

## LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2015-11-25

**Närvarande:** F.d. justitieråden Bo Svensson och Olle Stenman samt justitierådet Anita Saldén Enérus.

### **Ett svenskt tonnagebeskattningssystem**

Enligt en lagrådsremiss den 5 november 2015 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

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

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kansliråden Bo Lindén, Nils-Fredrik Carlsson och Johanna Mihaic samt departementssekreteraren Simone Johannisson.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

I lagrådsremissen föreslås att ett system med s.k. tonnageskattning införs i Sverige. Tonnageskattning innebär att inkomsten från kvalificerad rederiverksamhet beräknas schablonmässigt utifrån fartygens nettodräktighet. Företag som vill att rederiverksamheten ska tonnageskattas i stället för att beskattas konventionellt ska ansöka om godkännande för tonnageskattning i förväg. Ett godkännande för tonnageskattning gäller tills vidare. Företaget kan som huvudregel lämna systemet tidigast efter tio beskattningsår.

Tonnageskattning innebär ofta men inte alltid en lägre skatt än konventionell beskattning, något som inbjuder till skatteplanering och byte mellan de två skatteformerna. Förslaget innehåller därför flera bestämmelser som syftar till att begränsa möjligheterna att byta från tonnageskattning till konventionell beskattning och vice versa. Det gäller framför allt bestämmelser som reglerar inträde i och utträde ur tonnageskattningssystemet.

#### Lagen om ändring i inkomstskattelagen

1 kap.

5 och 7 §§

Tonnageskatten ska tas upp som intäkt i inkomstlagen näringsverksamhet. Det ingår således i det överskott i inkomstlagen näringsverksamhet som anges i paragraferna i dess nuvarande utformning. Lagrådet föreslår därför att de föreslagna ändringarna i 5 och 7 §§ utgår.

14 kap.

21 §

I andra stycket anges att det finns särskilda bestämmelser om tonnagebeskattning i 39 b kap. Lagrådet föreslår av skäl som anförs under 1 kap 5 och 7 §§ att den föreslagna ändringen utgår.

18 kap.

13 a §

Lagrådet föreslår att paragrafen förtydligas genom att ges följande lydelse:

*Vid tillämpning av 13 § ska det bortses från sådana inventarier som ingår i kvalificerad rederiverksamhet enligt 39 b kap.*

14 §

Lagrådet föreslår att paragrafen förtydligas genom att tredje stycket ges följande lydelse:

*Vid tillämpning av första stycket ska det bortses från avskrivningar i bokslutet av sådana inventarier som ingår i kvalificerad rederiverksamhet enligt 39 b kap.*

20 a kap.

1 §

Lagrådet konstaterar att både vid beskattningsinträde och vid överföring av enstaka tillgångar från den tonnagebeskattade verksamheten till den konventionellt beskattade det är fråga om tillgångar som för-

värvats i den tonnagesbeskattade verksamheten. I fråga om sådana tillgångar har som en konsekvens av att kostnadsavdrag inte får göras vid tonnagesbeskattningen inte heller avdrag för t.ex. avskrivningar kunnat göras. Om tillgångarna tas upp till marknadsvärdet vid beskattningsinträdet innebär det att företaget i vissa fall kan komma att medges avdrag i efterhand i den konventionellt beskattade verksamheten. I detta avseende är det inte någon skillnad mellan att hela verksamheten överförs till konventionell beskattning vid beskattningsinträde och att en enstaka tillgång under pågående tonnagesbeskattning förs över. Problematiken torde i första hand gälla andra tillgångar än fartyg eftersom en överföring av enstaka fartyg kan medföra att godkännandet för tonnagesbeskattning återkallas.

Punkt 7 i paragrafen behandlar en situation där hela verksamheten har varit tonnagesbeskattad och tonnagesbeskattningen upphör. I sådant fall ska anskaffningsvärdet och anskaffningsutgifter vid beskattningsinträdet läggas till grund för skatteberäkningen. Det kan jämföras med 39 b kap. 14 § som behandlar den situationen att tillgångar och tjänster överförs från kvalificerad rederiverksamhet till annan näringsverksamhet eller vice versa. Vid en sådan överföring i blandad verksamhet ska marknadsvärdet tillämpas. Denna skillnad är inte motiverad. Lagrådet föreslår att punkt 7 formuleras så att den omfattar såväl att tillgångar överförs på grund av att tonnagesbeskattningen upphör och att enstaka tillgångar eller förpliktelser i annat fall överförs. Lagrådet föreslår att punkten ges följande lydelse:

*7. en tillgång eller förpliktelse förs över från en kvalificerad rederiverksamhet enligt 39 b kap. till en annan näringsverksamhet i samma koncern.*

22 kap.

