



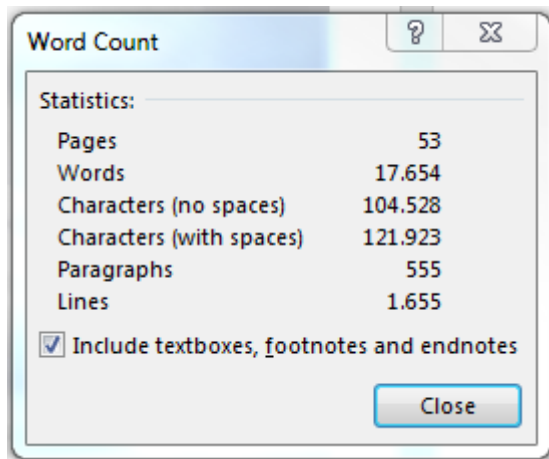
*Foto: Maersk Supply Service*

# Tonnageskattelovens anvendelsesområde

Et juridisk speciale af Nickie Ravn Hansen

# Titelblad

Dansk titel: Tonnageskattelovens anvendelsesområde  
Engelsk titel: The scope of the Danish Tonnage Tax Act  
Afleveringsdato: 17. maj 2018  
Fagområde: Skatteret  
Studienummer: 2013-7892  
Vejleder: Magnus Vagtborg  
Antal anslag: 121.923



Underskrift:

17. maj 2018

Dato

Nickie Ravn Hansen

## Indhold

<b>Forord</b> .....	<b>5</b>
<b>DEL I</b> .....	<b>7</b>
<b>Kapitel 1. Introduktion</b> .....	<b>7</b>
1.1 Indledning .....	7
1.2 Emnevalg og afgrænsning .....	8
1.2.1 Problemformulering.....	9
1.3 Teori og metodiske overvejelser.....	9
1.4 Skatteretten og forholdet til EU-retten .....	10
1.4.1 Skatteretten .....	10
1.4.1.1 EU-retten og forholdet til skatteretten.....	11
1.5 Plan for specialet.....	13
<b>DEL II</b> .....	<b>14</b>
<b>Kapitel 2. Tonnagebeskatning</b> .....	<b>14</b>
<b>Kapitel 3. Den subjektive skattepligt, TSL § 1</b> .....	<b>15</b>
3.1. Indledning .....	15
3.1.1 Afgrænsning af skattesubjekter omfattet af TSL § 1 shm. SEL .....	15
3.1.2 Koncernforbundne selskaber .....	16
<b>Kapitel 4. Den objektive skattepligt, TSL §§ 6, 8 og 10</b> .....	<b>19</b>
4.1 Indledning .....	19
4.2 Rederivirksomhed efter TSL § 6, stk. 1, 1. pkt. ....	19
4.1.1 Søtransport .....	21
4.1.2 Erhvervmæssig transport .....	24
4.1.3 Transport - Blandede aktiviteter.....	24
4.1.4 Forskellige destinationer (destinationskravet) .....	26
4.1.4.1 Anlæg og strukturer .....	29
4.3 Ejet eller lejet skib.....	30
4.4 Bruttotonnage over 20t .....	31
4.5 Fartøjer, der ikke er skibe i tonnageskatteordningens forstand, jf. TSL § 8, stk.....	31
4.6 Strategisk og forretningsmæssig drift fra Danmark og ledelsens sæde efter SEL .....	33
4.6.1 Strategisk og forretningsmæssig drift – begrebets forhold til OECD's MDBO art. 8 .....	36
4.7 Virksomheder, der falder uden for rederivirksomhed, jf. TSL § 8, stk. 1.....	39
4.8 Virksomhed i nær tilknytning til rederivirksomheden .....	41
4.8.1 Anvendelse af containere .....	42
4.8.2 Drift af lastnings-, losnings- og vedligeholdelsesfaciliteter .....	43
4.8.3 Drift af billetkontorer og passagerterminaler, samt drift af kontorfaciliteter m.v.....	44

