomstskattelagens bestämmelser om tonnagesbeskattning bör inte införas. Inte heller bör en särskild bestämmelse om att bokföringen och dokumentationen av verksamhet som tonnagesbeskattas ska vara lätt att urskilja och följa införas.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens. Enligt utredningens förslag ska en särskild bestämmelse tas in skatteförordningen (2011:1244), förkortad SFL, om att den som bedriver verksamhet som ska tonnagesbeskattas i inkomstdeklarationen ska lämna de uppgifter som behövs för beräkning av skatt enligt inkomstskattelagens bestämmelser om tonnagesbeskattning. Utredningen föreslår även att en särskild bestämmelse om att bokföringen och dokumenta-



tionen av verksamhet som tonnagebeskattas ska vara lätt att urskilja och följa ska tas in i skatteförfarandelagen.

**Remissinstanserna:** FAR avstyrker förslaget. Det saknas enligt FAR skäl för att redovisningsskyldigheten ska vara mer långtgående inom verksamhet som tonnagebeskattas än inom annan verksamhet. *Kammarrätten i Göteborg* framhåller att det är tydligt att det behövs särskilda regler om särredovisning av den del av verksamheten som tonnagebeskattas, men att reglerna bör förtydligas. *Förvaltningsrätten i Uppsala* anser att den föreslagna bestämmelsen om bokföring och dokumentation är alltför oprecis och allmänt formulerad för att kunna ligga till grund för lagstiftning.

**Skälen för regeringens förslag och bedömning:** Företag som bedriver verksamhet som ska tonnagebeskattas kan även bedriva annan verksamhet. Av Europeiska kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport (2004/C 13/03) följer att de skattemässiga fördelarna måste begränsas till sjöfartsverksamhet. Om ett rederi är verksamt inom andra affärsområden krävs det enligt riktlinjerna insyn i bokföringen för att förhindra att stödet spiller över till verksamhet som inte är sjöfartsrelaterad. I avsnitt 5.5 behandlas frågan hur ett företag som bedriver blandad verksamhet ska fördela tillgångar och skulder samt intäktsposter och kostnadsposter mellan verksamheterna. I samma avsnitt behandlas även olika spärregler som ska förhindra att överföringar mellan olika delar av verksamheten sker till under- eller överpris.

Utredningen föreslår att den som bedriver verksamhet som ska tonnagebeskattas ska lämna de uppgifter i inkomstdeklarationen som behövs för beräkning av skatt enligt inkomstskattelagens bestämmelser om tonnagebeskattning. Det bör enligt utredningen vidare i skatteförfarandeförordningen (2011:1261) regleras att uppgifter för den verksamheten som tonnagebeskattas ska lämnas separat. Regeringen instämmer i bedömningen att uppgifterna behövs, men menar att de kommer att behöva lämnas redan med stöd av nuvarande lydelse av 31 kap. 2 och 3 §§ SFL. Av 31 kap. 2 § punkten 2 framgår att uppgifter om intäktsposter och kostnadsposter ska lämnas i inkomstdeklarationen. Att den som är deklARATIONSSKYLDIG ska lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt framgår av 31 kap. 3 § första stycket. Regeringen instämmer i utredningens bedömning att en komplettering i skatteförfarandeförordningen kan bli aktuell.

Skatteverket kommer dessutom att behöva uppgift om principerna för fördelning av tillgångar och skulder samt intäktsposter och kostnadsposter för att kunna kontrollera att både verksamhet som ska tonnagebeskattas och verksamhet som ska beskattas konventionellt blir riktigt beskattade.

När det gäller dokumentationsskyldigheten föreslår utredningen att det i skatteförfarandelagen ska tas in en särskild bestämmelse om att bokföringen och dokumentationen av verksamhet som tonnagebeskattas ska vara lätt att urskilja och följa. FAR anser att det saknas skäl för att redovisningsskyldigheten ska vara mer långtgående inom verksamhet som tonnagebeskattas än inom annan verksamhet. *Kammarrätten i Göteborg* och *Förvaltningsrätten i Uppsala* framhåller att den föreslagna bestämmelsen behöver förtydligas. Bestämmelsen är enligt förvaltnings-

rätten alltför oprecis och allmänt formulerad för att kunna ligga till grund för lagstiftning. Det är för Skatteverkets kontroll nödvändigt att räkenskaperna är organiserade på ett sådant sätt att den verksamhet som ska tonnagebeskattas kan urskiljas från annan verksamhet som företaget bedriver. Det torde dock följa redan av bestämmelsen om generell dokumentationsskyldighet i 39 kap. 3 § SFL. Den generella dokumentationsskyldigheten innebär ett krav på att se till att det finns underlag som behövs, dels för att fullgöra uppgiftsskyldigheten, dels för kontroll av såväl uppgiftsskyldighet som beskattning. Sådant underlag kan utgöras av räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation. Regeringen anser mot denna bakgrund att den av utredningen föreslagna bestämmelsen om bokförings- och dokumentationsskyldighet är obehövlig. Av 9 kap. 1 § skatteförfarandeförordningen framgår att dokumentationen ska bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår som underlaget avser.

I avsnitt 5.8 behandlas vilka konsekvenserna blir om innehavaren av ett godkännande för tonnagebeskattning inte fullgör sin uppgifts- eller dokumentationsskyldighet.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 31 kap. 1 § samt att en ny paragraf, 31 kap. 15 a § SFL, införs.

### 5.11 Omprövning och överklagande

**Regeringens förslag:** En begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut om godkännande för tonnagebeskattning, återkallelse av ett godkännande för tonnagebeskattning eller återkallelseavgift ska ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av beslutet.

En begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut om återkallelseavgift får dock göras så länge beslutet om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning på Skatteverkets initiativ eller de beslut om beskattningen som föranleds av beslutet om återkallelse inte har fått laga kraft.

Skatteförfarandelagens bestämmelser om kvalificerad beslutsfattare och allmänna ombudets hantering i fråga om skattetillägg ska gälla även för återkallelseavgifter. Även rätten att i samband med överklagande av beslut som föranlett skattetillägg få ta upp frågan om skattetillägg i målet ska gälla för återkallelseavgifter.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens. Enligt utredningens förslag skulle en begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut om fastställande av skillnadsbelopp ha kommit in till Skatteverket inom två månader från det att den som beslutet avser har fått del av beslutet. Utredningen lämnar inga förslag om att återkallelseavgifter i fråga om kvalificerad beslutsfattare, omprövning och överklagande och allmänna ombudets hantering ska behandlas på samma sätt som skattetillägg.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* anser att det bör införas särskilda regler om omprövning av skillnadsbeloppet till nackdel för den skattskyldige.

**Skälen för regeringens förslag:** Enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, ska en begäran om omprövning eller ett överklagande enligt huvudregeln ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. För vissa typer av beslut ska en begäran om omprövning eller ett överklagande dock ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av beslutet. Det gäller bl.a. beslut om registrering och uppgifts- eller dokumentationsskyldighet.

Införandet av ett system med tonnagebeskattning innebär att Skatteverket kommer att fatta beslut om godkännande för tonnagebeskattning, återkallelse av ett godkännande för tonnagebeskattning och påförande av återkallelseavgift. Fråga är vilken tidsfrist för omprövning och överklagande som ska gälla för dessa beslut.

När det gäller beslut om godkännande för tonnagebeskattning ska ett godkännande lämnas före ingången av det första beskattningsår som verksamheten ska tonnagebeskattas. Om den sökande inte godkänns för tonnagebeskattning, framstår det som meningslöst att kunna begära omprövning eller överklaga beslutet i upp till sex år eftersom verksamheten kan tonnagebeskattas först när ett godkännande har lämnats. Det torde således vara enklare att i stället ansöka om godkännande på nytt. Ett val av tonnagebeskattning är vidare bindande för en period om minst tio beskattningsår. Det bör därför inte vara möjligt att begära omprövning eller överklaga ett beslut om godkännande i upp till sex år. En sådan möjlighet skulle kunna medföra att kravet på att företaget ska vara bunden av sitt val av tonnagebeskattning för en viss tid inte kan upprätthållas. Det finns därför anledning att begränsa tidsfristen för en begäran om omprövning eller ett överklagande av godkännande för tonnagebeskattning.

Ett beslut om godkännande för tonnagebeskattning kan återkallas bl.a. om förutsättningarna för tonnagebeskattning inte längre är uppfyllda. Ett beslut om återkallelse får konsekvenser även för tidigare beskattningsår. Återkallelsen innebär bl.a. att de upp till de sex närmast föregående beskattningsåren ska omprövas och beskattas konventionellt. Om beslutet om återkallelse skulle omprövas i upp till sex år skulle det försvåra möjligheterna att ompröva de tidigare beskattningsår som verksamheten har tonnagebeskattats. Även tiden för omprövning eller överklagande av ett beslut att återkalla godkännandet för tonnagebeskattning bör därför begränsas.

Utredningen föreslår att tiden för begäran om omprövning och överklagande av beslut om godkännande för tonnagebeskattning och återkallelse av godkännande ska bestämmas till två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av beslutet. Även tiden för begäran om omprövning och överklagande av beslut om återkallelseavgift ska enligt utredningen bestämmas till två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av beslutet. Regeringen instämmer i utredningens förslag. När det gäller omprövning och överklagande av beslut om återkallelseavgift, som är en särskild avgift, är det dock nödvändigt att ytterligare reglera möjligheten till omprövning och överklagande.

Återkallelseavgift ska beräknas med utgångspunkt i den skatt som efter återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning kommer att bestämmas för tidigare beskattningsår. Det är därför viktigt att för det fall skatten kommer att ändras genom senare beslut, det finns en rätt att få återkallelseavgiften omprövad, eller att överklaga beslutet. Regeringen anser därför att beslut om återkallelseavgift bör kunna omprövas eller överklagas så länge beslutet om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning på Skatteverkets initiativ eller de beslut om beskattning som föranleds av beslutet om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning inte har fått laga kraft.

Utredningen har inte behandlat frågan om omprövning av särskilt kvalificerad beslutsfattare, särskilda regler för omprövning och överklagande av återkallelseavgift när det beslut som ligger till grund för återkallelseavgiften ännu inte har fått laga kraft, regler för allmänna ombudets hantering av återkallelseavgift eller rätten att få återkallelseavgiften prövad i samband med att det beslut som ligger till grund för avgiften prövas. Återkallelseavgiften ligger så nära skattetillägget, att båda avgifterna i dessa sammanhang bör behandlas på ett likartat sätt. Regeringen föreslår därför att skatteförfarandelagens bestämmelser om särskilt kvalificerad beslutsfattare och allmänna ombudets hantering av skattetillägg ska gälla även för återkallelseavgiften. Detsamma bör gälla rätten att i samband med överklagande av beslut som föranlett skattetillägg, få ta upp frågan om skattetillägg i målet.

När det gäller skillnadsbeloppet föreslår regeringen en annan hantering än utredningen. Enligt regeringens förslag ska skillnadsbeloppet tas upp till beskattning det första beskattningsår som tonnagebeskattning sker. Om den skattskyldige begär det får ett avdrag med högst samma belopp göras under förutsättning att motsvarande belopp sätts av till fond för skillnadsbelopp. Skillnadsbeloppet ska därefter återföras till beskattning under samma förutsättningar som utredningen föreslår. Skillnadsbeloppet kommer därmed att hanteras inom ramen den årliga beskattningen. Några särskilda omprövnings- eller överklaganderegler på sätt som *Skatteverket* föreslår bedöms därför inte behövas.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 66 kap. 5 och 7 §§, 67 kap. 12, 24, 25, 33 och 34 §§ samt två nya paragrafer, 66 kap. 9 a § och 67 kap. 14 a § SFL.

## 5.12 Förslagets förenlighet med EU:s regler om statligt stöd

**Regeringens bedömning:** Tonnagebeskattning är ett sådant statligt stöd som måste anmälas till Europeiska kommissionen för godkännande innan det genomförs.

Det föreslagna systemet med tonnagebeskattning uppfyller de villkor som kommissionen har ställt upp i gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport. Åtgärden bör därför vara förenlig med EU:s regler om statligt stöd.

**Utredningens bedömning** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanser:** Ingen remissinstans har särskilt kommenterat bedömningen.

**Skälen för regeringens bedömning:** Av Europeiska kommissionens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport (2004/C 13/03) framgår att ett system med tonnagebeskattning, som ersätter den vanliga företagsbeskattningen, betraktas som ett statligt stöd. Syftet med ett statligt stöd inom ramen för den gemensamma sjöfartspolitikerna är att främja gemenskapens flottor på den globala sjöfarmsmarknaden. Kommissionen har utfärdat riktlinjer för statligt stöd inom sjötransportområdet för att i viss mån samordna medlemsstaternas stödåtgärder i syfte att klargöra vilka stödordningar som kan införas för att främja gemenskapens sjöfarmsintressen. De allmänna målen med riktlinjerna är bl.a. att förbättra en tillförlitlig, effektiv, säker och miljövänlig sjötransport, främja registrering och återregistrering av fartyg i gemenskapen 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 och som finansieras med statliga medel.

