

Finansdepartementet  
Skatte- och tullavdelningen  
Bo Lindén  
103 33 Stockholm

Göteborg 19 maj 2015

## **Ett svenskt tonnageskattesystem – betänkande av Utredningen om tonnageskatt och andra stöd för sjöfartsnäringen (SOU 2015:4) (Fi2015/699)**

FAR har beretts tillfälle att yttra sig över betänkandet *Ett svenskt tonnageskattesystem – betänkande av Utredningen om tonnageskatt och andra stöd för sjöfartsnäringen (SOU 2015:4)(Fi2015/699)*. FAR får med anledning av detta anföra följande.

FAR ser positivt på ett initiativ att införa ett tonnageskattesystem i Sverige. Konkurrensen är hög inom den internationella sjöfarten och att ge svenskflaggade fartyg möjligheten att välja ett liknande beskattningssystem som fartyg flaggade i andra länder kan därmed jämna ut konkurrensen.

FAR är dock av uppfattningen att utredningen brister i flera avseenden. Det saknas tillräckliga konsekvensanalyser av förändrade regler. Vidare har utredningen inte tagit hänsyn till att förändrade regler sannolikt kommer att påverka beteendet hos de skattskyldiga. Det är FARs uppfattning att det är angeläget att alla förändringar i skattesystemet analyseras och genomarbetas på ett sådant sätt att lämnade förslag bygger på dokumenterade fakta och inte på antaganden.

Ett tonnageskattesystem är ett avsteg från inkomstbeskattningssystemet, vilket skapar ett visst behov av specialregleringar. Det är dock angeläget att ett sådant regelverk, så långt möjligt, bygger på allmänna skatteprinciper och inom inkomstbeskattningen etablerade begrepp. I dessa avseenden brister utredningens förslag på flera punkter och utredningen föreslår i flera fall säregna regleringar och introducerar nya begrepp. Detta riskerar att skapa en betydande osäkerhet vid den framtida tillämpningen och är enligt FARs uppfattning en svaghet i förslaget.

### **FARs ställningstagande**

FAR tillstyrker införandet av ett tonnageskattesystem och tillstyrker även utredningens förslag till beräkningsgrunder för fastställande av underlaget för skatten.

FAR avstyrker förslaget i de delar som avser bland annat in- och utträde ur tonnageskattesystemet, bindningstid och sanktioner vid utträde i förtid.

Nedan utvecklar FAR grunderna för sitt ställningstagande.

### **Avräkning av utländsk skatt**

FAR motsätter sig påståendet att dubbelbeskattning inte kan uppstå vid tillämpning av tonnageskattesystemet.

Nuvarande regler avseende hur ett fast driftställe uppkommer är mycket mer komplicerade än vad utredningen gjort gällande. Det kan inte uteslutas att ett fast driftställe uppstår i ett annat land även om fartyget har sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige.

FAR anser därför att förslaget bör förses med en möjlighet till avräkning av utländsk skatt enligt vanliga regler. Om en sådan möjlighet inte införs kommer ändå avräkning att kunna ske i de fall aktuellt skatteavtal ger möjlighet till detta.

### **Bindningstid om tio år**

FAR är tveksam till längden på den förslagna bindningstiden till tonnageskattesystemet. I jämförelse med andra regelverk, exempelvis om beskattning av fåmansföretag där bindningstiden är fem år, ter sig tio år som en lång tid. Även efterbeskattningsfristen till inkomstskatt uppgår normalt till fem år.

Förslaget innebär att företagen vid tonnagesbeskattning måste bevara handlingar i upp till 16 år. FAR anser att en så lång tidsperiod är orimlig.

### **Anskaffningsvärde och anskaffningsutgifter vid inträde i konventionell beskattning**

I utredningen föreslås att 20a kap. IL ska vara tillämpligt vid beräkning av anskaffningsvärde och anskaffningsutgifter vid inträde i konventionell beskattning. Fartyg faller under kategorin inventarier och ska därmed skrivas av med 20 procent per år enligt de föreslagna reglerna. I praktiken innebär detta att det skattemässiga värdet vid ett utträde ur tonnageskattesystemet kommer att vara lågt eller obefintligt då inventarier blir helt avskrivna efter fem år, en konsekvens som utredningen inte har observerat.