5 §

Av punkt 6 följer att som uttag räknas också att tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet som beskattas konventionellt till en annan del där inkomsten utgör tonnageinkomst. Lagrådet noterar att en i sak överensstämmande bestämmelse upptagits i 39 b kap. 14 §. Denna dubbelreglering är överflödigt och Lagrådet kommer i det följande att föreslå att 39 b kap. 14 § utgår, jfr kommentaren till 20 a kap. 1 §.

Lagrådet föreslår att punkt 6 ges följande lydelse:

*tillgångar förs över från annan näringsverksamhet till en kvalificerad rederiverksamhet enligt 39 b kap.*

23 kap.

2 §

Såsom förslaget är utformat kan ett företag med blandad verksamhet inte vara förvärvare i en underprisöverlåtelse. En underprisöverlåtelse kan således inte göras från ett företags konventionellt beskattade verksamhet till ett annat företags konventionellt beskattade verksamhet. I lagrådsremissen utvecklas inte närmare varför nämnda överföringar inte ska omfattas av regelverket om underprisöverlåtelser. Skälen för ställningstagandet bör lämnas i det fortsatta lagstiftningsarbetet. Om avsikten inte är att undanta dessa överlåtelser föreslår Lagrådet att punkt 4 ges följande lydelse:

*överlåtelsen innebär att tillgångar förs över till en kvalificerad rederiverksamhet enligt 39 b kap.*

39 b kap.

Lagrådet finner att kapitelrubriken är missvisande. Kapitlet behandlar rederiföretag med kvalificerad rederiverksamhet men även rederiföretag med blandad verksamhet. De senare blir föremål för såväl konventionell beskattning som tonnageskattning. Lagrådet förordar att kapitelrubriken ändras till "Särskilda bestämmelser om beräkning av resultatet av viss rederiverksamhet".

5 §

Lagrådet föreslår att punkten 3 andra stycket förtydligas genom att ges följande lydelse:

*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 Europeiska unionen, är rederiverksamheten kvalificerad även om andelen inte bibehålls eller ökas.*

10 §

Lagrådet föreslår att paragrafen förtydligas genom att ges följande lydelse:

*Tonnageinkomsten ska tas upp som intäkt. Från intäkten får avdrag inte göras.*

11 och 12 §§

Om ett företag bedriver blandad verksamhet ska vid tonnageskatteinträdet tillgångar och skulder m.m. fördelas mellan den kvalificerade rederiverksamheten och annan näringsverksamhet. I 11 och 12 §§ anges att de ska hänföras till den verksamhet som de tillhör. Fördel-

ningen ska inte behandlas som ett uttag. Nyanskaffade tillgångar ska på motsvarande sätt hänföras till den verksamhet som den tillhör. Lagrådet finner det sannolikt att företag kommer att anpassa sin verksamhet inför övergången till tonnagebeskattning. En fråga i sammanhanget är om den likviditet som därvid uppkommer ska hänföras till den tonnagebeskattade verksamheten t.ex. när det görs gällande att medlen ska användas för en framtida återanskaffning men tills vidare är föremål för en aktiv kapitalförvaltning. Motsvarande problematik uppkommer vid tillämpningen av 39 a kap 11 och 13 §§. I det fortsatta lagstiftningsarbetet bör utvecklas hur dessa avvägningar ska göras.

Av 11 § framgår att också en intäktspost eller kostnadspost ska delas upp mellan verksamheterna. Eftersom detta inte gäller vid beskattningsinträdet föreslår Lagrådet att bestämmelserna om dessa poster förs ihop med regleringen om finansiella intäkter och kostnader i 13 §.

Lagrrådet föreslår i förtydligande syfte att det tas in en ny underrubrik närmast före 11 § av följande lydelse:

*Vad som gäller vid inträde i tonnagebeskattningssystemet och vid nyanskaffning*

Det föreslås att posterna fördelas efter vad som är skäligt. I den fortsatta beredningen av lagstiftningsärendet bör belysas vad som ska ligga till grund för skälighetsbedömningen. Lagrådet föreslår att 11 § förtydligas genom att ges följande lydelse:

*Företag som bedriver både kvalificerad rederiverksamhet och annan näringsverksamhet ska hänföra tillgångar och förpliktelser till den verksamhet som dessa tillhör.*

*Om en tillgång eller förpliktelse ska delas upp mellan verksamheter-  
na, ska fördelningen göras efter vad som är skäligt om inte något  
annat följer av 12 §.*

13 §

Lagrådet föreslår i förtydligande syfte att det införs en ny underrubrik  
före 13 § av följande lydelse:

*Beskattningskonsekvenser vid blandad verksamhet*

Lagrådet föreslår att orden "är mer lämplig" i paragrafen byts mot  
"bättre motsvarar verkliga förhållanden".