4.8.4 Salg af varer til forbrug om bord.....	44
4.8.5 En beregnet markedsleje ved rederiets egen anvendelse af lokaler om bord og lejeindtægt ved udleje af lokaler om bord.....	45
4.8.6 Administration af plujesamarbejder (udeladt fra bestemmelsen).....	46
4.8.7 Afhændelse af skib .....	47
<b>DEL III .....</b>	<b>48</b>
<b>Kapitel 5. Sammenfatning .....</b>	<b>48</b>
5.1 Retskildemæssige problemstillinger .....	48
5.2 Tonnagebeskatningen.....	48
5.2.1 Omfattede aktiver og aktiviteter .....	48
5.2.2.1 Destinationskravet .....	49
5.2.2.2 Strategisk og forretningsmæssig drift.....	49
<b>Abstract.....</b>	<b>50</b>
<b>Litteraturliste.....</b>	<b>51</b>
Litteratur .....	51
Bøger .....	51
Artikler .....	51
Lovreferencer.....	51
Love .....	51
Lovforarbejder .....	52
International regulering.....	52
Doms- og afgørelsesregister .....	53
EU-afgørelser .....	53
Andre tortolkningsbidrag.....	53



## Forord

Specialet er udarbejdet i perioden februar-maj 2018 i forbindelse med afslutning af cand.merc.jur ved Aalborg Universitet.

Specialet markerer det afsluttende kapitel for fem lærerige år ved Aalborg Universitet, som særligt har udviklet mine kompetencer til at kunne arbejde med juraen. Herudover har studiet lært mig, hvorledes den juridiske metode anvendes til at forstå og fortolke loven.

Specialet afspejler min interesse i det skatteretlige område og min interesse for at analysere loven og de bagvedliggende kilder, når lovens anvendelsesområde skal defineres. Interessen for at arbejde dybdegående med den juridiske metode er opstået ved undervisning i skatteretlige fag, herunder særligt ved de indirekte skatter.

Tak til...

Magnus Vagtborg for yderst engageret, fleksibel og kyndig vejledning, men også en sælig tak for at han på det personlige plan har været en imødekommende person og god sparringspartner.

Min familie og venner for støtte og forståelse omkring min til tider mentalt fraværende tilstedeværelse.

Min søster for at bringe humor og uvurderlig omsorg ind i en koncentreret og hektisk periode med fuldtidsarbejde og specialeskrivning.

## Forkortelser

LL	Ligningsloven
MDBO	OECD's Modeloverenskomst for dobbeltbeskatningsoverenskomster
SEL	Selskabsskatteloven
SØML	Sømandsskatteloven
TSL	Tonnageskatteloven
TEUF	Traktaten om Den Europæiske Unions funktionsområde
SR	Skatterådet
LSR	Landsskatteretten
HR	Højesteret
C	Case
LBK	Lovbekendtgørelse
L	Lovforslag
SKM	Skattemeddelelse
TfS	Tidskrift for Skatter og Afgifter
UfR	Ugeskrift for retsvæsen
FT	Folketinget
EØF	Europæisk Økonomisk Fællesskab
EU	European Union (Europæisk Union)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisationen for økonomisk samarbejde og udvikling)

# DEL I

## Kapitel 1. Introduktion

### 1.1 Indledning

EU-Kommissionen anfører i sine retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (EFT 97/C 205/05), at 32 pct. af verdens tonnage i 1970 sejlede under EF-flag, og at denne andel i 1995 var faldet til 14 pct. Lande med store åbne skibsregistre øgede i samme periode deres andel af verdenstonnagen fra 19 pct. til 38 pct. Dvs. at mens EF/EU-landenes andel af verdenstonnagen blev mere end halveret, blev andelen af verdenstonnagen under formodet bekvemlighedsflag fordoblet.<sup>1</sup>

EU kommissionen fandt at noget skulle gøres for at rederier hjemmehørende i EU, kunne forbedre konkurrenceevnen på det globale marked. Således fastsatte EU kommissionen retningslinjerne for statsstøtte til søtransportsektoren (EFT 97/C 205/05). Det konstateres i retningslinjerne indledningsvis, at søtransport er et meget mobilt erhverv, og at en alt for skrap ordning nemt kan undgås ved at lade skibe registrere i andre lande, hvilket giver fuldstændig bemandingsfrihed, eller ved at etablere en nominel administration eller ledelse uden for medlemsstaten, således at dennes skattesystem kan undgås.<sup>2</sup>

