

Stockholm den 25 mars 2024

R-2024/0185

Till Landsbygds- och Infrastrukturdepartementet

LI2024/00068

Sveriges advokatsamfund har genom remiss den 25 januari 2024 beretts tillfälle att yttra sig över promemorian Vågade skatter – Navigering i sjöfartens förutsättningar.

Sammanfattning

Advokatsamfundet har i vissa delar ingen erinran mot förslagen i promemorian och ställer sig huvudsakligen positivt till förslagen. När det gäller vissa av förslagen ser Advokatsamfundet dock behov av förtydliganden. Syftet med de förtydliganden som Advokatsamfundet föreslår är att skapa större förutsägbarhet vad gäller tolkningen av lagstiftningen – något som utredningen också lyfter fram som avgörande för att det uppdaterade tonnagesystemet ska få avsedd effekt.

Två exempel på områden där förtydliganden är önskvärda är förslaget i avsnitt 4.2.1 om undantag för fartyg som går i upphandlad sjötransport eller skärgårdstrafik och avsnitt 4.2.3 om att uttryckligen inkludera specialsjöfart som kvalificerad rederiverksamhet. Advokatsamfundet anser vidare att den föreslagna regeln om att fartyg ska kvalificeras till tonnageskattesystemet om de används i internationell fart i åtminstone ringa omfattning (se avsnitt 4.2.2) kan förväntas skapa fler gränsdragningsproblem än den löser. Advokatsamfundet föreslår därför att man antingen helt tar bort kravet på internationell fart för att slippa gränsdragningsproblem vad gäller internationell trafik för att fartyg ska vara kvalificerade, alternativt att man på ett tydligt sätt definierar vad som avses med internationell fart. En sådan definition behöver då fungera även för



specialsjöfart och andra fartyg vars trafik inte alltid går ut på transport mellan hamnar i traditionell bemärkelse samt ligga inom ramen för det EU-rättsliga regelverket om statligt stöd till sjöfarten.

Advokatsamfundet delar utredningens uppfattning i avsnitt 4.2.6 om att avtal om leverans jämställs med innehav av fartyg, men anser att även avtal om förvärv av begagnat tonnage i så fall bör kunna räknas in, oavsett om leverans hunnit ske vid tidpunkten för avstämning av nettodräktigheten.

På ett generellt plan gör Advokatsamfundet även den reflektionen att om de föreslagna ändringarna införs, så kommer fartyg av de flesta storlekar, typer och användningsområden att kvalificeras för tonnageskattesystemet. Detta innebär att bedömningsfrågan om kvalificering kommer att flyttas till kravet i 39 b kap. 6 § i Inkomstskattelagen genom att fartyget har sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige. Behovet av ett förtydligande av kravet kring strategisk och ekonomisk ledning blir i samband med detta större, varför ett förtydligande är önskvärt i detta avseende under den fortsatta beredningen.

Vidare anser Advokatsamfundet att den del av förslaget (avsnitt 4.2.9) som avser att Skatteverket ska ha möjlighet att avslå en ansökan om inträde som i och för sig uppfyller de formella kriterier som lagstiftaren uppställt ökar regelverkets oförutsägbarhet och därför i sig strider mot de syften som anses ligga bakom tonnagebeskattningsystemet. Denna del av förslaget för in ett moment av rättsosäkerhet för den enskilde och bör enligt Advokatsamfundet utmönstras från förslaget.

Slutligen noteras att Advokatsamfundet har utgått från att utredningen är förenlig med det EU-rättsliga regelverket och Advokatsamfundet har därför inte gjort någon EU-rättslig bedömning av de föreslagna justeringarna.