FAR anser att förslaget i denna del bör få en något generösare utformning för att undvika tröskel-effekter vid övergång till konventionell beskattning.

Vidare föreslås att överavskrivningar som fanns vid inträdet ska tas fram till beskattning. Förslaget innebär alltså att något avskrivningsunderlag inte kommer att finnas för fartyg äldre än fem år. Dessutom ska företagen i vissa fall skatta av sina tidigare överavskrivningar. Återföringen får dock enligt förslaget inte ligga till grund för några värdeminskningssavdrag när företaget utträtt ur tonnageskattesystemet, vilket leder till en dubbelbeskattning. FAR är tveksam till om detta verkligen är avsett.

### **Spärrtid**

FAR tillstyrker att en spärrtid införs men avstyrker förslaget om spärrtidens längd.

FAR är medveten om att en spärrtid efter utträde ur tonnageskattesystemet är nödvändig för att motverka att reglerna utnyttjas på ett sätt som inte är avsett. FAR ifrågasätter dock om en spärrtid på tio år kan motiveras. En avvägning måste göras mellan riskerna med en för kort spärrtid kontra riskerna med en för lång spärrtid.

En för lång spärrtid (och bindningstid) kan riskera att företag drar sig för att ansluta sig till det nya systemet då valet blir praktiskt taget definitivt och sträcker sig långt utöver överskådlig framtid.

På samma vis finns en risk att bolag som skulle vara mer konkurrenskraftiga genom ett utträde ur tonnageskattesystemet kvarstår i detta för att inte behöva vänta i ytterligare tio år för att få möjligheten att ansluta sig igen.

Riskerna med en för kort spärrtid är att bolagen utnyttjar detta för att följa konjunkturen och dra nytta av bolagets tillfälliga ekonomiska situation.

FAR bedömer därför att en spärrtid om fem år är bättre avvägd än tio år.

### **Tonnagebeskattning vid förändring i koncerner**

FAR avstyrker förslaget om en så kort anmälningstid som tre månader.

Vid förändring av koncerner föreslås en anmälningstid om tre månader för att ansluta ett nytt bolag till tonnageskattesystemet.

FAR uppfattar förslaget som att en koncern med tonnagebeskattning som förvärvar ett bolag faller ur tonnageskattesystemet och påläggs sanktionsavgifter om anmälningstiden överskrids.

FAR anser att sådana sanktioner inte är proportionerliga i förhållande till de intressen som anmälningstiden ska tillvarata. FAR anser att en rimlig anmälningstid borde vara sex månader, alternativt att en anmälan ska ske före den tidpunkt då bolaget ska lämna inkomstdeklaration för det beskattningsår då förvärvet skedde.

Vidare innebär ett företagsförvärv enligt de föreslagna reglerna att bindningstiden för hela koncernen förlängs från det datum då det nyanskaffade bolaget anslöt sig till tonnageskattesystemet. Det är tveksamt om det finns tillräckligt starka skäl för en sådan regel. En förlängd bindningstid kan enligt FAR hämma bolag att genomföra nyförvärv och omstruktureringar. Ett bolag som planerar att utträda ur tonnageskattesystemet kan tvingas att skjuta förvärv på framtiden för att undvika sanktionsavgifter vid ett för tidigt utträde ur tonnageskattesystemet.

FAR avstyrker därför förslaget med en förlängd bindningstid vid förvärv eller nybildande av bolag inom koncernen.

En brist i utredningen är att situationen där en konventionellt beskattad koncern förvärvar ett tonnagebeskattat bolag inte har behandlats. Det kan antas att beskattningen i moderbolaget styr på vilket håll beskattningsmodellen ska ”smitta”. Ett förvärv av ett tonnagebeskattat bolag borde inte leda till att hela koncernen måste ansluta sig till tonnageskattesystemet. I vart fall bör inte en övergång till konventionell beskattning innebära att några sanktioner utlöses. FAR anser att förslaget bör kompletteras i denna del.

I författningskommentaren (s. 537) redogör utredningen för när en sådan ägarförändring har ägt rum som innebär krav på anmälan inom viss tid. Enligt utredningen är ägarförändringen genomförd när den är rättsligt bindande. FAR finner utredningens förklaring förvirrande och ser ett behov av klargörande.