Rederivirksomheder indebærer nogle meget høje kapitalomkostninger. Disse omkostninger er nogenlunde ens ved erhvervelsen af skibene verden over, og virksomhederne har herefter et incitament til at placere sig der, hvor de variable omkostninger (lønomkostninger, skatteomkostninger, m.v.) er lavest.<sup>3</sup>

For at kunne bevare den danske skibsfarts position og internationale konkurrencedygtighed, fandt den danske regering det nødvendigt at tilpasse skibsfartens vilkår. Således vedtog Danmark i 2002 en statsstøtteordning efter EU-reglerne, gennem tonnageskatteoven (TSL). Da der er tale om en statsstøtteordning, skulle denne dog først godkendes ved kommissionen forinden ikrafttræden.<sup>4</sup> Med tonnageskatteordningen blev det således muligt for rederier, som kunne omfattes af TSL, at tilvælge en særlig selskabsbeskatning, hvor beskatningen ikke udregnes på baggrund af indkomstopgørelse, men på baggrund af rederiets nettotonnage.

---

<sup>1</sup> FT L 92/2001 (2. samling), Almindelige bemærkninger

<sup>2</sup> FT L 92/2001 (2. samling), Almindelige bemærkninger

<sup>3</sup> FT L 92/2001 (2. samling), Almindelige bemærkninger

<sup>4</sup> Statsstøtte nr. N 563/2001 – Danmark, Lov om beskatning af rederivirksomhed (Tonnageskatteoven)



Det er tydeligt, at den maritime sektor er i stigende fokus hos nationale lovgivere, og økonomisk set står danske rederier, mest kendt er nok Maersk, da også for store indtægter til Danmark og den danske stat. Dermed er det et ønske fra lovgivers side at gøre Danmark så attraktivt på det maritime område som muligt. Derfor gælder således som der gælder lempeligere regler ved beskatning af rederier, også lempeligere regler ved beskatning af søfolk, såfremt rederiet kan omfattes af TSL. Ved beskatning af søfolk er det maksimalt tilladte støtteniveau en fjernelse af skatten og af bidrag til social sikring. For rederiernes vedkommende er det maksimalt tilladte støtteniveau en fjernelse af selskabsskatten. Det er således efter EU's statsstøtteregler tilladt at fjerne al beskatning af rederivirksomhed, men det er ikke tilladt derudover at give egentlige tilskud.<sup>5</sup>

Siden indførselen af tonnageskatteordningen, har TSL været genstand for en del ændringer, som resultat den maritime udvikling. I 2015 udtalte tidligere CEO for Maersk Supply Service, Carsten Plougmann, at fire af rederiets nybygninger, formegentlig ville udflages fra Danmark som resultat af at disse, der var en del af offshore-området, ikke ville kunne omfattes af TSL. Tidligere har Mearsk fået udflagede skibe, AHTS- og PSV-skibe, flaget tilbage til Danmark<sup>6</sup> grundet favorable lovændringer. Det er således tydeligt at danske lovgivere er stærkt influeret af de store rederier, når de ændrer på maritimområdet, og set i forhold til lovens formål om at skabe stærk position på det globale maritime marked, er lovgiverene selvfølgelig nødt til at indarbejde rederiernes ønsker, for ikke at risikere udflugning af skibe.

Noget tyder på, at de foretagne tiltag har hjulpet, da en undersøgelse fra Danske Rederier viser, at Danmark i dag er den 7. største søfartsnation i verden, målt på tonnage til rådighed. Derudover er Danmark nummer 13 på listen over flagstater, overgået af lande med lav beskatning, som Panama, Bahamas m.v.<sup>7</sup>

## 1.2 Emnevalg og afgrænsning

Området om tonnagebeskatning er et stadigt forholdsvis let berørt område i den juridiske litteratur, som i stigende grad er genstand for mange tvivlsspørgsmål. Grundet øget fokus på området de seneste 25 år og stadig stigende fokus på dansk- og europæisk maritimkonkurrenceevne, er det yderst relevant at belyse hvorledes rederier kan lade sig benytte af ordninger, som tilgodeser det maritime hverv, som tonnageskatteordningen blandt andet gør.