Synpunkter

Advokatsamfundet anser att en av de ur ett lagstiftningsperspektiv viktigaste frågorna för att uppnå de syften som lyfts i utredningen är att skapa förutsebarhet kring tolkningen av regelverket. Tydlighet är en av lagstiftningens viktigaste uppgifter och i detta fall där förutsebarheten också förväntas få effekt på själva genomslagskraften i förslaget blir frågan helt avgörande. De synpunkter och förslag Advokatsamfundet



lämnar i det följande syftar till att förtydliga delar där samfundet anser att det finns risk för gränsdragningsproblematik.

Avskaffande av stämpelskatt för skeppsinteckning

Advokatsamfundet har inga synpunkter vad avser utredningens förslag i punkten 3.1 om att avskaffa stämpelskatt för beviljande av ansökan om inteckning i skepp.

Tonnageskatt

När det gäller utredningens förslag i punkten 4.2 avseende tonnageskatt har Advokatsamfundet följande synpunkter.

(a) Föreslagna ändringar till 39 b kap. 3 § Inkomstskattelag (1999:1229) ("Inkomstskattelagen")

Avsnitt 4.2.3: Inkludera specialsjöfart

Utredningen föreslår att handelssjöfart av typen specialsjöfart inkluderas explicit till vad som anses utgöra kvalificerad rederiverksamhet enligt 39 b kap. 3 § Inkomstskattelagen. Detta innefattar bogsering; sjömätning; fartyg som servar olika typer av offshoreanläggningar; fartyg som utför byggande, underhåll och nedmontering av vindkraftverk och andra offshoreanläggningar; kabel- och rörlägningsfartyg samt fartyg som utför prospektering och utvinning av naturresurser.

Såvitt Advokatsamfundet kan bedöma tjänar en utvidgning av tonnageskattesystemet till att inkludera specialsjöfart den föreslagna utredningens syfte – att öka svensk sjöfarts konkurrenskraft. Det framgår emellertid inte om uppräknigen i utredningens förslag är avsedd att vara uttömmande. Mot bakgrund av att ny teknik ständigt tillkommer finns det anledning att anta att specialsjöfarten kommer att förändras i takt med den. Inte minst inom området förnybar energi sker den tekniska utvecklingen snabbt. För att undvika att lagstiftningen blir föråldrad bör det enligt Advokatsamfundets uppfattning övervägas en mer allmän definition än en uppräknigen av befintliga former av specialsjöfart. Om avsikten är att förbättra konkurrensvillkoren för svensk sjöfart i stort vore det kanske allra enklast att låta all sjöfart som inte uttryckligen undantas kunna kvalificeras för systemet, i den utsträckning det ligger inom ramen för det EU-rättsliga regelverket om statligt stöd till sjöfarten.



I samband med att specialsjöfart inkluderas anser Advokatsamfundet också att en översyn bör göras avseende vilka effekter ett sådant förslag får vad gäller övriga delar av tonnageskatteregolverket. Advokatsamfundet menar exempelvis att det kan finnas anledning att se över vilka anknutna verksamheter som ska anses ingå i kvalifikationen för ”verksamhet som är nödvändig för eller nära anknuten till en sjötransport och som ingår i ersättningen för sjötransporten” under 39 b kap. 3 § andra strecksatsen Inkomstskattelagen. Medan det finns tydliga riktlinjer för gränsdragningen för gods- och passagerartrafik, är det inte lika tydligt vilka de angränsande tjänsterna är för de verksamheter som utgör specialsjöfart. Det kan också antas att verksamheten också kan beröra interna angelägenheter snarare än tillhandahållande av tjänster till tredje part vilket kan göra att andra kriterier blir relevanta för gränsdragningen. Det är därför sannolikt att gränsdragningen bör vara en annan för den nu föreslagna specialsjöfarten.