Stödordningar i form av skattelättnader får enligt riktlinjerna i regel endast tillämpas om fartygen går under gemenskapsflagg. I undantagsfall får sådana stödordningar även tillämpas om de gäller en hel flotta som drivs av ett rederi etablerat inom en medlemsstats territorium och som är underkastat företagsbeskattning, om det kan visas att den strategiska och ekonomiska förvaltningen av alla berörda fartyg faktiskt utförs inom territoriet och att denna verksamhet i stor utsträckning bidrar till den ekonomiska verksamheten och sysselsättningen i gemenskapen. Innan stöd ges till flottor som också består av fartyg som för annan flagg, bör medlemsstaten se till att de stödmottagande företagen åtar sig att öka eller upprätthålla den andel av tonnaget som förs under en medlemsstats flagg. Dessa villkor behandlas i avsnitt 5.2.1.

Skattebelastningen för ett visst tonnage måste i stort överensstämma med de stödordningar som kommissionen redan har godkänt. De skattemässiga fördelarna måste vidare begränsas till sjöfarmsverksamhet. Dessa villkor behandlas bl.a. i avsnitt 5.4 och 5.5.

Om åtgärden överensstämmer med vad som sägs i riktlinjerna bör det stå klart att stödet inte strider mot EU:s regler om förbud mot statligt stöd. Det system med tonnagebeskattning som föreslås i denna lagrådsremiss är utformat i enlighet med kommissionens riktlinjer om statligt stöd till sjötransport och den praxis som har utvecklats genom kommissionens statsstödsbeslut beträffande andra länders tonnagebeskattningssystem. Regeringen ansluter sig därför till utredningens bedömning att åtgärden bör vara förenlig med EU:s regler om statligt stöd. Åtgärden bör därmed kunna godkännas vid en anmälan av åtgärden.

## 5.13 Ikraftträdande

**Regeringens förslag:** De nya bestämmelserna i inkomstskattelagen och skatteförfarandelagen träder i kraft den 20 juni 2016.

Bestämmelserna tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2016.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår att bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 2016.

**Remissinstanserna:** Flera remissinstanser däribland *Landsorganisationen i Sverige (LO)*, *SEKO Sjöfolk*, *Sjöbefälsföreningen*, *Föreningen Svensk Sjöfart*, *Transportstyrelsen*, *Institutionen för sjöfart och marin teknik vid Chalmers tekniska högskola*, *Sjöfartshögskolan*, *Sjöfartsforum* och *TransportGruppen* framhåller att ett svenskt tonnagekattesystem bör införas med största skyndsamhet.

**Skälen för regeringens förslag:** Regeringen anser, i likhet med bl.a. *LO*, *SEKO Sjöfolk*, *Sjöbefälsföreningen* och *Föreningen Svensk Sjöfart*, att ett svenskt tonnagebeskattningssystem bör träda i kraft så snart som möjligt. Förslaget måste emellertid anmälas till och godkännas av Europeiska kommissionen innan det kan genomföras. Med hänsyn härtill och till att en ansökan om godkännande för tonnagebeskattning ska göras senast sex månader före ingången av det första beskattningsår som ansökan avser (se avsnitt 5.3) föreslår regeringen att de nya bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229) och skatteförfarandelagen (2011:1244) ska träda i kraft den 20 juni 2016 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2016.

## 6 Konsekvensanalys

### *Offentligfinansiella effekter*

Förslaget innebär att ett svenskt system med tonnagebeskattning införs. Tonnagebeskattning innebär att resultatet av kvalificerad rederiverksamhet bestäms schablonmässigt. Det schablonmässigt beräknade resultatet beskattas därefter med den gällande skattesatsen. Systemet med tonnagebeskattning är frivilligt för företagen.

Beräkningen av den offentligfinansiella effekten utgår från ekonomiska data för rederier för åren 2003–2012. Fartygsinformation har hämtats

från Lighthouse och Föreningen Svensk Sjöfart för 2013. Med utgångspunkt från denna information uppskattar utredningen att det finns 33 rederier som bedriver kvalificerad rederiverksamhet med totalt 125 kvalificerade fartyg. Dessa rederier betalade inkomstskatt med i snitt ca 77,5 miljoner kronor per år under åren 2003–2012. Under samma period har storleken på den svenskregistrerade handelsflottan minskat. För att ta hänsyn till denna effekt viktas inkomstskatten mot den svenskregistrerade handelsflottans utveckling under perioden mätt i dödvikts-ton. Den genomsnittliga viktade inkomstskatten uppgår till ca 48,8 miljoner kronor per år för de 33 rederierna under åren 2003–2012.

Enbart de rederier som skulle gynnas skattemässigt samt rederier som har en ålderstigen fartygsflotta och som i närtid behöver förnya denna flotta antas ansöka om tonnagebeskattning. Den senare kategorin antas ansöka om tonnagebeskattning med hänsyn till att de konventionella skattereglerna vid återinvesteringar upplevs som besvärliga. Med dessa antaganden som utgångspunkt finns det 23 rederier som bedriver kvalificerad rederiverksamhet och som antas ansöka om tonnagebeskattning. Dessa rederier har en kvalificerad fartygsflotta med 84 fartyg. Den genomsnittliga viktade inkomstskatten för dessa rederier uppgår till ca 48,8 miljoner kronor per år under åren 2003–2012.

Utredningen beräknar att tonnageinkomsten för dessa 23 rederier uppgår till ca 17,4 miljoner kronor per år och skatten på dessa inkomster till ca 3,8 miljoner kronor per år. Införandet av schablonbeskattning beräknas enligt utredningen ge minskade skatteintäkter med ca 45 miljoner kronor per år (48,8-3,8). Framskrivet till 2017 års priser och volymer beräknas införandet av schablonbeskattning minska skatteintäkterna med 50 miljoner per år.

Införandet av schablonbeskattning ska enligt förslaget delvis finansieras genom att de rederier som har ett skillnadsbelopp när de träder in i systemet och som inte återför detta till beskattning ska ta upp en schablonintäkt. Schablonintäkten uppgår till 1,67 procent av skillnadsbeloppet och ska tas upp som en intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet till en beskattning på 22 procent (se avsnitt 5.7.2).

Skillnadsbeloppet för de 23 rederier som antas ansöka om tonnagebeskattning uppskattas till ca 1,3 miljarder kronor. Detta resulterar i en schablonintäkt på ca 21,7 miljoner kronor och ökade skatteintäkter på ca 5 miljoner kronor.

Den offentligfinansiella nettokostnaden av att införa ett system med tonnagebeskattning beräknas till ca 45 miljoner kronor per år. De offentligfinansiella effekterna redovisas i tabell 1.

**Tabell 6.1 Offentligfinansiella effekter av ett system med tonnagebeskattning, mnkr**

	2017	2018	2019	2020	Varaktigt
Införande av schablonbeskattning	-50	-50	-50	-50	-50
Schablonintäkt	5	5	5	5	5
Offentligfinansiell effekt (netto)	-45	-45	-45	-45	-45

Minskningen av statens intäkter föreslås finansieras genom att anslagsmedlen till utveckling av statens transportinfrastruktur minskas med 25 miljoner kronor per år från 2017 och anslaget för sjöfartsstöd minskas med 20 miljoner kronor per år från 2017 (prop. 2015/16:1 utg.omr. 22, avsnitt 3.6).

#### *Effekter för företagen och enskilda*

Förslaget bedöms bidra till att svenska rederier får villkor som är likvärdiga med villkoren för konkurrenter i jämförbara länder. *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* anser att det finns en risk att konkurrensen snedvrids mellan rederier eftersom endast viss rederiverksamhet kan tonnagebeskattas. Enligt utredningens bedömning kan dock inte någon väsentlig förändring i konkurrenskraft mellan företag som går med i systemet och de som fortsatt beskattas konventionellt förväntas. Förslaget bedöms inte heller påverka konkurrensförhållanden mellan trafiklagen. Om den svenska handelsflottan utvecklas kan det enligt utredningen medföra positiva effekter på sysselsättningen inom det maritima klustret. En ökning av antalet svenskflaggade fartyg bedöms även ha positiva effekter för sjöfartsstudenters tillgång på praktikplatser.

De 23 rederier som antas ansöka om tonnagebeskattning fördelar sig enligt följande; 10 rederier klassificeras som mikroföretag, färre än 5 rederier klassificeras som småföretag, ca 5 rederier klassificeras som små eller medelstora företag och ca 5 rederier klassificeras som stora företag. Klassificeringen bygger på EU:s definitioner av små och medelstora företag. Dock har enbart nettoomsättningskriteriet använts vid klassificeringen.

*Förvaltningsrätten i Uppsala* framhåller att förslagets komplexitet kommer att medföra betydligt ökade kostnader för rederiföretagen. Med hjälp av Föreningen Svensk Sjöfart har utredningen uppskattat den tillkommande administrativa kostnaden av ett införande av tonnagebeskattning. Den redovisade kostnaden utgår från ett medelstort företag. Någon ytterligare uppdelning av tillkommande kostnader per företagsstorlek har inte låtit sig göras. Föreningen Svensk Sjöfart gör bedömningen att det kommer att ta ca 1–2 timmar per år för boksluts- och deklarationsarbete per fartyg. En uppskattad lönekostnad för detta arbete antas ligga på ca 500 kronor per timme. Därtill kommer en ökad kostnad för extern revisionsexpertis om ca 125 000–150 000 kronor.

Ett införande av tonnagebeskattning beräknas således öka de administrativa kostnaderna för företagen med ca 3–3,5 miljoner kronor årligen



( $84 \times 1\,000$ ) + (125 000 eller  $150\,000 \times 23$ )). Tonnagebeskattning är frivilligt. De ökade administrativa kostnaderna för de företag som väljer att ansöka om tonnagebeskattning bedöms som rimliga i förhållande till den fördel som systemet med tonnagebeskattning innebär för dessa företag.

#### *Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna*

Utredningen bedömer att förslaget kommer att medföra ökade kostnader för Skatteverket. Det gäller kostnader för att skapa nya blanketter, registrering av tonnagebeskattning, anpassning av inkomstskattesystemet och informationsinsatser. Dessa initiala kostnader uppskattas till ca 2,2 miljoner kronor. Därutöver tillkommer kostnader för kontroll och handläggning av de företag som tonnagebeskattas. Dessa kostnader uppskattas till ca 324 000 kronor årligen. Skatteverket delar bedömningen avseende de kostnader som förslaget kommer att medföra för verket. De ökade kostnaderna för Skatteverket ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

*Domstolverket, Förvaltningsrätten i Uppsala och Förvaltningsrätten i Stockholm* efterfrågar en analys av konsekvenserna för Sveriges domstolar. Det finns i dag 23 rederier som bedriver kvalificerad rederiverksamhet och som antas ansöka om tonnagebeskattning. Regeringen gör mot denna bakgrund bedömningen att antalet mål till följd av förslaget kan förväntas bli förhållandevis begränsat. De merkostnader som de tillkommande målen medför ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

## 7 Författningskommentar

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

#### **1 kap.**

##### 5 §

I paragrafen anges hur den beskattningsbara förvärvsinkomsten ska beräknas för fysiska personer.

Ändringen i paragrafens *andra stycke* innebär att vid beräkningen av den fastställda förvärvsinkomsten ska tonnageinkomst enligt 39 b kap. läggas samman med övrigt överskott i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet. Vad som avses med tonnageinkomst och hur denna inkomst beräknas framgår av 39 kap. 8 och 9 §§. Se kommentarerna till dessa paragrafer.

Ändringen behandlas närmare i avsnitt 5.4.1.

##### 7 §

I paragrafen anges hur den beskattningsbara inkomsten ska beräknas för juridiska personer.

Ändringen i paragrafens *andra stycke* innebär att vid beräkningen av den fastställda och den beskattningsbara inkomsten ska tonnageinkomst enligt 39 b kap. läggas samman med övrigt överskott i inkomstslaget näringsverksamhet. Vad som avses med tonnageinkomst och hur denna inkomst beräknas framgår av 39 kap. 8 och 9 §§. Se kommentarerna till dessa paragrafer.

Ändringen behandlas närmare i avsnitt 5.4.1.

#### **14 kap.**

##### *21 §*

I paragrafen anges hur överskott och underskott i en näringsverksamhet ska beräknas.