---

<sup>5</sup> FT L 92/2001 (2. samling), Almindelige bemærkninger

<sup>6</sup> (Vogdrup-Schmidt, 2015)

<sup>7</sup> (Facts and figures, 2017)

Nærværende speciale omhandler Tonnageskatteovens anvendelsesområde, hvilke aktiver og aktiviteter, som kan omfattes, dermed selskabers mulighed for at benytte tonnageskatteordningen. TSL er en national lov, og tonnageskatteordningen vil derfor som udgangspunkt blive behandlet i et nationalt perspektiv. Da TSL regulerer en statsstøtteordning, der, som andre statsstøtteordninger, skal godkendes af EU kommissionen, vil EU-retten inddrages hvor dette findes nødvendigt. Der vil ydermere også indrages Organisation for Economic Co-operation and Development's (OECD) model for dobbeltbeskatningsoverenskomster (MDBO).

Specialet vil tage udgangspunkt i TSL §§ 6, 8 og 10, men også berøre andre bestemmelser når dette er relevant for fortolkningen og forståelsen af de nævnte bestemmelser. Bestemmelserne, TSL §§ 6, 8 og 10, er de bestemmelser, der regulerer betingelserne for at aktiver og aktiviteter kan omfattes af eller afgrænses fra den danske tonnageskatteordning, hvorfor disse er særligt relevante.

### 1.2.1 Problemformulering

Således er følgende problemformulering udformet:

*En belysning af tonnagebeskatningen og i hvor høj grad denne kan gennemføres ved den danske tonnageskatteordning, dette afgrænset til at tage udgangspunkt i TSL § 6 med lovens afgrænsninger og specificeringer i TSL §§ 8 og 10, herunder med inddragelse af internationale retskilder.*

### 1.3 Teori og metodiske overvejelser

Det teoretiske grundlag for specialet, er den skandinaviske realisme, herunder særligt prognose teorien. Formålet er således at angive, hvad der er gældende ret (de lege lata) i forhold til tonnageskatteordningen. Ifølge prognoseteorien, angives gældende ret som de retsdogmatiske udsagn, som kan verificeres (eller falcificeret) ved en senere retssag, forudsat at omstændighederne på tidspunktet for fremsættelsen af udsagnene er de samme. Retsvidenskabens rolle er med andre ord, at forudsige, hvordan en dommer vil handle i en hypotetisk retssag. Hertil er det vigtigt at tilføje, at det ikke er dommerens resultat, som videnskaben ønsker at forudsige, men hvilke retsregler dommeren vil benytte som begrundelse for sagens afgørelse. Hvilken afgørelse sagen reelt vil nå, påvirkes af faktorer som bl.a. bevisførelse, hvorfor det ikke er prognoseteorien's mål at forudsige resultater, men blot angive det korrekte retsgrundlag.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> (Laursen, 2011, s. 30)

Specialets analyser skal i forlængelse af det teoretiske fundament anvende den retsdogmatiske metode, som først og fremmest sigter mod at fastlægge gældende ret gennem en fortolkning og systematisering af anerkendte retskilder.<sup>9</sup> Som nævnt er fortolkning et væsentligt element i den retsdogmatiske metode.<sup>10</sup> Fortolkningen tager udgangspunkt i en tekst, hvorefter det er retsdogmatikerens opgave, at finde meningen med teksten. Efter den danske retsdogmatiske metode, er der en tendens til at anvende subjektiv fortolkning, hvorefter forarbejder og motiver spiller en væsentlig rolle, da det således er lovgivers mening med teksten, der tillægges vægt. Dette er modsat den objektive formålsfortolkning, der anvendes ved EU-domstolen, hvor fokus er på ordlyd, formål og EU-rettens effektivitet.<sup>11</sup>

Spicalet vil som udgangspunkt anvende subjektiv retsdogmatisk fortolkning af lovtæksten. Hertil vil også anvendes den objektive formålsfortolkning, hvor ordlyden kan rumme det, eller hvor der analyseres på EU-retten.

Til prioritering af regler indeholder retsdogmatikken nogen fortolkningsprincipper. Lex superior-princippet vedrører den retlige trinfølge, hvorefter grundloven går forud for almindelige love, og almindelige love går forud for bekendtgørelser og anordninger. Lex posterior-princippet angiver, at en nyere regel går forud for en ældre regel, og lex specialis-princippet, hvorefter en speciel regel går forud for en genrel regel.<sup>12</sup> Sidstnævnte princip angiver eksempelvis, at TSL går forud for de almindelige beskatningsregler.