(b) Föreslagna ändringar till 39 b kap. 6 § Inkomstskattelag (1999:1229)
(”Inkomstskattelagen”)

Avsnitt 4.2.1: Undantag för upphandlad sjötransport och skärgårdstrafik

Utredningen föreslår att lagstiftningen om tonnagebeskattningen ska kompletteras med ett undantag så att fartyg som går i upphandlad sjötransport eller skärgårdstrafik inte är kvalificerade för systemet. Advokatsamfundet uppfattar att det är sjötransporter som är upphandlade i Sverige och skärgårdstrafik som bedrivs inom svenskt territorialvatten som avses i det föreslagna undantaget. Det bör framgå tydligt vad som gäller för fartyg som används i skärgårdstrafik i andra länder, se även kommentaren nedan om ändrat fartområde.

Advokatsamfundet anser vidare att det är oklart vilken betydelse tröskelvärdet på 10 % får i praktiken. Det nuvarande förslaget innebär att ett fartyg som till 89 % går i internationell fart ändå inte skulle omfattas av tonnagesystemet om resterande 11 % avser skärgårdstrafik. Det föreslagna upplägget i kombination med att det inte föreslagits någon definition kring vad som ska anses vara skärgårdstrafik gör att den praktiska tillämpningen är svår att både analysera och fastställa. Om det föreslagna undantaget ska införas, anser Advokatsamfundet därför att det finns ett behov av att förtydliga såväl kvalifikationerna kring de verksamheter som ska undantas, samt hur det föreslagna undantaget förhåller sig till övriga justeringar som föreslås i utredningen.



Avsnitt: 4.2.2 Ändra fartområdet

I avsnitt 4.2.2 föreslår utredningen att kravet för att fartyg ska vara kvalificerat ska ändras från ”huvudsakligen används i internationell fart eller i inrikes fart i ett annat land” till ”används i trafik som i åtminstone ringa omfattning sker i internationell fart, eller används i inrikes fart i ett annat land”.

Till att börja med anser Advokatsamfundet att det när lagtexten tas fram bör klargöras i vilken utsträckning ett fartyg ska användas i inrikes fart i ett annat land för att vara kvalificerat, t.ex. om det i detta avseende krävs ”åtminstone ringa omfattning”, i likhet med vad som föreslås för internationell fart.

Förslaget att ändra fartområdet motiveras bl.a. med att det vid tillämpning av dagens regelverk uppstår gränsdragningsproblem kring vilka resor som uppfyller kraven på internationell fart. Det är t.ex. inte självklart i vilken utsträckning en transport bestående av flera stopp mellan svenska hamnar, ett stopp i utländsk hamn och sedan återresa till Sverige utgör en resa i internationell fart, vilket enligt utredningen skapar en osäkerhet och administrativ börda för såväl ingående företag som för Skatteverket.

Advokatsamfundet instämmer i utredningens uppfattning att gränsdragningsproblem förekommer och att sådana bör undvikas, men kan tyvärr inte se hur utredningens förslag ska kunna lösa dessa problem. Snarast verkar förslaget flytta gränsdragningsproblematiken från ett procenttal till ett annat när fartyg ska användas i åtminstone ringa omfattning (minst 10 % enligt utredningen) i stället för huvudsakligen (minst 75 %). Den rättsosäkerhet som råder kommer av allt att döma därför bara att förflyttas till andra verksamheter, som ligger nära den nya gränsdragningen.

Även om utredningen antar att gränsdragningsproblematiken drabbar färre verksamheter med de föreslagna trösklarna, vore det enligt Advokatsamfundet att föredra om en eventuell lagändring i stället kunde minska gränsdragningsproblemen. Det låter sig dock inte enkelt göras eftersom begreppet ”internationell fart” i sig inte är entydigt utan ger upphov till en rad frågor. Är det t.ex. antalet dygn fartyget befinner sig utanför svenskt territorialvatten som de tio procenten ska beräknas utifrån eller räknas hela resan mellan en svensk och en utländsk hamn? Vad gäller för fartyg som inte anlöper någon utländsk hamn, utan exempelvis lastar eller lossar vid en offshore-anläggning, lastning via pipeline eller genom ship to ship-transfer inom utländskt



territorium alternativt internationellt vatten? Om ett fartyg lämnar Sverige för att utföra arbeten såsom bogsering eller undersökningar på havsbotten alternativt fungerar som boende eller transport åt personer som deltar i sådan verksamhet utan att fartyget för den skull anlöper en hamn eller annan anläggning innan det återvänder till Sverige, räknas denna tid som internationell fart?