Lagrådet anser att vad som gäller för sådana intäkts- och kostnads-  
poster som avses i 11 § i det remitterade förslaget bör flyttas till före-  
varande paragraf. Posterna ska enligt förslaget fördelas efter vad  
som är skäligt. I den fortsatta beredningen av lagstiftningsärendet bör  
belysas vad som ska ligga till grund för skälighetsbedömningen. Pa-  
ragrafen kan ges följande lydelse:

*Företag som bedriver både kvalificerad rederiverksamhet och annan  
näringsverksamhet ska ta upp intäkter och dra av kostnader i den  
verksamhet som dessa tillhör. Om en intäkt eller kostnad ska delas  
upp mellan verksamheterna, ska fördelningen göras efter vad som är  
skäligt.*

*Finansiella intäkter och kostnader ska dock fördelas i förhållande till  
tillgångarnas bokförda värde i respektive verksamhet, om det inte  
klart framgår att en annan fördelning bättre motsvarar verkliga förhål-  
landen.*



## 14 §

Paragrafen är en uttagsbeskattningsregel. Om Lagrådets förslag beträffande 20 a kap. 1 § följs bör förevarande paragraf utgå och följande paragrafer numreras om.

## 15 § (17§)

Lagrådet ifrågasätter om paragrafen behövs med hänsyn till 39 b kap. 10 §. Saken bör belysas i den fortsatta beredningen av lagstiftningsärendet. Om paragrafen ska stå kvar föreslår Lagrådet att den förtydligas genom att ges följande lydelse:

*Tidigare års underskott ska i sin helhet hänföras till annan näringsverksamhet.*

Lagrådet kan i sammanhanget konstatera att förslaget innebär att underskott som uppkommit i rederiverksamheten innan företaget godkänts för tonnageskattnings i sin helhet får användas för att kvittas mot överskott i annan näringsverksamhet i företaget. Ett exempel är att företaget har helt skrivit av ett fartyg och avskrivningarna har genererat underskott motsvarande anskaffningsutgiften varefter företaget går in i systemet med tonnageskattnings. Underskottet kan i ett sådant fall kvittas mot intäkter i annan näringsverksamhet samtidigt som fartyget kan säljas utan skattekonsekvenser.

## 19 § (21 §)

Lagrådet föreslår att paragrafrubriken ändras till "Överavskrivningsfond".

## 23 § (25 §)

Lagrådet föreslår att paragrafen förtydligas genom att ges följande lydelse:

*Om inte annat följer av 24 och 25 §§ ska avdraget återföras till beskattning med minst 25 procent senast vart femte beskattningsår från och med det beskattningsår då avdraget gjordes.*

*Om nettodräktigheten för de ägda kvalificerade fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten vid utgången av en femårsperiod enligt första stycket, 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.*

## 24 § (26 §)

Lagrådet föreslår att paragrafen förtydligas genom att ges följande lydelse:

*Om både den nettodräktighet som utgör underlag för beräkning av tonnageinkomst och nettodräktigheten för de ägda kvalificerade fartyg som ingår i den kvalificerade rederiverksamheten har ökat vid utgången av det femte beskattningsåret i förhållande till vad som gällde fem beskattningsår tidigare, ska tidpunkten för respektive återföring enligt 25 § flyttas fram med fem beskattningsår.*

## 25 § (27 §)

Lagrådet föreslår att i första stycket orden ”fond för skillnadsbelopp” byts mot Överavskrivningsfonden.

Vidare föreslår Lagrådet att den tredje och fjärde strecksatsen i första stycket förs samman och ges följande lydelse:

– företaget går i likvidation eller konkurs.

## 26 § (28 §)

Lagrådet föreslår att paragrafen förtydligas genom att ges följande lydelse:

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

*Schablonintäkten ska hänföras till annan näringsverksamhet.*

Lagrådet kan vidare konstatera att ett företag som saknar skulder och som har hela det egna kapitalet nedlagt i verksamheten kommer att förutom tonnagebeskattning även att påföras schablonintäkt. Detta gäller också om företaget ingår i en koncern som inte heller är skuldbelastad.

## Hänvisningar

Uttrycket "kvalificerad rederiverksamhet" används i flera paragrafer i 39 b kap. Lagrådet föreslår att uttrycket också tas in i 18 kap. 13 a och 14 §§, 20 a kap. 1 § och 23 kap. 2 §. Uttrycket bör tas in i den lista med definitioner och förklaringar som finns i 2 kap. 1 § andra stycket.