## 1.4 Skatteretten og forholdet til EU-retten

Ved fortolkning af TSL, og dennes anvendelsesområde, er lovtækst og forarbejder afgørende. TSL er en statsstøtteordning godkendt af EU, og derfor gælder en væsentlig indskrænkning af den nationale lovgivningskompetence.<sup>13</sup> Således vil det være ved fortolkningen af loven, hvor samspillet mellem national ret og EU-retten kommer til udtryk.

### 1.4.1 Skatteretten

Som udgangspunkt er skatteretten en del af forvaltningsretten. Således er de almindelige forvaltningsretlige principper, dvs. blandt andre legalitetsprincippet, lighedsprincippet,

---

<sup>9</sup> (Laursen, 2011, s. 31)

<sup>10</sup> (Evald m.fl., s. 218)

<sup>11</sup> (Vang, 2016, s. 17)

<sup>12</sup> (Vang, 2016, s. 17)

<sup>13</sup> (Nielsen mfl., s. 87)

proportionalitetsprincippet, officialprincippet m.fl. også gældende for skatterettens anvendelsesområde.<sup>14</sup>

Når der fortolkes på skatteretten er lovgivers hensigt tungtvejende. Her kigges på ordlyd, forarbejder, formål og forholdets natur. Når de retsanvendende myndigheder bevæger sig i skatteretten, er de forpligtet til at følge samme retskilder som domstolene, men de er også bundet af yderligere retskilder som domstolene ikke er bundet af. Dvs. at skat er bundet af skatterådets og landsskatterettens afgørelser.

Domstolene er som just nævnt ikke bundet af afgørelser truffet i landsskatteretten m.v., men det følger af praksis, at domstolene alligevel påvirkes af disse afgørelser, hvilket sandsynligvis skyldes, at der er en større sags kendskab og ekspertise til området hos blandt andre landsskatteretten. Retskildemæssigt betyder dette at afgørelser fra skat, som retsanvender, kan få retskildemæssigværdi, i det omfang domstolene tilslutter skats praksis. I en kommentar til UfR 1965B.250 angiver en højesteretsdommer Poul Spelth, at *det synes, som om domstolene i tvivlstilfælde er ret utilbøjelige til at ville omstøde en fast praksis, eller med andre ord, hvis to forståelser af loven har nogenlunde lige meget for sig, vælger man den, som administrationen [skat] har fulgt.*<sup>15</sup> Det bliver således klart, at skats praksis tillægges nogen retskildemæssigværdi, på trods af, at domstolene skal fungere uafhængigt af skat. Dette kan formodentligt være grundet den nævnte kendskab, men formodentlig også et rent administrativt spørgsmål, såvel som et spørgsmål om, at den praksis skat anvender, er den praksis, som borgeren er bedst bekendt med og dermed mest forudsigelig. På trods af, at det synes uhørt at domstolene i tvivlsituationer vil følge skats praksis, er det vigtigt at være opmærksom på, at dette er i situationer hvor *forståelser af loven har nogenlunde lige meget for sig*<sup>16</sup> således den retskildemæssige værdi af skats, skatterådets og landsskatterettens praksis er begrænset. Det er således at foretrække domspraksis over skats praksis ved gennemgang af TSL, imidlertid vil dog stadig inddrages skattemyndighedernes praksis hvor dette er nødvendigt pga. manglende domspraksis, og på den måde vil indgå som fortolkningsbidrag med argumenterende værdi i visse diskussioner.

#### 1.4.1.1 EU-retten og forholdet til skatteretten

Danmark indtrådte i 1972 i det Europæiske Fællesskab (EF nu Europæisk Union, EU). EU-retten indeholder et forrangsprincip, jf. C-6/64, Costa mod ENEL, hvorefter det synes at være almindeligt

---

<sup>14</sup> (Vang, 2016, s. 18)

<sup>15</sup> U1965B.250

<sup>16</sup> U1965B.250

anerkendt, at EU-retten i tilfælde af regelkonflikter, har forrang frem for national lovgivning. Dette synes dog begrænset af højesteret til ikke at omfatte grundloven.<sup>17</sup> Efter TEUF art. 288, er ikke alle EU-retsakter bindende, dog har EU-domstolen fastslået, at medlemsstaterne har en vis pligt til at fortolke national ret direktivkonformt.<sup>18</sup>