Som Advokatsamfundet ser det förefaller gränsdragningsproblematiken snarast öka med utredningens förslag, särskilt om förslaget i avsnitt 4.2.3 om att inkludera specialsjöfart i tonnageskattesystemet antas samtidigt, eftersom sådana fartyg inte används i gods- och passagerartransport i traditionell bemärkelse.

Att fortsatt ha kvar en procentandel, om än tydligt mindre än nuvarande, i internationell fart menar utredningen är av betydelse för att minska risken för att taktiska överväganden snarare än trafikmässiga skäl avgör om man ska kunna omfattas av systemet. Advokatsamfundet anser dock att så länge kravet på viss procentandel internationell fart kvarstår så kommer även gränsdragningsproblematiken att kvarstå, med såväl praktiska problem som rättsosäkerhet som följd. I den mån procenttröskeln ska finnas kvar bör det förtydligas vad som avses med såväl internationell som nationell fart samt om endast fartygets förflyttning ska räknas som ”fart” eller om stillaliggande perioder på varv eller, för vissa specialfartyg, stillaliggande användning av fartyget ska tas med i beräkningen. I vilket fall anser Advokatsamfundet att om gränsen för 10 % ska finnas kvar så bör man även överväga hur det ska förhålla sig till kravet på att fartygets strategiska och ekonomiska ledning måste finnas i Sverige, med krav på att underhåll m.m. ska äga rum här.

Advokatsamfundets förslag till förtydligande om vad som avses med strategisk och ekonomisk ledning

Advokatsamfundets allmänna reflektion är att om de föreslagna ändringarna, som syftar till att många fler ska ha möjlighet att omfattas av tonnageskattesystemet, så kommer såväl riktigt små fartyg som specialfartyg och fartyg som i endast begränsad omfattning går i internationell trafik att kvalificeras för tonnageskattesystemet. Kvar oförändrat finns då kravet i 39 b kap. 6 § i Inkomstskattelagen på att fartyget har sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige.

När de flesta fartygstyper och fartområden kvalificeras för systemet blir det i praktiken i de allra flesta fall endast kravet på att fartygets ”strategiska och ekonomiska ledning”



ska finnas i Sverige som sätter gränsen för om förutsättningarna för kvalificering ska anses vara uppfyllda. Det är därför av största betydelse att det är tydligt vad som krävs för att detta rekvisit ska anses uppfyllt. Så är idag inte fallet.

Advokatsamfundet konstaterar inledningsvis att begreppet strategisk och ekonomisk ledning verkar vara en specialkonstruktion för tonnageskattesystemet och att det i övrigt inte förekommer inom svensk skatterätt. Det går därför inte att söka vägledning kring tolkningen utifrån andra skatterättsliga begrepp, såsom exempelvis ”verklig ledning” som tidigare förekommit i punkt 8 rörande bl.a. sjöfart i OECD:s modellavtal. Regleringen utmärker sig också från stora delar av inkomstskatterätten i övrigt genom att den tar sikte på fartygets ledning snarare än att utgå från en bedömning baserad på själva skattesubjektet. Det behöver därmed säkerställas att det tydligt framgår hur lagstiftningen ska tolkas. Detta behov ökar i samband med förslaget om att kvalifikationskraven ska öppna upp för att fler verksamheter och fartyg omfattas.