Ett nytt *andra stycke* upplyser om att det i 39 b kap. finns särskilda bestämmelser om tonnagebeskattning.

#### **15 kap.**

##### *1 §*

I paragrafen anges vilka inkomster i näringsverksamheten som ska tas upp som intäkt. Paragrafens *andra stycke* kompletteras med en hänvisning till 39 b kap som innehåller särskilda bestämmelser om tonnagebeskattning.

#### **18 kap.**

##### *13 a §*

Av den nya paragrafen framgår att vid tillämpningen av 13 § ska företag bortse från sådana inventarier som ingår i verksamhet som ska tonnageskattas enligt 39 b kap.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.5.2.

##### *14 §*

I paragrafen anges förutsättningarna för att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning.

Ett nytt *tredje stycke* läggs till där det framgår att avskrivningar i bokslutet av sådana inventarier som ingår i verksamhet som ska tonnageskattas enligt 39 b kap. inte ska beaktas vid bedömningen av om avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet.

Ändringen behandlas närmare i avsnitt 5.5.2.

#### **20 a kap.**

##### *1 §*

Ändringen innebär att en ny *sjunde punkt* införs i *första stycket* av vilken det framgår att bestämmelserna i kapitlet ska tillämpas vid beräkning av anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för tillgångar och förpliktelser som ingår i verksamheten vid beskattningsinträdet, om verksamheten har varit tonnageskattad enligt 39 b kap. och tonnageskattningen upphör.

Ändringen behandlas närmare i avsnitt 5.8.8.

## 22 kap.

### 5 §

I paragrafen införs en ny *sjätte punkt*. Av den nya punkten framgår att som uttag ur näringsverksamhet räknas att tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet som beskattas konventionellt till en annan del som tonnagebeskattas. Se även kommentaren till 23 kap. 2 §.

Ändringen behandlas närmare i avsnitt 5.5.3.

## 23 kap.

### 2 §

I *första stycket* införs en ny *fjärde punkt* av vilken framgår att bestämmelserna om underprisöverlåtelser inte gäller om överlåtelser innebär att tillgångar förs över från en överlåtare som beskattas konventionellt till en förvärvare som tonnagebeskattas. Se även kommentaren till 22 kap. 5 §.

Ändringen behandlas närmare i avsnitt 5.5.3.

## 39 b kap.

I kapitlet, som är nytt, föreslås särskilda bestämmelser om tonnagebeskattning. Tonnagebeskattning innebär att det skattepliktiga resultatet av kvalificerad rederiverksamhet beräknas schablonmässigt utifrån fartygets nettodräktighet, dvs. oberoende av inkomster och utgifter. Det schablonmässigt beräknade resultatet läggs samman med eventuellt övrigt överskott av näringsverksamhet, och i förekommande fall tjänst, och beskattas med den gällande skattesatsen.

Kapitlet placeras i den allmänna delen om inkomstslaget näringsverksamhet, i anslutning till de särskilda bestämmelserna för vissa juridiska personer (39 kap.) och för delägare i vissa utländska juridiska personer (39 a kap.).

### 1 §

Av paragrafen framgår kapitlets innehåll.

### 2 §

Av paragrafen framgår kapitlets tillämpningsområde. Kapitlet gäller för företag som är godkända för tonnagebeskattning enligt bestämmelserna i 13 a kap. skatteförfarandelagen (2011:1244). Dessa företag ska beräkna resultatet av kvalificerad rederiverksamhet enligt bestämmelserna i detta kapitel. Det innebär att företag som är godkända för tonnagebeskattning inte kan välja att beräkna resultatet av kvalificerad rederiverksamhet enligt konventionella regler. Vad som avses med kvalificerad rederiverksamhet framgår av 3–5 §§. Se kommentarerna till dessa paragrafer.

### 3 §

I paragrafen definieras vad som avses med kvalificerad rederiverksamhet. Uppräkningen i paragrafen är uttömmande. I 4 § regleras uttömmande vilka verksamheter ombord på ett fartyg som används för sjötransport som kan ingå i en kvalificerad rederiverksamhet. För att

rederiverksamheten ska vara kvalificerad krävs även att förutsättningarna i 5 § är uppfyllda.

*Första strecksatsen* anger att transport av gods eller passagerare till sjöss med kvalificerat fartyg är kvalificerad rederiverksamhet och definierar termen sjötransport. Vad som avses med kvalificerat fartyg anges i 6 §.

Förutom sjötransporter är verksamhet som är nödvändig för eller nära anknuten till en sjötransport kvalificerad om verksamhetens utförande ingår i ersättningen för sjötransporten (*andra strecksatsen*). Exempel på verksamhet som kan betraktas som nödvändig för eller nära anknuten till sjötransport är transport av last och passagerare på hamnområdet till och från fartyget, lastning och lossning av gods, på- och avstigning av passagerare och sådan tillfällig uppläggning av gods som hantering av lasten kräver. Även verksamhet i form av bokning av gods för sjötransporter, biljettförsäljning, drift av gods- och passagerarterminaler och viss administrativ verksamhet som löne- och personaladministration kan betraktas som nödvändig för eller nära anknuten till en sjötransport.

Enligt *tredje strecksatsen* är transport utanför hamnområdet som ingår i ersättningen för en sjötransport kvalificerad rederiverksamhet, om den som bedriver verksamheten har förvärvat transporten mot en marknadsmissig ersättning av ett annat företag. Utför den som bedriver sjötransportverksamheten själv en transport utanför hamnområdet, är transporten utanför hamnområdet däremot inte kvalificerad rederiverksamhet.

Uthyrning av kvalificerat fartyg med besättning utgör kvalificerad rederiverksamhet (*fjärde strecksatsen*)

I *femte strecksatsen* anges under vilka förutsättningar uthyrning av ett kvalificerat fartyg utan besättning är att anse som kvalificerad rederiverksamhet. Uthyrning av kvalificerat fartyg utan besättning kan utgöra kvalificerad rederiverksamhet under högst tre år under en tioårsperiod och till högst 20 procent. Detta innebär att hyresinkomster för uthyrning av fartyg utan besättning kan tonnagebeskattas under högst tre år, oavsett om det är ett eller flera fartyg som hyrs ut. Det är således inte möjligt att först hyra ut ett fartyg i tre år och därefter ett annat fartyg under ytterligare en treårsperiod inom en och samma tioårsperiod.

Begränsningen till 20 procent av bruttodräktigheten för de kvalificerade fartyg som ingår i verksamheten innebär om bruttodräktigheten för ett uthyrt fartyg utgör 20 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten för de kvalificerade fartygen kan uthyrning av ytterligare ett fartyg inte utgöra kvalificerad rederiverksamhet.

Ett företag måste inte bedriva alla de i paragrafen angivna typerna av verksamhet för att verksamheten ska vara kvalificerad. Det räcker att företaget bedriver en av de angivna verksamheterna. Denna verksamhet är då en kvalificerad rederiverksamhet.

Av 2 § följer att om företaget bedriver flera verksamheter som är kvalificerade och företaget är godkänt för tonnagebeskattning enligt bestämmelserna i 13 a kap. SFL, ska alla verksamheter tonnagebeskattas. Ett företag kan således inte välja att bara viss kvalificerad rederiverksamhet ska tonnagebeskattas.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.2.1.

#### 4 §

I paragrafen anges uttömmande vilka verksamheter ombord på ett fartyg som används för sjötransport som är kvalificerad rederiverksamhet. Vad som avses med sjötransport anges i 3 § första strecksatsen. För att verksamheten ska vara kvalificerad krävs även att förutsättningarna i 5 § är uppfyllda.

Enligt *första strecksatsen* är försäljning av varor för konsumtion ombord kvalificerad rederiverksamhet. Varuförsäljning som inte är avsedd för konsumtion ombord, exempelvis taxfree-försäljning, är inte kvalificerad rederiverksamhet.

Av *andra strecksatsen* följer att restaurangverksamhet ombord är kvalificerad rederiverksamhet. Med restaurangverksamhet avses beredning, tillagning och servering av mat och dryck avsedd för försäljning och konsumtion ombord.

I *tredje strecksatsen* anges att uthyrning av lokaler ombord är kvalificerad rederiverksamhet.

Enklare underhållning och annan förströelse ombord som ingår i ersättningen för sjötransporten är kvalificerad rederiverksamhet (*ffjärde strecksatsen*).

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.2.1.

#### 5 §

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.

Enligt *första punkten* ska minst 20 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten för de kvalificerade fartyg som ingår i verksamheten vara hänförlig antingen till fartyg som ägs av den som bedriver verksamheten eller till fartyg som är inhyrda utan besättning.

I *andra punkten* anges att minst 20 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten för de kvalificerade fartyg som ingår i verksamheten ska vara hänförlig till fartyg som är svenskregistrerade. Bestämmelser om fartygsregistret finns 2 kap. sjölagen (1994:1009).

Enligt *tredje punkten* ska andelen av den sammanlagda bruttodräktigheten för de kvalificerade fartyg som ingår i verksamheten och som hänför sig till fartyg som är registrerade i något register inom Europeiska unionen bibehållas eller ökas. Andelskravet avser förhållandena under beskattningsåret. Det innebär att bruttodräktigheten avseende de kvalificerade fartyg som är flaggade i ett register i en stat inom EU vid ingången av det första beskattningsåret med tonnagebeskattning inte får minska under den tid som företaget tonnagebeskattas. Det innebär även att en ökning av andelen bruttodräktighet som är gemenskapsflaggad under ett beskattningsår måste upprätthållas under efterföljande beskattningsår.

I paragrafens *andra stycke* finns ett undantag från villkoret i första stycket 3. 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 EU är rederiverksamheten kvalificerad även andelen med gemenskapsflagg inte bibehålls eller ökas. Bedöm-

ningen av om andelskravet är uppfyllt får således göras även på koncernnivå.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.2.1.

#### 6 §

I paragrafen definieras vad som avses med kvalificerat fartyg. För att ett fartyg ska vara kvalificerat ska det uppfylla villkor avseende storlek, ledning och fart. Samtliga tre rekvisit måste vara uppfyllda för att fartyget ska vara ett kvalificerat fartyg.

Enligt *första strecksatsen* ska fartyget ha en bruttodräktighet om minst 100. Bruttodräktighet anger fartygets storlek eller volym. Ett fartygs dräktighet beräknas med stöd av förordningen (1994:1162) om skeppsmätning och redovisas i fartygets mätbrev. Enligt förordningen om skeppsmätning avses med bruttodräktighet fartygets totala inneslutna rymd, dvs. lastförmågan inklusive framdrift.

Enligt *andra strecksatsen* ska fartyget ha sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige. Med strategisk ledning avses den högre företagsledningen för fartyget, bl.a. beslut om och hantering av kontrakt samt köp och försäljning av fartyg. Med ekonomisk ledning avses bl.a. planering av rutter, teknisk drift, försäljning av frakter och persontransporter, proviantering och företagsledning i anslutning till upplags-, terminaltjänst-, personalförvaltnings- och underhållsverksamhet. Det är inte något krav att alla de nämnda åtgärderna uteslutande utförs i Sverige. Vid bedömningen av om den strategiska och ekonomiska ledningen av fartyget utförs från Sverige ska en sammanvägning av samtliga åtgärder och omständigheter göras.

I *tredje strecksatsen* anges att fartyget huvudsakligen ska användas i internationell fart eller inrikes fart i ett annat land. Att fartyget huvudsakligen ska användas i internationell fart eller inrikes fart i ett annat land innebär att fartyget till 75 procent eller mer ska användas i sådan trafik (jfr prop. 1999/2000:2 del 1 s. 502 ff.). För fartyg som ägs eller hyrs in under en del av ett beskattningsår ska bedömningen av om fartyget huvudsakligen har varit i internationell fart eller inrikes fart i utlandet göras för den del av året som fartyget har ägts eller hyrts in.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.2.2.

#### 7 §

I paragrafen definieras termen koncern som den ska förstås i detta kapitel.

Med koncern avses en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL. Förenklat innebär årsredovisningslagens definition att om ett företag, moderbolaget, äger mer än hälften av rösterna i en annan juridisk person, dotterföretaget, så ingår företagen i samma koncern. Det finns även några andra i årsredovisningslagen beskrivna sätt att skapa ett koncernförhållande. Att koncernen ska vara av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § ÅRL innebär att även utländska koncerner omfattas om företagen upprätthåller förbindelser mellan varandra motsvarande vad som anges i årsredovisningslagen.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.2.3.

## 8 §

Inkomsten av kvalificerad rederiverksamhet beräknas schablonmässigt utifrån nettodräktigheten för vart och ett av de kvalificerade fartyg som ingår i verksamheten. Vad som avses med kvalificerad rederiverksamhet och kvalificerat fartyg definieras i 3–6 §§. Se kommentarerna till dessa paragrafer.