Enligt FAR uppkommer liknande frågeställningar vid tillämpning av reglerna om utdelning på näringsbetingade andelar i 24 kap. IL, koncernbidrag i 35 kap. IL och reglerna om tidigare års underskott i 40 kap. IL. I dessa fall utgörs tidpunkten för ägarförändringen när aktierna tillträtts. FAR anser att samma princip bör gälla även vid ägarförändringar i ett tonnageskattesystem.

### **Akkumulerade överavskrivningar**

FAR avstyrker förslaget i dess nuvarande utformning.

De allra flesta företag, inklusive rederier, tillämpar så kallad räkningsenlig avskrivning. Det innebär att bokfört och skattemässigt värde ska vara detsamma. Skillnaden mellan planenligt och skattemässigt värde bokförs som en överavskrivning.

Utredningen föreslår att överavskrivningar ska spåras genom att en särskild avsättning görs vid inträde i tonnageskattesystemet. Eftersom det så kallade skillnadsbeloppet motsvarar överavskrivningarna innebär det att dessa ska omföras till ett annat konto. Den förslagna lagtexten kan dock tolkas som att det ska göras ytterligare en avsättning, vilket inte är korrekt. Ett förtydligande bör ske.

Utredningen verkar vidare förutsätta att ackumulerade överavskrivningar är enhetliga. I själva verket har företagen en inte obetydlig valfrihet att själva bestämma vilken avskrivningstid som ska tillämpas på fartyg och andra inventarier. I redovisningsregelverket K2 får företaget exempelvis bestämma avskrivningstiden på alla tillgångar till fem år.

Ett företag som tillämpar en kort planenlig avskrivningstid på sina fartyg kommer att ha lägre överavskrivningar än ett företag som tillämpar en längre avskrivningstid, trots att sammansättningen på fartygsflottan kan vara exakt densamma.

Företag som tillämpar en femårig planenlig avskrivning kommer i praktiken inte att ha några överavskrivningar eftersom fem års avskrivningstid även får tillämpas vid räkningsenlig avskrivning. De behöver då inte heller göra någon avsättning till skillnadsbelopp.

Vidare innebär avskattningsregeln en straffbeskattning av rederier som inte går bra och inte har en tillväxt. Detta är enligt FAR direkt olämpligt och skapar incitament för utflaggning.

För att slippa avskattning av tidigare gjorda ackumulerade överavskrivningar måste rederiet vid varje avstämningstidpunkt vart femte år ha ökat sitt nettotonnage. Detta kan göras t.ex. genom förvärv av ytterligare tonnage eller genom att välja att flagga hem fartyg som inte ingår i tonnageskattesystemet. FAR ifrågasätter om detta inte innebär en icke önskvärd diskriminering av de rederier som har varit lojala med det befintliga skattesystemet och har behållit fartyg under svensk flagg. Detta eftersom dessa företag får det svårare att öka sitt nettotonnage för att undvika återföring av skillnadsbeloppet.

### **Icke avdragsgilla kostnader**

En innebörd av tonnageskattesystemet är som FAR uppfattar det att kostnader som inte är avdragsgilla enligt de konventionella skattereglerna inte påverkar den skattepliktiga inkomsten inom ramen för tonnagebeskattningen. Det är således möjligt för ett företag som har valt att tillhöra tonnageskattesystemet att belasta verksamheten med kostnader som inte är avdragsgilla enligt de ordinarie reglerna, i vart fall så länge kostnaderna är hänförliga till tonnagebeskattad verksamhet, utan påverkan på beskattningen. FAR ifrågasätter om detta verkligen är avsikten.

### **Återkallelse på grund av missbruk av tonnageskattesystemet**

FAR avstyrker förslaget.

Utredningen föreslår att skatteverket ska återkalla ett godkännande om ett av tre kriterier inte längre är uppfyllda. Regeln innebär att om ett företag i en koncern inte längre uppfyller kraven för tonnagebeskattning ska godkännandet för hela koncernen återkallas. FAR anser att en sådan åtgärd inte är proportionerlig.