Med ekonomisk ledning avses enligt förarbetena till dagens regler om tonnageskattesystemet bl.a. planering av rutter, försäljning av frakter och persontransporter, teknisk drift, proviantering och företagsledning i anslutning till upplags-, terminaltjänst-, personalförvaltnings- och underhållsverksamhet. Med strategisk ledning avses den högre företagsledningen för fartyget, bland annat kontrakt, köp och försäljning av fartyg samt samarbeten. Det framgår av förarbetena att det inte är något krav att alla de nämnda åtgärderna uteslutande ska utföras i Sverige utan en sammanvägning av samtliga åtgärder och omständigheter företas. Det framgår också av förarbetena att listade aktiviteter bara utgör exempel och det ges ingen vidare ledning i frågan om vilka av dessa aktiviteter som avgör frågan om ledningens placering.

De uppgifter som uppräknas ovan är i modern rederiverksamhet nästan undantagslöst fördelade över flera olika bolag inom koncernen. Inte sällan finns dessa bolag i olika länder. Ingen ledning ges i övrigt för hur sammanvägningen ska göras och hur tungt de olika åtgärderna väger i förhållande till varandra. Inte heller ges någon vägledning kring i vilken utsträckning ledningen ska finnas i Sverige. Däremot följer av lagtextens ordalydelse att både den strategiska och den ekonomiska ledningen måste finnas i Sverige för att ett fartyg ska kunna kvalificeras för tonnageskattesystemet.

Advokatsamfundet anser att det skulle behövas vägledning för hur den sammantagna bedömningen ska göras och vilka faktorer som ska väga tyngst i de fall där det finns en gränsdragningsproblematik. Detta bör kunna göras genom tydlig vägledning i



förarbeten. Advokatsamfundet anser också att särskild ledning kring hantering av gråzonsfall bör tas in i förarbetena.

(c) Justeringar avseende överavskrivningsfonder

Avsnitt 4.2.6: Avtal om leverans jämställs med innehav

Utredningen föreslår att bindande avtal om leverans av nybyggt tonnage inom tre år jämställs med anskaffning av fartyg.

Advokatsamfundet ser positivt på utredningens förslag att ett nybyggnadsavtal ska kunna tillgodoräknas vid bedömningen av nettodräktigheten. Det skulle underlätta för rederier att kunna köpa och sälja fartyg när marknadsförutsättningarna är de rätta, utan att riskera stora skattekonsekvenser enbart på grund av att leverans av ett beställt skeppsbygge är försenat. Beställning av ett nybyggt fartyg är en långvarig process och förseningar på flera år är inte ovanliga. Däremot ser Advokatsamfundet inte anledning att göra skillnad på nybyggnation och förvärv av begagnat tonnage och anser att även förvärv av fartyg som inte är nybyggda, där avtal om förvärv ingåtts men där leverans inte hunnit ske innan tidpunkten för avstämning av nettodräktigheten, bör kunna jämnställas med bindande avtal om nybyggt tonnage.

Advokatsamfundet har utgått ifrån att utredningen endast tar sikte på när delar av överavskrivningsfond måste överföras till beskattning och att tidpunkten för sådan överföring kan flyttas fram enligt 39 b kap. 24 § Inkomstskattelagen om nettodräktigheten för i systemet ingående fartyg har ökat (alternativt, enligt utredningens förslag i avsnitt 4.2.5, inte har minskat). Om man läser förslaget fristående framgår det dock inte om utredningen avser en mer generell regel som avser att jämställa avtal om nybyggnation med innehav även i andra fall. Om så är fallet anser Advokatsamfundet att man måste överväga vad en sådan generell regel skulle få för inverkan på tillämpning av regelverket i övrigt, exempelvis beräkning av bruttodräktighet för att rederiverksamhet ska anses kvalificerad enligt 39 b kap. 5 §.

(d) Förslag om införande av generalklausul

Avsnitt 4.2.9: Inför en syftesuppfyllande paragraf

Utredningen föreslår att lagstiftningen om tonnagebeskattning kompletteras med en syftesuppfyllande paragraf innehållande en möjlighet för Skatteverket, om det finner



det uppenbart att det skulle strida mot syftet med tonnagesbeskattningssystemet att bevilja inträde trots att de formella kraven är uppfyllda, att avslå ansökan om inträde.