I paragrafen anges hur inkomsten för respektive fartyg ska beräknas. I 9 § finns bestämmelser om tonnageinkomst. Se även kommentaren till den paragrafen.

Av paragrafens *första stycke* framgår att för varje kvalificerat fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten ska en inkomst baserad på fartygets nettodräktighet beräknas. Vad som avses med nettodräktighet definieras i förordningen (1994:1162) om skeppsmätning.

Inkomsten per påbörjat dygn beräknas genom att fartygets nettodräktighet – enligt i paragrafen angivna intervall – multipliceras med en i paragrafen angiven andel av prisbasbeloppet. De framräknade talen läggs sedan samman. Resultatet är inkomsten i kronor per påbörjat dygn. Företagen ska ta upp inkomsten för de påbörjade dygn som de äger eller hyr in fartyget.

Av 2 kap. 27 § framgår att med prisbasbelopp avses det prisbasbelopp enligt 2 kap. 6 och 7 §§ socialförsäkringsbalken (2010:110) som gällde för det kalenderår då beskattningsåret gick ut.

Av *andra stycket* framgår att om ett fartyg ägs eller hyrs in av flera företag, ska den inkomst som har beräknats per påbörjat dygn, enligt första stycket, fördelas mellan delägarna eller operatörerna efter deras andel i fartyget.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.4.1 där även exempel på tillämpningen finns.

## 9 §

I paragrafen anges hur inkomsten av den kvalificerade rederiverksamheten beräknas och termen tonnageinkomst definieras. Tonnageinkomsten beräknas genom att inkomsterna för vart och ett av företagets kvalificerade fartyg läggs samman. Av 1 kap. 5 och 7 §§ framgår att tonnageinkomsten ska läggas till företagets övriga inkomster före allmänna avdrag. Se kommentarerna till dessa paragrafer.

Eftersom både ägda, inhyrda och uthyrda fartyg kan ingå i den tonnagebeskattade verksamheten, kan ett och samma fartyg ingå i inkomstberäkningen för flera tonnagebeskattade företag.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.4.1 där även exempel på tillämpningen finns.

## 10 §

I paragrafen anges att några avdrag inte får göras från tonnageinkomsten. Det innebär bl.a. att avdrag för lämnat koncernbidrag eller avsättningar till periodiseringsfond inte får göras. Resultatet av den kvalificerade rederiverksamheten kommer därför att motsvara den inkomst som beräknas och, i förekommande fall, fördelas enligt 8 och 9 §§.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.4.1.

### 11 §

I paragrafen finns bestämmelser om fördelning av tillgångar och skulder samt intäktsposter och kostnadsposter för företag som bedriver både kvalificerad rederiverksamhet och verksamhet som inte är kvalificerad rederiverksamhet (annan verksamhet).

Enligt *första stycket* ska tillgångar och skulder samt intäktsposter och kostnadsposter hänföras till den verksamhet som de tillhör.

I *andra stycket* anges huvudregeln när en tillgång, skuld, intäkts- eller kostnadspost hänför sig till både kvalificerad rederiverksamhet och annan verksamhet. En tillgång, skuld, intäkts- eller kostnadspost ska enligt huvudregeln fördelas mellan verksamheterna utifrån vad som är skäligt. Vad som är skäligt får avgöras från fall till fall. Det är den skattskyldige som ska visa att den företagna fördelningen är skälig.

Från huvudregeln i andra stycket finns undantag i 12 och 13 §§.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.5.1.

### 12 §

I paragrafen finns undantag från huvudregeln i 11 § i fråga om fördelningen av inventarier mellan kvalificerad rederiverksamhet och annan verksamhet.

Av paragrafens *första stycke* framgår att fartyg som utgör inventarier i den kvalificerade rederiverksamheten i sin helhet ska hänföras till den verksamheten. Fartyg som används i den kvalificerade rederiverksamheten ska således inte till någon del hänföras till konventionellt beskattad verksamhet.

Av *andra stycket* framgår att övriga inventarier ska hänföras till den verksamhet i vilken de används till övervägande del. Med övervägande del avses att inventarierna ska hänföras till den verksamhet i vilken de används till mer än hälften (jfr prop. 1999/2000:2 del 1 s. 502 ff). Det innebär att inventarier som används i både den kvalificerade rederiverksamheten och i annan verksamhet, ska hänföras till den kvalificerade rederiverksamheten i sin helhet om de används till mer än hälften i sådan verksamhet.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.5.1.

### 13 §

I paragrafen finns undantag från huvudregeln i 11 § i fråga om fördelningen av finansiella intäkter och kostnader mellan kvalificerad rederiverksamhet och annan verksamhet. Finansiella intäkter och kostnader ska fördelas mellan verksamheterna i förhållande till tillgångarnas bokförda värde i respektive verksamhet, om det inte klart framgår att en annan fördelningsgrund skulle vara mer lämplig.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.5.1.

### 14 §

I paragrafen anges att överföringar av tillgångar och tjänster mellan kvalificerad rederiverksamhet och annan verksamhet, exempelvis inom en koncern eller inom en och samma näringsverksamhet, ska behandlas som om överföringen har skett mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Om de villkor som har avtalats avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska således



transaktionen ändå behandlas som om den har skett till marknadsmässiga villkor.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.5.3.

#### 15 §

Innebörden av paragrafen är att mottagna koncernbidrag inte ska hänföras till kvalificerad rederiverksamhet utan till annan verksamhet. Det innebär att om ett företag som bedriver kvalificerad rederiverksamhet tar emot ett koncernbidrag så ska detta beskattas konventionellt. Företaget kommer då, även om det synbart bara tycks bedriva kvalificerad rederiverksamhet, ha inkomster från både kvalificerad rederiverksamhet och annan verksamhet.

Vad gäller lämnade koncernbidrag får sådana inte dras av i kvalificerad rederiverksamhet. Att avdrag inte får göras i den kvalificerade rederiverksamheten framgår av 10 §.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.5.4.

#### 16 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om överkapitalisering i det tonnagebeskattade företaget.

Enligt *första stycket* ska företaget ta upp en schablonintäkt om det främmande kapitalet någon gång under beskattningsåret understiger hälften av det egna kapitalet. Schablonintäkten ska tas upp i verksamhet som inte ska tonnagebeskattas, dvs. intäkten ska beskattas konventionellt.

Intäkten ska enligt paragrafens *andra stycke* beräknas genom att den största skillnaden mellan hälften av det egna kapitalet och det främmande kapitalet under beskattningsåret multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med en procentenhet.

Med främmande kapital avses företagets externa finansiering, dvs. skulder inklusive latent skatteskulder. Här ingår lån och krediter, till exempel leverantörskrediter, men också den latent skatteskuld som hänför sig till exempelvis fonden för skillnadsbelopp. Se författningskommentaren till 21–24 §§.

Av 2 kap. 28 § framgår att med statslåneräntan vid en viss tidpunkt avses den statslåneränta som Riksgäldskontoret fastställt att gälla för den period under vilken tidpunkten infaller.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.5.5.

#### 17 §

Enligt paragrafen ska tidigare års underskott inte hänföras till kvalificerad rederiverksamhet, utan till annan verksamhet. Underskott som har uppstått före inträdet i systemet med tonnagebeskattning kan således, i förekommande fall, dras av i verksamhet som inte ska tonnagebeskattas (annan verksamhet) enligt bestämmelserna i 40 kap. Underskott kan aldrig uppstå i kvalificerad rederiverksamhet.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.6.

#### 18 §

Av paragrafen framgår att tidigare gjorda avdrag för avsättningar till periodiseringsfond, ersättningsfond och expansionsfond som har gjorts i

en näringsverksamhet innan inträdet i systemet med tonnagebeskattning inte ska hänföras till kvalificerad rederiverksamhet. Avdragen för avsättningar till periodiseringsfond, ersättningsfond och expansionsfond ska återföras till beskattning i verksamhet som inte ska tonnagebeskattas enligt reglerna i 30, 31 och 34 kap.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.6.

#### 19–27 §§

I dessa paragrafer finns bestämmelser som reglerar hur de ackumulerade överavskrivningarna på sådana inventarier som ingår i den tonnagebeskattade verksamheten ska behandlas. De ackumulerade överavskrivningarna vid inträdet i systemet ska beräknas (skillnadsbelopp) och tas upp som skattepliktig intäkt. Företaget får avdrag för belopp som sätts av till fond för skillnadsbelopp. Avdraget får högst uppgå till samma belopp som skillnadsbeloppet. Fonden ska återföras till beskattning under kommande år.

Paragraferna behandlas närmare i avsnitt 5.7.1.

#### 19 §

I paragrafens *första stycke* anges när och hur ett skillnadsbelopp ska beräknas vid inträdet i systemet med tonnagebeskattning och termen skillnadsbelopp definieras. Ett skillnadsbelopp ska beräknas om det bokförda värdet på inventarier som ingår i den tonnagebeskattade verksamheten, vid utgången av beskattningsåret närmast före det första beskattningsår då tonnagebeskattning ska ske, överstiger det skattemässiga värdet. Med skillnadsbeloppet avses skillnaden mellan dessa värden.

Av *andra stycket* framgår att med bokfört värde avses det värde som följer av god redovisningssed för sådana företag som klassificeras som större företag enligt 1 kap. 3 § första stycket 4 ÅRL. Bestämmelsen innebär att det enbart är vid den särskilda beräkningen av skillnadsbeloppet som företaget måste tillämpa god redovisningssed för större företag. Om företaget är ett mindre företag som tillämpar ett förenklat regelverk för redovisning så måste ändå skillnadsbeloppet beräknas som om företaget hade varit ett större företag. Konsekvensen av det blir att det bokförda värdet vid tillämpning av bestämmelsen måste beräknas utifrån den faktiska nyttjandeperioden.

#### 20 §

Av paragrafens *första stycke* framgår att skillnadsbeloppet ska tas upp som en intäkt det första beskattningsår då tonnagebeskattning ska ske. Skillnadsbeloppet definieras i 19 §.

Enligt *andra stycket* ska intäkten tas upp i konventionellt beskattad verksamhet.

#### 21 §

I paragrafens *första stycke* anges att avdrag får göras för belopp som sätts av till fond för skillnadsbelopp enligt bestämmelserna i 22–24 §§. Avdraget får göras det första beskattningsår då tonnagebeskattning ska ske.

Av *andra stycket* framgår att avdrag respektive återföring av gjorda avdrag ska göras i konventionellt beskattad verksamhet.

#### 22 §

Enligt paragrafen ska avdraget för avsättning till fond för skillnadsbelopp i fråga om svenska handelsbolag beräknas för bolaget.

#### 23 §

Av paragrafen framgår att juridiska personer som är skyldiga att upprätta årsredovisning eller årsbokslut enligt bokföringslagen (1999:1078) får göra avdrag för avsättning till fond för skillnadsbelopp bara om motsvarande avsättning görs i räkenskaperna.

#### 24 §

Av paragrafen framgår att avdraget för avsättning till fond för skillnadsbelopp får uppgå till högst samma belopp som skillnadsbeloppet. Skillnadsbeloppet definieras i 19 §. Se kommentaren till den paragrafen.

#### 25 §

I paragrafen anges när avdraget för avsättning till fond för skillnadsbelopp senast ska återföras till beskattning. Bestämmelser om återföring av avdraget finns även i 26 och 27 §§.

Enligt *första stycket* ska avdraget senast det femte, tionde, femtonde respektive tjugonde beskattningsår då tonnagebeskattning ska ske återföras med minst en fjärdedel per femårsintervall tills dess hela avdraget är återfört.

I *andra stycket* regleras det förhållandet att nettodräktigheten för de ägda kvalificerade fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten vid utgången av det femte, tionde eller femtonde beskattningsår då tonnagebeskattning ska ske, har minskat med mer än 25 procent i förhållande till vad som gällde fem år tidigare. I sådana fall ska i stället en så stor del som motsvarar minskningen återföras.

#### 26 §

I paragrafen finns ett undantag från bestämmelserna i 25 § om återföring avdraget för avsättning till fond för skillnadsbelopp. Om både den nettodräktighet som utgör underlag för beräkning av tonnageinkomsten och nettodräktigheten för de ägda kvalificerade fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten har ökat vid utgången av det femte, tionde, femtonde eller tjugonde beskattningsåret ska tidpunkten för respektive återföring enligt 25 § flyttas fram med fem beskattningsår. Bedömningen av om tonnaget har ökat ska göras i förhållande till vad som gällde fem beskattningsår tidigare. Bestämmelsen innebär att det inte finns någon borte gräns för hur länge ett företag kan skjuta upp återföringen. Så länge som både den totala och ägda nettodräktigheten har ökat vid de femåriga avstämningarna behöver ingen del återföras.