Det finns inte bara bestämmelser som berör de aktuella företagen i 39 b kap. utan även i 18 kap. 13 a och 14 §§, 20 a kap. 1 §, 22 kap. 5 §, 23 kap. 2 § 40 kap. 21 a § och 62 kap. 5 §. Lagrådet föreslår att det i slutet av 39 b kap. införs en bestämmelse som upplyser läsaren om att det finns bestämmelser även i andra kapitel, se t.ex. 39 a kap. 14 §.

40 kap.

21 a §

Lagrådet finner att lagtexten och författningskommentaren inte stämmer överens när det gäller vilken verksamhet som begränsningen gäller. Lagrådet föreslår att paragrafen förtydligas genom att orden ”i den kvalificerade rederiverksamheten” läggs till efter ordet ”uppkommit”.

Lagrådet noterar att paragrafen innehåller bestämmelser om förlust av underskottsavdrag som ska träffa den som fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat. Det är en sanktion som läggs till den återkallelseavgift som kan ha ålagts enligt 49 a kap. skatteförfarandelagen. I den fortsatta beredningen bör behandlas frågan om förbudet mot dubbelprövning och kravet på proportionalitet är tillämpligt på förlust av underskottsavdrag för den som har ålagts skattetillägg och återkallelseavgift för uppgifter som lämnats i ett ärende om tonnagebeskattning. I det sammanhanget bör också behandlas frågan om vilka underskott som avses i blandad verksamhet.

#### Lagen om ändring i skatteförfarandelagen

13 a kap.

2 §

Paragrafen läst efter bokstaven föreskriver att den som uppger sig bedriva eller uppger sig ha för avsikt att bedriva viss rederiverksamhet ska godkännas av Skatteverket för tonnagebeskattning om han eller hon begär det. Av författningskommentaren och 8 § framgår emellertid att det inte räcker att begära ett sådant godkännande. En

förutsättning för godkännande är att den verksamhet som sökanden beskriver i sin ansökan är en sådan kvalificerad rederiverksamhet som lagen kräver. Skatteverket ska alltså pröva alla ansökningar om godkännande för tonnagebeskattning och avslå ansökningar från sökande vars rederiverksamhet inte uppfyller lagens krav.

Lagrådet föreslår att paragrafen förtydligas genom att orden "Den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva" byts mot "Den som bedriver eller har för avsikt att bedriva".

13 a kap.

7 §

Lagrådet föreslår att paragrafen förtydligas genom att orden "det övertagande" förs in omedelbart före "företaget". I den fortsatta beredningen av lagstiftningsärendet bör klargöras vilka effekter på tonnagebeskattningen det får när det överlåtande företaget upplöses eller godkännande inte ges eller ansökan inte görs.

10 §

Lagrådet föreslår att man i den fortsatta beredningen av lagstiftningsärendet genom exempel belyser när en tillämpning av skatteflyktslagen är av betydelse för tonnagebeskattningen.

11 §

Lagrådet föreslår att första stycket förtydligas genom att orden "för det" infogas omedelbart efter "skäl".

49 a kap.

3 §

Lagrådet föreslår att paragrafen förtydligas genom att ges följande lydelse:

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

57 kap.

4 §

Lagrådet föreslår att paragrafen förtydligas genom att orden "gjort det" byts mot "fullgjort sin skyldighet".

63 kap.

7 a §

I första stycket föreskrivs 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.

Lagrådet menar att det kan vara oskäligt av Skatteverket att kräva att det betalningsskyldiga företaget omedelbart ska betala en återkallelseavgift, om det skulle medföra betydande skadeverkningar för företaget. Men även om en omedelbar betalning inte skulle medföra betydande skadeverkningar för företaget kan omständigheterna vara

sådana – företaget har utan egen förskyllan drabbats av en tillfällig likviditetsbrist och en omedelbar betalning skulle ge relativt stora skador på företaget – att det skulle vara oskäligt av Skatteverket att kräva omedelbar betalning.

Lagrådet föreslår att paragrafen ges följande lydelse:

*Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av återkallelseavgift, om det skulle medföra betydande skadeverkningar för det betalnings-skyldiga företaget eller annars framstå som oskäligt att omedelbart driva in betalning av avgiften.*

67 kap.

24 §

Lagrådet föreslår att andra stycket förs samman med första stycket och att paragrafen ges följande lydelse:

*Om det allmänna ombudet överklagar samtidigt fattade beslut om efterbeskattning och skattetillägg respektive efterbeskattning och återkallelseavgift 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 eller återkallelseavgift ska tas ut.*

33 §

Lagrådet föreslår att andra stycket förs samman med första stycket och att paragrafen ges följande lydelse:

*Den som har överklagat ett beslut i en fråga som har föranlett skattetillegg eller återkallelseavgift får även ta upp frågan om skattetillegg eller återkallelseavgift om domstolen anser att skattetillegget eller återkallelseavgiften utan olägenhet kan prövas i målet.*