FAR anser vidare att en återkallelse till följd av brister i uppgiftslämnandet strider mot principen om fri bevisföring, som ju annars gäller på skatteområdet. Till skillnad från andra skatteregler om dokumentation och liknande innebär förslaget att en brist får en faktisk skattekonsekvens, vilket inte har funnits tidigare i Sverige.

I utredningen föreslås även att återkallelse ska ske om skatteflyktslagen tillämpats avseende den som bedriver tonnagebeskattade verksamhet. FAR ställer sig frågan om en särskild bestämmelse avseende skatteflyktslagen är nödvändig eller om det endast skapar förvirring avseende tillämpningen av regelverket. Vidare bör reflekteras över lämpligheten av att ha en lagtext som bygger på en eventuell tillämpning av skatteflyktslagen.

Svårigheten och osäkerheten i att göra tonnageskattesystemet beroende av om skatteflyktslagen tillämpats bekräftas av utredningen i författningskommentaren till förslaget (s. 540). Där redogör utredningen enligt egen utsago för ett exempel för när skatteflyktslagen skulle kunna vara tillämplig. Enligt FARs uppfattning utgör det redovisade exemplet inte alls en situation där skatteflyktslagen skulle kunna vara tillämplig, utan skatten kan korrigeras med tillämpning av vanliga skatteregler.

### **Redovisningsskyldighet**

FAR avstyrker förslaget avseende en ökad redovisningsskyldighet. Det saknas skäl för att redovisningsskyldigheten ska vara mer långtgående inom tonnagebeskattad verksamhet än inom annan näringsverksamhet.

### **Underlåten återkallelse vid synnerliga skäl**

I föreslagen lagtext får återkallelse underlåtas vid ”synnerliga skäl”. I allmänmotiveringen och författningskommentaren likställs dock ”synnerliga skäl” med ”särskilt beaktansvärda skäl”. Dessa båda begrepp har dock inte samma juridiska betydelse.

FAR anser att återkallelse ska kunna underlåtas vid ”särskilda skäl”.

### **Återkallelseavgift**

FAR avstyrker förslaget om återkallelseavgift och föreslår att de nuvarande bestämmelserna om skattetillägg ska gälla.

Av föreslagen lagtext framgår inte vilken nivå av felaktighet som krävs för att återkallelse ska ske och avgift ska utgå. Detta är en allvarlig brist. Ett förtydligande om felen ska vara väsentliga eller oväsentliga borde framgå av lagtexten.

Den föreslagna avgiften är inte proportionerlig med avseende på de intressen som den är tänkt att tillvarata. Bestämmelsen följer inte heller svensk beskattningstradition, då den även avser framtiden.

FAR föreslår istället att en återkallelse ska hanteras på så sätt att det görs en jämförelse mellan beskattningsresultatet enligt tonnageskattesystemet och enligt konventionell beskattning. Om

tonnageskatten är högre sker ingen korrigerings Om den konventionella beskattningen blir högre ska beskattning ske enligt det resultatet. På så sätt elimineras incitamenten att straffa sig ur systemet.

Skattetillägg enligt vanliga bestämmelser påförs om den ökade skatten hänför sig till en oriktig uppgift lämnad av bolaget.

### **Finansieringsförslag**

I utredningen har föreslagits att tonnageskattesystemet finansieras genom ett sänkt sjöfartsstöd. De belopp som är i fråga är dock statsfinansiellt försumbar och behöver enligt FAR ingen egen finansiering.

Utredningen har inte heller tagit hänsyn till en ökad hemflaggning av vilket i sig ger ökade skatteintäkter.

### **Övriga kommentarer**

I flera av förslagen åläggs den skattskyldige att visa vad som är lämpligt eller dylikt. Utredningen behandlar dock inte alltid vad sanktionerna är om den skattskyldige underlåter att uppfylla beviskraven.

För att få ansluta sin verksamhet till tonnageskattesystemet krävs att ”styrning och strategisk ledning” finns i Sverige. Begreppet är nytt och saknar motsvarighet i nuvarande skatteregler. FAR anser att det vore bättre att anknyta till befintliga skatterättsliga begrepp, t.ex. verklig ledning.

FAR



Markus Thaler