#### 27 §

Av paragrafens *första stycke* framgår att avdraget för avsättning till fond för skillnadsbelopp ska återföras till beskattning i sin helhet om ett

godkännande för tonnagebeskattning återkallas (*första strecksatsen*), det beslutas att företaget ska gå i likvidation (*andra strecksatsen*) eller företaget försätts i konkurs (*tredje strecksatsen*).

Enligt *andra stycket* ska avdraget återföras det sista beskattningsåret som tonnagebeskattning sker eller, vid återkallelse på initiativ av Skatteverket, det beskattningsår då återkallelsen sker.

#### 28 §

I paragrafens *första stycke* anges att den som har en fond för skillnadsbelopp ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till 1,67 procent av fondens storlek vid beskattningsårets ingång. Bestämmelser om fond för skillnadsbelopp finns i 21–24 §§. Se kommentarerna till dessa paragrafer.

Enligt *andra stycket* ska schablonintäkten inte tas upp i kvalificerad rederiverksamhet, utan i annan verksamhet. Det innebär att schablonintäkten ska beskattas konventionellt.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.7.2.

### 40 kap.

#### 21 a §

I paragrafen, som är ny, begränsas möjligheten att dra av underskott av kvalificerad rederiverksamhet i samband med en återkallelse av ett godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2–4. Underskott som har uppkommit i den kvalificerade rederiverksamheten det beskattningsår som beslutet om återkallelse meddelades eller under de tidigare beskattningsår som återkallelsen avser får inte dras av. Förutsättningarna för att återkalla ett godkännande för tonnagebeskattning och den tid som ett beslut om återkallelse avser regleras i 13 a kap. 10 § första stycket 2–4 och 17 § SFL. Se kommentarerna till dessa paragrafer.

Ändringen behandlas närmare i avsnitt 5.8.7.

### 62 kap.

#### 5 §

I paragrafen finns bestämmelser om allmänt avdrag för debiterade socialavgifter. I *första stycket* görs ett tillägg som innebär att allmänt avdrag inte ska göras för debiterade egenavgifter som avser sådan tonnagebeskattad verksamhet som omfattas av bestämmelserna i 39 b kap.

Ändringen behandlas närmare i avsnitt 5.4.2.

### **Ikraftträdandebestämmelser**

Ändringarna föreslås träda i kraft den 20 juni 2016 (*första punkten*) och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2016 (*andra punkten*).

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

### 1 kap.

#### 1 §

Den innehållsförteckning som finns i paragrafen kompletteras med två nya kapitel 13 a kap. Godkännande för tonnagebeskattning och 49 a kap. Återkallelseavgift. En ändring görs även med anledning av att rubriken till avdelning V ändras.

### 3 kap.

#### 17 §

Paragrafen, som anger vad som avses med särskilda avgifter, kompletteras med återkallelseavgift. Bestämmelser om återkallelseavgift finns i det nya 49 a kap.

### 13 a kap.

I kapitlet, som är nytt, finns regler om godkännande för tonnagebeskattning. Kapitlet placeras i avdelning V.

#### 1 §

Av paragrafen framgår kapitlets innehåll.

#### 2 §

I paragrafen anges förutsättningarna för att godkännas för tonnagebeskattning. Den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva sådan kvalificerad rederiverksamhet som avses i 39 b kap. 3–5 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ska efter ansökan godkännas av Skatteverket för tonnagebeskattning. Se kommentarerna till dessa paragrafer. En förutsättning för godkännande är alltså att den verksamhet som sökanden beskriver i sin ansökan är sådan kvalificerad rederiverksamhet som anges i dessa bestämmelser.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.3.1.

#### 3 §

I paragrafen anges förutsättningarna för att godkännas för tonnagebeskattning för företag som ingår i en koncern. Genom hänvisning till 39 kap. 7 § IL kommer med koncern att avses en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Företag som ingår i en koncern ska godkännas för tonnagebeskattning bara om alla företag i koncernen som bedriver eller har för avsikt att bedriva sådan kvalificerad rederiverksamhet som avses i 39 b kap. 3–5 §§ IL antingen redan är godkända för tonnagebeskattning eller ansöker om godkännande och godkänns för tonnagebeskattning. Denna ”väljer en, väljer alla-regel” innebär att alla företag, som ingår i en koncern och som bedriver eller har för avsikt att bedriva kvalificerad rederiverksamhet, måste välja samma beskattningsmetod.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.3.1.

#### 4 §

Av paragrafen framgår att en ansökan om godkännande för tonnageskattning ska ha kommit in till Skatteverket senast sex månader före ingången av det första skattningsår som ansökan avser.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.3.2.

#### 5 §

I paragrafen anges vad som gäller i fråga om ansökan om godkännande för tonnageskattning när det har skett en ägarförändring som innebär att ett företag som bedriver sådan kvalificerad rederiverksamhet som avses i 39 b kap. 3–5 §§ IL, utan att vara godkänt för tonnageskattning, kommer att ingå i samma koncern som ett företag som är godkänt för tonnageskattning.

Av paragrafens *första stycke* framgår att företaget som inte är godkänt för tonnageskattning ska ansöka om godkännande för tonnageskattning.

Ansökan ska enligt *andra stycket* ha kommit in till Skatteverket inom tre månader från den dag då företaget kom att ingå i koncernen.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.3.3.

#### 6 §

I paragrafen anges vad som gäller i fråga om ansökan om godkännande för tonnageskattning när det har skett en verksamhetsförändring som innebär att ett företag som ingår i en koncern börjar bedriva sådan kvalificerad rederiverksamhet som avses i 39 b kap. 3–5 §§ IL utan att vara godkänt för tonnageskattning och det i koncernen finns ett eller flera företag som är godkända för tonnageskattning.

Av paragrafens *första stycke* framgår att företaget som inte är godkänt för tonnageskattning i en sådan situation ska ansöka om godkännande för tonnageskattning.

Ansökan ska enligt *andra stycket* ha kommit in till Skatteverket inom tre månader från den dag då företaget började bedriva den kvalificerade rederiverksamheten.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.3.3.

#### 7 §

I paragrafen anges vad som gäller i fråga om ansökan om godkännande för tonnageskattning vid fusioner och fissioner. Vad som avses med fusion respektive fission framgår av 37 kap. 3 och 5 §§ IL.

Av paragrafens *första stycke* framgår att om ett övertagande företag som inte är godkänt för tonnageskattning tar över samtliga tillgångar samt skulder och förpliktelser hos ett annat företag som är godkänt, ska det övertagande företaget ansöka om godkännande för tonnageskattning. Det övertagande företaget är således bundet av det eller de överlåtande företagens val av tonnageskattning.

Ansökan ska enligt *andra stycket* ha kommit in till Skatteverket inom tre månader från den dag fusionen eller fissionen blev genomförd. Av 37 kap. 8 § IL framgår att en fusion eller fission ska anses genomförd när det överlåtande företaget har upplösts.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.3.4.

## 8 §

Av paragrafen framgår att en ansökan om godkännande för tonnageskattnings ska innehålla de uppgifter som är nödvändiga för att Skatteverket ska kunna bedöma om förutsättningarna för godkännande för tonnageskattnings enligt 2 och 3 §§ är uppfyllda. Se kommentarerna till dessa paragrafer.

Uppgifter som är nödvändiga torde bl.a. vara uppgifter om vilken typ av verksamhet som ska bedrivas, vilka fartyg som ska användas, fartygens brutto- respektive nettodräktighet, vilken flagg fartygen för och vilken typ av fart de går i. Om den som har gjort ansökan ingår i en koncern behövs även uppgift om andra företag i koncernen bedriver eller har för avsikt att bedriva kvalificerad rederiverksamhet. Vad som avses med kvalificerad rederiverksamhet framgår av 39 b kap. 3–5 §§ IL. Se kommentarerna till dessa paragrafer.

Paragrafen behandlas närmare avsnitt 5.3.2.

## 9 §

I paragrafen anges från när ett godkännande för tonnageskattnings gäller. Ett beslut om godkännande för tonnageskattnings gäller tidigast från och med det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår då beslutet meddelades. Beslutet om tonnageskattnings gäller tills vidare. I 10–17 §§ finns bestämmelser om återkallelse av godkännande för tonnageskattnings.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.3.5.

## 10 §

I paragrafens regleras förutsättningarna för återkallelse av ett godkännande för tonnageskattnings. *Första stycket* omfattar fyra punkter i vilka fyra alternativa återkallelsegrunder anges.

Enligt *första punkten* ska godkännandet för tonnageskattnings återkallas om den godkände begär det. När en återkallelse på begäran av den godkände senast ska göras regleras i 12 §. Från när en återkallelse på begäran av den godkände gäller regleras i 14–16 §§. Se kommentarerna till dessa paragrafer.

Enligt *andra punkten* ska godkännandet för tonnageskattnings återkallas om förutsättningarna för godkännande för tonnageskattnings enligt 2 och 3 §§ inte är uppfyllda. Det innebär att godkännandet för tonnageskattnings ska återkallas om den verksamhet företaget bedriver inte längre är kvalificerad enligt bestämmelserna i 39 b kap. 3–5 §§ IL, exempelvis om mindre än 20 procent av den sammanlagda bruttodräktigheten för de kvalificerade fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten hänför sig till fartyg som är svenskregistrerade. Hänvisningen till 3 § avser företag som ingår i en koncern, dvs. att alla företag i en koncern som bedriver kvalificerad rederiverksamhet ska vara godkända för tonnageskattnings. Om ett företag i en koncern börjar bedriva kvalificerad rederiverksamhet utan att ansöka om godkännande för tonnageskattnings inom den tidsfrist som anges i 6 § ska således godkännandet för samtliga företag i koncernen återkallas.

Enligt *tredje punkten* ska godkännandet återkallas om en uppgiftsskyldighet enligt 29–33 kap. eller en dokumentationsskyldighet enligt 39 kap. 3 § inte fullgörs och detta är av betydelse för godkännandet eller

för tonnagebeskattningen. Enklare fel och brister avses inte leda till återkallelse, utan i sådana fall kan Skatteverket avstå från att återkalla godkännandet, bestämmelser om detta finns i 11 §.

Av *fjärde punkten* framgår att godkännandet ska återkallas om den godkände 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. Det behöver inte vara så att den rättshandling som ligger till grund för tillämpningen av skatteflyktslagen har vidtagits inom ramen för den kvalificerade rederiverksamheten. Även rättshandlingar vidtagna inom annan verksamhet kan vara av sådan betydelse för den kvalificerade rederiverksamheten att återkallelse av godkännandet kan bli aktuellt.

Vilka beskattningsår en återkallelse på begäran av Skatteverket avser regleras i 17 §.

I *andra stycket* finns ett undantag från första stycket 2. Återkallelse ska inte ske på den grunden att förutsättningarna för tonnagebeskattning enligt 2 och 3 §§ inte är uppfyllda om en verksamhet som är kvalificerad enligt 39 b kap. 3–5 §§ IL avvecklas och verksamheten inte bedrivs vidare av någon annan (*första punkten*). Det är således möjligt att lägga ner en verksamhet utan att godkännandet återkallas. I 13 § finns särskilda bestämmelser om återkallelse när en verksamhet avvecklas utan att bedrivs vidare av någon annan. Godkännandet ska inte heller återkallas på denna grund om det beslutas att företaget ska gå i likvidation (*andra punkten*) eller om företaget försätts i konkurs (*tredje punkten*).

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.8.1 och 5.8.2.

### 11 §

I paragrafen anges när Skatteverket får avstå från att återkalla ett godkännande för tonnagebeskattning enligt 10 kap. första stycket 2–4. Ett godkännande för tonnagebeskattning ska inte återkallas om det finns särskilda skäl. Det skulle exempelvis kunna vara en situation där förutsättningarna i 39 b kap. 5 § IL inte har varit helt uppfyllda under beskattningsåret men där det framgår att situationen har varit tillfällig och därför inte är bestående. Ett exempel är om flaggkravet inte har varit uppfyllt och det beror på att beställda fartyg inte har levererats i tid. Ett annat exempel är om uppgiftsskyldigheten inte har uppfyllts fullt ut men att bristen har varit ursäktlig. Om en uppgiftsskyldighet eller dokumentationsskyldighet inte har uppfyllts, men det endast har varit frågan om enklare fel och brister, kan Skatteverket avstå från att återkalla ett godkännande.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.8.2.

### 12 §

Enligt paragrafen ska en begäran från den godkände om att godkännandet för tonnagebeskattning ska återkallas, ha kommit in till Skatteverket senast fyra år före ingången av det sista beskattningsår då tonnagebeskattning ska ske. Det innebär att en begäran ska göras senast fem hela år i förväg.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.8.1 där även exempel på tillämpningen finns.