Det övergripande syftet med det svenska tonnagebeskattningssystemet är enligt utredningen att stärka svensk handelssjöfarts möjligheter att vara konkurrenskraftig på den internationellt konkurrensutsatta sjötrafikmarknaden, samt att bidra till att stärka de samlade svenska förutsättningarna för att bedriva avsedd sjöfartsverksamhet under svensk flagg, även om svensk flagg inte är ett krav för att ingå i tonnagesystemet.

Givet förslaget utformning har Advokatsamfundet svårt att se vad det skulle kunna vara för situationer som trots att de uppfyller de formella kraven skulle strida mot dessa syften. Eftersom syftena i viss mån är motsägelsefulla, då det inte finns någon konkret koppling mellan flagg- och tonnagesystemet, är det svårt att förstå både hur dessa syften ska vägas mot varandra, samt hur syftet avseende svensk flagg över huvud taget ska kunna anses uppfyllt genom tonnagesystemet. Möjligen avser man i utredningen att komma till rätta med risken att en situation skulle uppstå som inte främjar just svenska intressen. Advokatsamfundet anser i sådant fall att en sådan risk bör hanteras inom ramen för kraven på "strategisk och ekonomisk ledning". Om kraven som uppställs för detta är uppfyllda bör verksamheten och fartygen anses vara inom det avsedda syftet. Skulle det visa sig att lagstiftaren missat omständigheter som längre fram skulle visa sig strida mot dessa syften menar vi att detta är en risk som bör ligga på lagstiftaren och inte på den enskilda näringsidkaren.

En närliggande fråga är huruvida det är lämpligt att utforma lagtexten på ett så vagt sätt som föreslås i utredningen och samtidigt ge Skatteverket rätt att bestämma när det kan anses uppenbart strida mot lagstiftningens syfte att bevilja inträde. I praktiken skulle detta innebära en förskjutning av normgivningsmakten från Riksdagen till Skatteverket, vilket enligt Advokatsamfundet riskerar att strida mot legalitetsprincipen. Advokatsamfundet anser att det är lagstiftaren, och inte Skatteverket, som bör fatta beslut kring de lagkrav som uppställs för att få tillämpa reglerna om tonnagebeskattning. Detta förhållande bör adresseras ytterligare inom ramen för den fortsatta beredningen av lagstiftningsärendet.

Inom det skatterättsliga området används inte sällan begreppet "syfte" och exempelvis kan en transaktions syfte föranleda olika skattekonsekvenser. Det finns situationer då en sådan genomlysning av syftet bakom någons rättshandlingar kan rättfärdigas för att



undvika att skattelagstiftningen kringgås. I förevarande fall rör det sig dock inte om den förment skattskyldiges syften eller syftet bakom dennes rättshandlingar utan ifall Skatteverkets tillämpning skulle strida mot lagstiftarens syften, varför saken kommer i ett annat ljus. Detta förstärks ytterligare av att syftet i detta fall inte heller på något sätt framgår av lagstiftningen varför den föreslagna bestämmelsen framstår som mycket märklig.

Dessutom anges att en av anledningarna till att tonnagebeskattningssystemet bedöms vara attraktivt vara att vissa företag söker förutsägbarhet (se utredningen s. 24 resp. s. 50). Advokatsamfundet anser att den här delen av förslaget om att Skatteverket ska ha möjlighet att avslå en ansökan om inträde, som i och för sig uppfyller de formella kriterier som lagstiftaren uppställt, ökar regelverkets oförutsägbarhet och därför i sig strider mot de syften som anses ligga bakom tonnagebeskattningssystemet.

Denna del av förslaget för in ett moment av rättsosäkerhet för den enskilde och bör enligt Advokatsamfundet strykas.

SVERIGES ADVOKATSAMFUND

Mia Edwall Insulander