### 13 §

Av paragrafen framgår att om en sådan kvalificerad rederiverksamhet som avses i 39 b kap. 3–5 §§ IL avvecklas och inte bedrivs vidare av någon annan, utan att den som är godkänd för tonnageskattning begär att godkännandet ska återkallas, ska återkallelse anses ha begärts under det beskattningsår som verksamheten har avvecklats. Enligt 10 § andra stycket ska Skatteverket inte återkalla ett godkännande för tonnageskattning om verksamheten avvecklas utan att den bedrivs vidare av någon annan. Innebörden blir att godkännandet återkallas först efter en tidsperiod om fem hela år (12 §) och att en spärrtid om tio beskattningsår därefter kommer att löpa (18 §).

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.8.1.

### 14 §

I paragrafen anges från när en återkallelse på begäran av den godkände gäller. En sådan återkallelse får beviljas tidigast från och med det tionde beskattningsåret efter det första beskattningsår då tonnageskattning ska ske. Den som är godkänd för tonnageskattning kommer således att tonnageskattats under en sammanhängande period om minst tio beskattningsår.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.8.1.

### 15 §

I paragrafen regleras från när en återkallelse på begäran av den godkände gäller när det i en koncern har skett en ägar- eller verksamhetsförändring.

Tidpunkten styrs av det företag i koncernen som senast godkändes för tonnageskattning. Det innebär att tiden för återkallelse på begäran av den godkände, vid en ägarförändring eller en verksamhetsförändring, kommer att skjutas framåt i tiden om det i koncernen har tillkommit ett företag som godkändes för tonnageskattning senare än koncernens övriga tonnageskattade företag. Det är således det företag som senast godkändes för tonnageskattning som kommer att bestämma från när en återkallelse av godkännandet tidigast kan gälla för alla företag i koncernen.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.8.1.

### 16 §

I paragrafen anges från när en återkallelse på begäran av den godkände gäller efter en fusion eller en fission. Tidpunkten styrs av det överlåtande eller övertagande företag i fusionen eller fissionen som senast godkändes för tonnageskattning. Detta företag bestämmer från när en återkallelse av godkännandet tidigast kan gälla för det eller de övertagande företagen.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.8.1.

### 17 §

I paragrafen anges vilka beskattningsår en återkallelse av ett godkännande för tonnageskattning på initiativ av Skatteverket avser.

En återkallelse på initiativ av Skatteverket avser godkännandet för det beskattningsår då beslutet om återkallelse meddelades (*första punkten*) samt tidigare beskattningsår som verksamheten har tonnageskattats, dock tidigast det beskattningsår som har gått ut under det sjätte kalender-

året före det kalenderår då beslutet om återkallelse meddelades (*andra punkten*). Det innebär att innehavaren, med de begränsningar som följer av reglerna om efterbeskattning, ska behandlas som om godkännandet aldrig hade getts.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.8.2 där även exempel på tillämpningen finns.

#### 18 §

I paragrafen anges när den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat återigen kan beviljas godkännande för tonnagebeskattning, dvs. hur lång den s.k. spärrtiden är.

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 som tonnagebeskattning har skett. Spärrtiden är således tio beskattningsår.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.9 där även exempel på tillämpningen finns.

### 31 kap.

#### 1 §

Paragrafen, som anger kapitlets innehåll, kompletteras med den nya 15 a §.

#### 15 a §

I paragrafen, som är ny, anges att den som är godkänd för tonnagebeskattning och som bedriver blandad verksamhet, dvs. både sådan kvalificerad rederiverksamhet som avses i 39 b kap. IL och sådan verksamhet som inte ska tonnagebeskattas, ska lämna uppgift om principerna för fördelning av såväl tillgångar och skulder som intäktsposter och kostnadsposter mellan verksamheterna. De uppgifterna är viktiga för Skatteverkets kontroll av att bestämmelserna i 39 b kap. 11 § IL om fördelning följs.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.10.

### 33 kap.

#### 1 §

Paragrafen som visar kapitlets innehåll kompletteras med anledning av att en ny 9 a § införs.

#### 2 §

Av paragrafen framgår i vilket syfte särskilda uppgifter ska lämnas. Den kompletteras med en ny *punkt 6*. Särskilda uppgifter ska enligt den nya punkten lämnas till ledning för beslut om beskattning för den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat.

#### 9 a §

I paragrafen, som är ny, anges att den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat på grund av bestämmelserna i 13 a kap. 10 § första stycket 2–4, ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver

för att kunna fatta riktiga beslut om beskattning för de beskattningsår som återkallelsen avser. De uppgifter som avses torde i de flesta fallen vara desamma som ska lämnas i inkomstdeklarationen av dem som inte är godkända för tonnagebeskattning.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.8.3.

#### 11 §

I paragrafen anges när särskilda uppgifter ska lämnas. En komplettering föreslås med att uppgifter enligt 9 a § ska ha kommit in till Skatteverket senast inom tre månader efter den dag då den som beslutet om återkallelse gäller fick del av det.

Om de särskilda uppgifterna inte lämnas i tid kan förseningsavgift komma i fråga, vilket framgår av 48 kap. 1 §.

### 44 kap.

#### 3 §

Paragrafen, som innehåller ett vitesförbud, får genom tillägget i *första stycket* sitt tillämpningsområde utsträckt till att även avse återkallelseavgift. I 49 a kap. finns bestämmelser om återkallelseavgift.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.8.4.

### 49 kap.

#### 1 §

Paragrafen som utgör kapitlets innehållsförteckning, kompletteras med en hänvisning till 10 a–10 d §§. Kompletteringen är, förutom en redaktionell ändring, en följd av att den nya 10 c § införs.

#### 10 c §

Paragrafen är ny och ersätter den tidigare 10 c §, vilken i stället benämns 10 d §. I paragrafen anges att skattetillägg inte får tas ut i samband med en återkallelse av ett godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2–4. I 49 a kap. finns bestämmelser om återkallelseavgift när ett godkännande för tonnagebeskattning har återkallats. Det är ett sakligt samband som avses. Om ett skattetillägg övervägs på andra grunder än de som har samband med återkallelseavgiften, så hindrar inte paragrafen att Skatteverket fattar beslut om skattetillägget och återkallelseavgiften vid samma tid.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.8.6.

### 49 a kap.

I kapitlet, som är nytt, finns bestämmelser om återkallelseavgift. Kapitlet har placerats i avdelning XII Särskilda avgifter, efter bestämmelserna om skattetillägg (49 kap.).

#### 1 §

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

## 2 §

Återkallelseavgiften består av två delar, en grundavgift och en tilläggsavgift.

Bestämmelserna i 51 kap. om befrielse från särskilda avgifter är tillämpliga på återkallelseavgiften.

## 3 §

I paragrafen finns bestämmelser om grundavgift.

Enligt *första stycket* ska en grundavgift tas ut för vart och ett av de tidigare beskattningsår som återkallelsen avser enligt 13 a kap. 17 § 2. Enligt 13 a kap. 17 § 2 avser en återkallelse tidigare beskattningsår som verksamheten har tonnagebeskattats, dock tidigast det beskattningsår som har gått ut under det sjätte kalenderåret före det kalenderår då beslutet om återkallelse meddelades. Se kommentaren till den paragrafen.

I *andra stycket* anges hur grundavgiften ska beräknas. Grundavgiften är skillnaden mellan den skatt som skulle ha bestämts för den högsta tonnageinkomsten under de beskattningsår som grundavgiften avser och den skatt som bestäms för den kvalificerade rederiverksamheten för respektive beskattningsår till följd av återkallelsen, om denna skatt är lägre.

Vad som avses med tonnageinkomst framgår av 39 b kap. 9 § IL. Se kommentaren till den paragrafen. Effekten av grundavgiften är att den skattskyldige varje tidigare beskattningsår som återkallelsen avser får betala minst lika mycket skatt som om den kvalificerade rederiverksamheten hade tonnagebeskattats.

Ändringen behandlas närmare i avsnitt 5.8.4 där även exempel på tillämpningen finns.

## 4 §

I paragrafen finns bestämmelser om tilläggsavgift.

En tilläggsavgift ska enligt *första stycket* tas ut med 20 procent av den skatt som skulle ha bestämts för den högsta tonnageinkomsten under de beskattningsår som grundavgiften avser, multiplicerat med det resterande antal beskattningsår som tonnagebeskattning skulle ha skett om godkännandet för tonnagebeskattning inte hade återkallats.

Om en begäran om återkallelse inte har lämnats tidigare, ska en sådan begäran enligt *andra stycket* anses ha gjorts senast under det beskattningsår då godkännandet för tonnagebeskattning återkallades.

Paragrafen behandlas närmare avsnitt 5.8.4 där även exempel på tillämpningen finns.

## 52 kap.

### 1 §

Paragrafen, som utgör kapitlets innehållsförteckning, kompletteras med den nya 8 b §. I övrigt har en redaktionell förändring gjorts.

#### 8 b §

I paragrafen, som är ny, anges att ett beslut om återkallelseavgift ska meddelas inom två år från den dag då beslutet om återkallelse meddelades.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.8.4.

### 57 kap.

#### 4 §

Den nya paragrafen ger Skatteverket rätt att besluta om skönsbeskattning för den som underlåter att lämna uppgifter som Skatteverket behöver för en riktig beskattning efter det att ett godkännande för tonnagebeskattning har återkallats.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.8.3.

### 62 kap.

#### 8 §

Genom tillägget i paragrafens *andra stycke* anges att en återkallelseavgift ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslutet fattades. Vilka förfallodagarna är framgår av 9 §.

Ändringen behandlas närmare i avsnitt 5.8.4.

### 63 kap.

#### 1 §

Den innehållsförteckning som finns i paragrafen kompletteras med bestämmelser om anstånd med att betala återkallelseavgift.

#### 7 §

Ändringen i paragrafens *första stycke* innebär att bestämmelserna om anstånd i samband med begäran om omprövning eller överklagande även gäller återkallelseavgift.

Ändringen behandlas närmare i avsnitt 5.8.5.

#### 7 a §

I den nya paragrafens *första stycke* anges att Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av återkallelseavgift om det skulle medföra betydande skadeverkningar för den betalningsskyldige och framstå som oskäligt att betala avgiften. Betydande skadeverkningar kan bl.a. vara att den betalningsskyldige riskerar att hamna på obestånd eller tvingas att avyttra tillgångar som är av betydelse för verksamheten.

Av *andra stycket* framgår att anståndstiden ska bestämmas till längst fem år efter dagen för beslut om anstånd.

Kostnadsränta ska enligt 65 kap. 7 § beräknas för anståndstiden.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.8.5.

#### 8 §

Paragrafen reglerar Skatteverkets rätt att kräva säkerhet som villkor för att bevilja anstånd med betalning av skatt. I *andra stycket* finns undantag

från sådant villkor. Undantaget kompletteras till att även avse återkallelseavgift.

Ändringen behandlas närmare i avsnitt 5.8.5.

## 66 kap.

### 5 §

Paragrafens *första stycke*, som anger i vilka fall en särskilt kvalificerad beslutsfattare ska ompröva ärenden, kompletteras till att även omfatta beslut om återkallelseavgift.

Ändringen behandlas närmare i avsnitt 5.11.

### 7 §

I paragrafen anges när en begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket. Enligt *andra stycket* ska en begäran om omprövning ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av beslutet. Andra stycket kompletteras med två nya punkter. En begäran om omprövning ska ha kommit in inom två månader om beslutet avser godkännande för tonnagebeskattning eller återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning (*punkten 3*) eller om beslutet avser återkallelseavgift (*punkten 8*). I 9 a § finns en bestämmelse om förlängd tid för omprövning av beslut om återkallelseavgift.

Ändringen behandlas närmare i avsnitt 5.11.

### 9 a §

Paragrafen, som är ny, anger att omprövning av ett beslut om återkallelseavgift får begäras så länge beslutet om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2–4 eller de beslut om beskattning som föranleds av beslutet om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning inte har fått laga kraft.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.11.

### 27 §

I paragrafen anges när efterbeskattning får ske, dvs. när Skatteverket får ompröva ett beslut om skatt eller avgift till nackdel för den enskilde. En ny *punkt g*) införs i *fjärde punkten*, av vilken framgår att efterbeskattning får ske om det föranleds av ett beslut om återkallelse av ett godkännande för tonnagebeskattning.

Ändringen behandlas närmare i avsnitt 5.8.3.

## 67 kap.

### 12 §

I paragrafen anges när ett överklagande ska ha kommit in till Skatteverket. Enligt *andra stycket* ska ett överklagande ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av beslutet. Andra stycket kompletteras med två nya punkter. Ett överklagande ska ha kommit in inom två månader om beslutet avser godkännande för tonnagebeskattning eller återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning (*punkten 3*) eller om beslutet avser återkallelse-

avgift (*punkten 7*). I 14 a § finns en bestämmelse om förlängd tid för överklagande av beslut om återkallelseavgift.

Ändringen behandlas närmare i avsnitt 5.11.

#### 14 a §

Paragrafen, som är ny, anger att ett beslut om återkallelseavgift får överklagas så länge beslutet om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2–4 eller de beslut om beskattning som föranleds av beslutet om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning inte har fått laga kraft.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.11.

#### 24 §

Paragrafen, som behandlar allmänna ombudets överklagandetid när det allmänna ombudet överklagar ett beslut om efterbeskattning eller ett beslut om skattetillägg som har meddelats samtidigt, har ett nytt *andra stycke* vari anges att det som sägs om skattetillägg i första stycket även gäller återkallelseavgift.

Ändringen behandlas närmare i avsnitt 5.11.

#### 25 §

I paragrafen, som behandlar allmänna ombudets skyldighet att ta upp frågan om skattetillägg när ombudet överklagar ett beslut i en fråga som har föranlett skattetillägget. Genom den föreslagna ändringen omfattas även återkallelseavgift.

Ändringen behandlas närmare i avsnitt 5.11.

#### 33 §

I paragrafen anges att den som har överklagat en fråga som har föranlett skattetillägg även får ta upp frågan om skattetillägg om domstolen anser att det kan ske utan olägenhet. I ett nytt *andra stycke* anges att det som sägs om skattetillägg i första stycket även gäller återkallelseavgift.

Ändringen behandlas närmare i avsnitt 5.11.

#### 34 §

Paragrafen anger att domstolen ska överlämna frågan till Skatteverket för omprövning om den inte prövar en ny fråga eller en fråga om skattetillägg. Genom den föreslagna ändringen, ska detsamma gälla för återkallelseavgift.

Ändringen behandlas närmare i avsnitt 5.11.

### **Ikraftträdandebestämmelser**

Ändringarna föreslås träda i kraft den 20 juni 2016 (*första punkten*) och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2016 (*andra punkten*).

## Sammanfattning av betänkandet Ett svenskt tonnageskattesystem (SOU 2015:4)

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

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

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

För att ett fartyg ska vara kvalificerat krävs även att fartyget ingår i en flotta av viss beskaffenhet. Ett fartyg är endast kvalificerat om minst 20 procent av bruttotonnaget för de fartyg som ingår i den tonnagebeskattade verksamheten ägs eller hyrs in utan besättning av den som bedriver verksamheten. För att ett fartyg ska vara kvalificerat krävs också att minst 20 procent av bruttotonnaget av de fartyg som ingår i den tonnagebeskattade verksamheten är registrerat i det svenska registret. Vidare ska gälla att andelen bruttotonnage för de fartyg som ingår i den tonnagebeskattade verksamheten som är registrerade i ett register inom Europeiska unionen (EU) ska öka eller bibehållas under beskattningsåret. Ifråga om kravet på EU-registrerat tonnage och att detta ska öka eller bibehållas finns ett undantag. Om minst 60 procent av bruttotonnaget i den tonnagebeskattade verksamheten eller i en annan tonnagebeskattad verksamhet inom samma koncern är registrerat i ett register inom EU uppställs inget krav på att tonnaget ska öka eller bibehållas under beskattningsåret.

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



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

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

Tonnagebeskattning innebär att inkomsten bestäms schablonmässigt med utgångspunkt från fartygets nettodräktighet. Tonnagebeskattning är till skillnad från den konventionella beskattningen inte resultatbaserad. Den beskattningsbara inkomsten består inte av överskottet av näringsverksamheten, utan av en schablonberäknad inkomst baserad på fartygens nettotonnage. Denna kallas tonnageinkomst. Ett företag som har valt tonnagebeskattning beskattas därmed inte för faktiska inkomster som erhållits genom den tonnagebeskattade verksamheten och som en konsekvens får avdrag från tonnageinkomst inte göras. Tonnageinkomsten ska beräknas för varje kvalificerat fartyg utifrån fartygets nettodräktighet per 100 nettoton med fasta belopp. De fasta beloppen föreslås vara indexerade och följa den svenska prisutvecklingen. Utredningen föreslår att de fasta beloppen utgörs av en procentuell andel av prisbasbeloppet. Den framräknade tonnageinkomsten ska läggas samman med den skattskyldiges övriga inkomster av näringsverksamhet och sedan beskattas med bolagsskattestatsen.

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

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

Enligt utredningens direktiv ska latent skatteskulder på ackumulerade överavskrivningarna inte efterges, men en avskattning av dessa skulder ska heller inte ske omedelbart. Vidare framgår det att den metod för avskattning som väljs, bör syfta till att uppmuntra företagen att bibehålla eller öka den verksamhet företaget har vid övergången till tonnagebeskattning. De latent skatteskulderna består huvudsakligen av ackumulerade överavskrivningar på fartyg. Utredningen föreslår att de ackumulerade överavskrivningarna ska, till den del de är hänförliga till inventarier som ingår i den tonnagebeskattade verksamheten, fastställas i ett skillnadsbelopp. Om det bokförda värdet på fartygen och de andra inventarierna som ingår i den tonnagebeskattade verksamheten vid utgången av beskattningsåret närmast före det första beskattningsåret som tonnagebeskattning ska ske överstiger det skattemässiga värdet, ska skillnaden fastställas i ett skillnadsbelopp. För skillnadsbeloppet ska en särskild avsättning göras i företagets räkenskaper. Avsättningen ska göras från och med det första året med tonnagebeskattning. Om skillnadsbeloppet tas upp som intäkt, helt eller delvis, ska avsättningen sättas ned med motsvarande belopp.

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

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

Under tiden med tonnagebeskattning ska företag som bedriver både tonnagebeskattad verksamhet och annan verksamhet som beskattas konventionellt, s.k. blandad verksamhet, löpande fördela intäktsposter och kostnadsposter samt tillgångar och skulder till den verksamhet de hör. Det företag som har blandad verksamhet och som har finansiella intäkter eller kostnader ska fördela dessa i proportion till tillgångarnas bokförda värde i respektive verksamhet. Om den som bedriver verksamheten kan visa en mer lämplig fördelningsgrund, t.ex. en omsättningsbaserad sådan, kan annan fördelningsprincip få tillämpas. Principerna för fördelning ska anges i ansökan om godkännande för tonnagebeskattning. Övriga intäktsposter och kostnadsposter som inte kan hänföras till varken tonnagebeskattad eller konventionellt beskattad verksamhet, ska fördelas mellan tonnagebeskattad och konventionellt beskattad verksamhet utefter vad som är skäligt. Fartyg som utgör inventarier i tonnagebeskattad verksamhet kan inte samtidigt utgöra inventarier i annan verksamhet. Om

andra inventarier än fartyg ingår och används i både tonnageskattad och konventionellt beskattad verksamhet ska de hänföras till den verksamhet i vilken de används till övervägande del.

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

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

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

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

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

Spärrtid ska även tillämpas vid återkallelse av godkännande för tonnageskattning. Spärrtiden för återinträde i tonnageskattesystemet

ska vid återkallelse löpa under en tid av minst tio beskattningsår räknat från utgången av det år som återkallelsen avser.

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

Vid återkallelse av godkännande för tonnageskatt ska en återkallelseavgift tas ut. Återkallelseavgiften består av två delar, en grundavgift och en tilläggsavgift. Grundavgiften tas ut för de tidigare beskattningsår som återkallelsen avser. Tilläggsavgiften tas ut för de beskattningsår som återkallelsen avser och som inte omfattas av grundavgiften.

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

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

Utredningens uppfattning är att den nuvarande ordningen för stöd till sjöfartsnäringen enligt förordningen om sjöfartsstöd ska vara oförändrat till sitt innehåll. För att finansiera tonnageskattesystemet har utredningen dock föreslagit ändringar som beloppsmässig motsvarar en del av kostnaderna för tonnageskattesystemet.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup>, dels att 1 kap. 5 och 7 §§, 14 kap. 21 §, 15 kap. 1 §, 22 kap. 5 §, 23 kap. 2 § och 62 kap. 5 § ska ha följande lydelse, dels att det ska införas två nya paragrafer, 20 a kap. 1 a § och 40 kap. 21 a §, samt närmast före 40 kap. 21 a § en ny rubrik av följande lydelse, dels att det ska införas ett nytt kapitel, 39 b kap., av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 1 kap. 5 §<sup>2</sup>

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

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

Summan av överskott i *inkomstlaget* tjänst, *tonnageinkomst enligt 39 b kap.* och *övrigt överskott i inkomstlaget* näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till helt hundratal kronor och är den fastställda förvärvsinkomsten.

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

### 7 §<sup>3</sup>

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

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

*Tonnageinkomst enligt 39 b kap. och övrigt överskott* i inkomstlaget näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till helt tiotal kronor och är den fastställda och den beskattningsbara inkomsten.

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2011:1256.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2013:960.

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

#### **14 kap.**

##### 21 §

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

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

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

#### **15 kap.**

##### 1 §<sup>4</sup>

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

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

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

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

#### **20 a kap.**

##### 1 a §

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

#### **22 kap.**

##### 5 §

Som uttag räknas också att

1. en näringsverksamhet upphör,
2. skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör,

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2013:569.

3. tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om skattskyldighet föreligger för inkomst från den förra delen men inte för inkomst från den senare delen,

4. inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal, *eller*

5. tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om den senare delen men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

4. inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal,

5. tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om den senare delen men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, *eller*

6. *tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet som inte omfattas av bestämmelserna i 39 b kap. till en annan del som omfattas av dessa bestämmelser.*

## 23 kap.

### 2 §<sup>5</sup>

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte om

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

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

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

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

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

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

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte heller om en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. eller ersättningen ska tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §. Bestämmelserna i 11 och 12 §§ tillämpas dock när en näringsbetingad andel, en andel som avses i 25 a kap. 3 a § eller en delägar rätt som avses i 25 a kap. 23 § överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat om

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

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2011:1510.

- Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES,
- det förvärvande företaget inte, direkt eller indirekt, äger andel i det överlåtande företaget, och
  - förutsättningarna i 19 § är uppfyllda.

### **39 b kap. Tonnagebeskattad verksamhet**

#### **Innehåll**

##### **1 §**

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

##### **2 §**

*Företag som är godkänt för tonnagebeskattning enligt bestämmelserna i 13 a kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) ska beräkna resultatet av sådan kvalificerad verksamhet som avses i 5 § enligt bestämmelserna i detta kapitel.*

#### **Koncern**

##### **3 §**

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

#### **Kvalificerade fartyg**

##### **4 §**

*Med kvalificerat fartyg avses i detta kapitel fartyg som*

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

*Ett fartyg är dock kvalificerat endast om*

1. minst 20 procent av brutto-



tonnaget för de fartyg som ingår i den tonnagesbeskattade verksamheten under respektive beskattningsår ägs av den som bedriver verksamheten eller är inhyrt utan besättning,

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

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

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

### **Kvalificerad verksamhet**

#### 5 §

Med kvalificerad verksamhet avses i detta kapitel

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

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

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

– uthyrning av ett kvalificerat fartyg med besättning, och

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

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

*6 §*

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

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

*7 §*

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

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

***Beräkningen av resultatet***

*8 §*

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

*Upp till och med 1 000 NT med 0,000214 procent av prisbas-*

beloppet,  
1 001–10 000 NT med 0,000159  
procent av prisbasbeloppet,  
10 001–25 000 NT med  
0,000103 procent av prisbas-  
beloppet,  
Över 25 000 NT med 0,000055  
procent av prisbasbeloppet.

#### 9 §

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

#### 10 §

Från tonnageinkomst beräknad enligt 8 § får avdrag inte göras.

#### **Företag som bedriver tonnagebeskattad verksamhet och annan verksamhet**

#### 11 §

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

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

#### 12 §

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

#### 13 §

Om företag som bedriver tonnagebeskattad verksamhet även bedriver annan verksamhet, ska fartyg som utgör inventarier i den

tonnagebeskattade verksamheten inte samtidigt utgöra inventarier i den andra verksamheten.

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

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

### **Transaktioner mellan tonnagebeskattad verksamhet och annan verksamhet**

#### *14 §*

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

#### *15 §*

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

### **Vid övergången till tonnagebeskattning**

#### Fördelning av tillgångar och skulder mellan tonnagebeskattad verksamhet och annan verksamhet

#### *16 §*

Om företag som bedriver tonnagebeskattad verksamhet även bedriver annan verksamhet, ska vid ingången av första beskattningsåret tillgångar och skulder inklusive ackumulerade överavskrivningar hänföras till den verksamhet de tillhör.

Inventarier som ska användas i såväl i tonnagebeskattad verksamhet som i annan verksamhet, ska hänföras till den verksamhet i vilken de ska användas till

*övervägande del. Fartyg som ska användas i den tonnageskattade verksamheten ska dock hänföras till den verksamheten.*

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

#### Tidigare års avsättningar

##### 17 §

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

*Övriga avsättningar ingår inte heller i den tonnageskattade verksamheten utan ska hänföras till den andra verksamheten.*

#### Tidigare års underskott

##### 18 §

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

#### Ackumulerade överavskrivningar

##### 19 §

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

##### 20 §

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

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

*21 §*

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

*– nettotonnaget som utgör underlag för beräkningen av tonnageinkomsten, eller*

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

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

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

*22 §*

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

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

### **Överkapitalisering**

*23 §*

*Om det främmande kapitalet i ett företag som är godkänt för tonnagebeskattning under beskatt-*

*ningsåret understiger hälften av det egna kapitalet ska en schablonintäkt läggas till tonnageinkomsten. Intäkten ska beräknas genom att skillnaden mellan det främmande kapitalet och hälften av det egna kapitalet multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med en procentenhet.*

#### **40 kap.**

##### ***Begränsning efter återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning***

###### *21 a §*

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

#### **62 kap.**

##### *5 §<sup>6</sup>*

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

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

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

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

---

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2012:832.

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



# Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) Bilaga 2

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

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

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

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

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

## **1 kap.**

### **1 §<sup>1</sup>**

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

Innehållet i lagen är uppdelat enligt följande.

#### AVDELNING I. INNEHÅLL, TILLÄMPNING OCH DEFINITIONER

1 kap. – Lagens innehåll

2 kap. – Lagens tillämpning

3 kap. – Definitioner och förklaringar

#### AVDELNING II. FÖRETRÄDARE

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

5 kap. – Uppgifts- och betalningsskyldiga företrädare

6 kap. – Ombud

#### AVDELNING III. REGISTRERING

7 kap. – Registrering

#### AVDELNING IV. PRELIMINÄR SKATT

8 kap. – Preliminärskattesystemets grunder

9 kap. – Godkännande för F-skatt

10 kap. – Skatteavdrag för preliminär skatt

11 kap. – Beräkning av skatteavdrag för preliminär skatt

12 kap. – Skattetabeller

#### AVDELNING V. SÄRSKILD INKOMSTSKATT

#### AVDELNING V. SÄRSKILD INKOMSTSKATT OCH GODKÄNNANDE FÖR TONNAGEBESKATTNING

13 kap. – Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt

*13 a kap. – Godkännande för tonnagebeskattning*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2013:585.

AVDELNING VI. KONTROLLUPPGIFTER, DEKLARATIONER  
OCH ÖVRIGA UPPGIFTER

14 kap. – Syftet med kontrolluppgifter

15 kap. – Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst

16 kap. – Kontrolluppgift om intäkt och avdrag i inkomstslaget  
näringsverksamhet

17 kap. – Kontrolluppgift om ränteinkomster och annan avkastning på  
fordringsrätter

18 kap. – Kontrolluppgift om ränteutgifter

19 kap. – Kontrolluppgift om avkastning på delägarrätter

20 kap. – Kontrolluppgift om avyttring av andelar i vissa fonder och  
fondföretag

21 kap. – Kontrolluppgift om avyttring av fordringsrätter och vissa  
andra delägarrätter

22 kap. – Kontrolluppgift om vissa andra förhållanden

23 kap. – Kontrolluppgift om utländska förhållanden

24 kap. – Övriga bestämmelser om kontrolluppgifter

25 kap. – Undantag från kontrolluppgiftsskyldighet

26 kap. – Skattedeklaration

27 kap. – Skalbolagsdeklaration

28 kap. – Preliminär inkomstdeklaration

29 kap. – Syftet med inkomstdeklaration

30 kap. – Vem ska lämna en inkomstdeklaration?

31 kap. – Vad ska en inkomstdeklaration innehålla?

32 kap. – När och var ska en inkomstdeklaration lämnas?

33 kap. – Särskilda uppgifter

34 kap. – Informationsuppgifter

35 kap. – Periodiska sammanställningar

36 kap. – Anstånd med att lämna deklaration och särskilda uppgifter

37 kap. – Föreläggande

38 kap. – Formkrav

AVDELNING VII. DOKUMENTATION

39 kap. – Dokumentationskyldighet

AVDELNING VIII. UTREDNING OCH KONTROLL

40 kap. – Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera

41 kap. – Revision

42 kap. – Tillsyn över kassaregister och kontrollbesök

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

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

AVDELNING X. TVÅNGSÅTGÄRDER

44 kap. – Vitesföreläggande

45 kap. – Bevissäkring

46 kap. – Betalningssäkring

AVDELNING XI. UNDANTAG FRÅN KONTROLL

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

AVDELNING XII. SÄRSKILDA AVGIFTER

48 kap. – Förseningsavgift

50 kap. – Kontrollavgift

51 kap. – Befrielse från särskilda avgifter

52 kap. – Beslut om särskilda avgifter

**AVDELNING XIII. BESLUT OM SKATTER OCH AVGIFTER**

53 kap. – Beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt

54 kap. – Beslut om särskild inkomstskatt

55 kap. – Beslut om preliminär skatt

56 kap. – Beslut och besked om slutlig skatt

57 kap. – Skönmässiga beslut om skatter och avgifter

58 kap. – Beslut om säkerhet för slutlig skatt för skalbolag

59 kap. – Ansvar för skatter och avgifter

60 kap. – Beslut om befrielse från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt

**AVDELNING XIV. BETALNING OCH ÅTERBETALNING AV SKATTER OCH AVGIFTER**

61 kap. – Skattekonton

62 kap. – Betalning av skatter och avgifter

63 kap. – Anstånd med betalning av skatter och avgifter

64 kap. – Återbetalning av skatter och avgifter

65 kap. – Ränta

**AVDELNING XV. OMRÖVNING SAMT ÖVERKLAGANDE OCH ÄNDRING I BESLUT PÅ GRUND AV SKATTEAVTAL**

66 kap. – Omprövning

67 kap. – Överklagande och ändring i beslut på grund av skatteavtal

**AVDELNING XVI. VERKSTÄLLIGHET**

68 kap. – Besluts verkställbarhet

69 kap. – Verkställighet av beslut om bevissäkring och betalningssäkring

70 kap. – Indrivning

71 kap. – Övriga bestämmelser om verkställighet.

**3 kap.**

## 17 §

Med särskilda avgifter avses förseningsavgift, skattetillägg och kontrollavgift.

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

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

## **Innehåll**

### **1 §**

*I detta kapitel finns bestämmelser om*

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

## **Förutsättningarna för godkännande**

### **2 §**

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

### **3 §**

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

## **Ansökan om godkännande**

### **4 §**

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

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

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

#### 5 §

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

#### 6 §

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

#### 7 §

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

*om något av dessa var godkända för tonnagebeskattning.*

### **Giltighetstid**

#### **8 §**

*Ett godkännande för tonnagebeskattning gäller tills vidare.*

#### **9 §**

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

#### **10 §**

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

#### **11 §**

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

### **Utträde**

#### **12 §**

*Skatteverket ska efter begäran bevilja den som är godkänd för tonnagebeskattning utträde ur tonnagebeskattningen.*

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

#### **13 §**

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

#### **14 §**

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

### **Återkallelse av godkännande**

#### **15 §**

*Skatteverket ska återkalla ett godkännande för tonnagebeskattning om*

*1. förutsättningarna för tonnagebeskattning inte längre är uppfyllda,*

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

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

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

#### **16 §**

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

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

#### **17 §**

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

**Spärrtid**

18 §

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

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

**31 kap.**

2 §

En inkomstdeklaration ska innehålla

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

**39 kap.**

16 a §

*Bokföringen och dokumenta-*



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

#### **49 kap.**

##### **2 §**

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

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

#### **49 a kap Återkallelseavgift**

##### **Tillämpningsområdet för återkallelseavgift**

##### **1 §**

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

*Återkallelseavgiften består av en grundavgift och en tilläggsavgift*

##### **Grundavgift**

##### **2 §**

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

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

##### **Tilläggsavgift**

##### **3 §**

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

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

**52 kap.**

5 §

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

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

**63 kap.**

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

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

**Anstånd med att betala skatte- tillägg och kontrollavgift**

**Anstånd med att betala skatte- tillägg, kontrollavgift och återkallelseavgift**

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

1. beslutet om skattetillägg *eller* kontrollavgift, eller
2. beslutet i den fråga som föranlett skattetillägget.

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

1. beslutet om skattetillägg, kontrollavgift *eller återkallelseavgift*, eller
2. beslutet i den fråga som föranlett skattetillägget *eller återkallelseavgiften*.

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

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

Anstånd med att betala återkallelseavgift

7 a §

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

*Anståndstiden ska bestämmas till längst fem år.*

**66 kap.**

7 §

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

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

1. registrering,
2. på vilket sätt preliminär skatt ska betalas,
3. uppgifts- eller dokumentationsskyldighet,
4. föreläggande,
5. revision, tillsyn över kassaregister eller kontrollbesök,
6. tvångsåtgärder,
7. kontrollavgift,
8. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
9. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,
10. verkställighet, *eller*
11. avvisning av en begäran om
10. verkställighet,
11. avvisning av en begäran om

- omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd.
- omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd,
12. godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 2 §,
13. beviljande av en begäran om utträde ur tonnagebeskattningen enligt 13 a kap. 12 §,
14. återkallelse av ett godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 15 §,
15. återkallelseavgift enligt 49 a kap., eller
16. fastställande av skillnadsbeloppet enligt 39 b kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229).

## 27 §

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

1. ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den uppgiftsskyldige
  - a) under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning,
  - b) har lämnat oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning,
  - c) inte har lämnat en deklaration eller låtit bli att lämna en begärd uppgift, eller
  - d) inte har lämnat begärt varuprov,
2. en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende ska rättas,
3. kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande har saknats eller varit felaktig och den som uppgiften ska lämnas för inte har varit skyldig att lämna inkomstdeklaration,
4. det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål
  - a) om en annan skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, eller samma skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, men för en annan redovisningsperiod, ett annat beskattningsår eller en annan person,
  - b) om fastighetstaxering,
  - c) om utländsk skatt eller om obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter som avses i 62 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229),
  - d) enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund,
  - e) om huruvida en inkomst ska beskattas enligt inkomstskattelagen eller enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., eller
  - f) om Skatteverkets prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner eller beslut om ändring av sådant prissättningsbesked,
5. en förening eller ett registrerat

5. en förening eller ett registrerat

trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som föreskrivs i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 9 § inkomstskattelagen eller inte har följt ett annat villkor i beslutet, *eller*

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

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

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

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

## 67 kap.

### 12 §

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

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

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

---

Denna lag träder ikraft den 1 januari 2016.

## Förteckning över remissinstanserna

Efter remiss har yttranden över betänkandet Ett svenskt tonnageskattesystem kommit in från Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Uppsala, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Kommerskollegium, Försvarmakten, Finansinspektionen, Ekonomistyrningsverket, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Bokföringsnämnden, Institutionen för sjöfart och marin teknik vid Chalmers tekniska högskola, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Sjöfartshögskolan, Statistiska centralbyrån (SCB), Trafikverket, Delegationen för sjöfartsstöd, Sjöfartsverket, Transportstyrelsen, Trafikanalys, Konkurrensverket, Tillväxtverket, FAR, Föreningen Svenskt Näringsliv, Landsorganisationen i Sverige (LO), Regelrådet, SEKO Sjöfolk, Sjöbefälsföreningen, Sjöfartens Arbetsgivareförbund, Sjöfartsforum, Skärgårdsredarna, Sveriges advokatsamfund, Sveriges akademikers centralorganisation (Saco), Stockholms handelskammare, Föreningen Svensk Sjöfart (tidigare Sveriges Redareförening), Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF), Sveriges Skeppsmäklareförening och Transportindustriförbundet.

Därutöver har SEKO, Sjöfolkets Socialdemokratiska Riksförbund, Västra Götalandsregionen, TransportGruppen och Föreningen Röda Lanternan yttrat sig.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter. Riksrevisionen, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Tillväxtanalys, Företagarförbundet Fria Företagare, Företagarna, Näringslivets Regelnämnd, Näringslivets Skattedelegation, Sjöassuradörernas Förening, Svenska Bankföreningen, Sveriges Kommuner och Landsting, Tjänstemännens Centralorganisation (TCO) och Visita.