EU-samarbejdet er baseret på flere traktater, som danner grundlag for EU-retten. Traktaten om Den Europæiske Unions funktionsområde (TEUF) danner således grundlaget for blandt andet statsstøtte til transportsektoren. Hertil har kommissionen i meddelelse *EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren*<sup>19</sup>, udsendt ikke bindende retningslinjer<sup>20</sup> for, som fortolkningsbidrag til anvendelsesområdet af undtagelsen i TEUF art. 107, stk. 3, litra c, omhandlende statsstøtte. Retningslinjerne foreskriver i sidste punkt (pkt. 13, passende foranstaltninger), at *medlemsstaterne opfordres til skriftligt at bekræfte, om de accepterer forslagene til passende foranstaltninger*.<sup>21</sup> Hvilket nærmere skal ses som et krav end en opfordring, da kommissionen *hvis en medlemsstat ikke inden den nævnte dato skriftligt har bekræftet sin accept, vil gøre brug af artikel 19, stk. 2, i forordning (EF) nr. 659/1999*,<sup>22</sup> og således indlede undersøge, og om nødvendigt, ændre retningslinjerne, til alle har bekræftet forslagene. Der er fra Danmarks side sket accept af retningslinjerne,<sup>23</sup> og det er således EU-domstolens praksis, at Danmark med denne accept er bundet af retningslinjerne, jf. C-311/94 Ijssel-Vliet. Efter afgørelsens præmis 42 er fastslået, *at en støtteordning, der har samme juridiske karakter som retningslinjerne, og hvis regler er blevet accepteret af medlemsstaterne*<sup>24</sup>, *har bindende virkning*.

Ydermere bemærkes, at retningslinjer er udtryk for *soft law*, der kan opnå en indirekte bindende virkning. EU-domstolen har ikke endeligt forholdt sig til retskildeværdien af softlaw, men har i afgørelse C-317-320/08 - Alassini, anført, at *de dog ikke anses for at være helt uden retsvirkning*, samt at der *skal tages hensyn til retningslinjerne, ved fortolkningen af nationale bestemmelser der har til formål at udfylde bindende EU-bestemmelser*.<sup>25</sup> Denne bindende effekt, som retningslinjerne tillægges efter EU-retten, er også omdiskuteret i juridisk litteratur. Pernille W. Jessen når samme konklusion<sup>26</sup>, særligt også ved problemstillingen om retningslinjer der bygger på en aftale, som tilfældet er ved retningslinjerne der ligger forud for TSL.<sup>27</sup>

---

<sup>17</sup> (Sørensen mfl., s. 177)

<sup>18</sup> (Vang, 2016, s. 18)

<sup>19</sup> EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (2004/C 13/03)

<sup>20</sup> (Sørensen mfl., s. 103)

<sup>21</sup> EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (2004/C 13/03), pkt. 13

<sup>22</sup> EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (2004/C 13/03), pkt. 13

<sup>23</sup> (Vang, 2016, s. 24)

<sup>24</sup> C-311/94, Ijssel-Vliet, præmis 42

<sup>25</sup> C-317-320/08, Alassini

<sup>26</sup> (Jessen, s. 189)

<sup>27</sup> (Vang, 2016, s. 23)

## 1.5 Plan for specialet

Efter nærværende DEL I, skal der redegøres for tonnageskatningens virkning og hensyn, samt en analyse af problemerne ved tonnageskatningens mulighed for at omfatte subjekter og objekter. Herunder en belysning af problematikkerne ved forholdet til internationale reguleringer (specialets DEL II). Afslutningsvis sammenfattes specialets konklusioner (specialets DEL III)

Det er vigtigt at være opmærksom på, at Tonnageskattelovens anvendelsesområde primært defineres i fire bestemmelser, nemlig TSL §§ 1, 6, 8 og 10, og at disse bestemmelser har et så tæt sammenspil, at disse umuligt kan behandles under fire særskilte afsnit, hvorfor de for læsers forståelse, primært vil blive behandlet sammenhængende, og sporadisk vil blive indraget, hvor dette er nødvendigt for den sammenhængende forståelse.

## DEL II

### Kapitel 2. Tonnagebeskatning

Tonnageskatteordningen er en særskilt beskatningsform, der er indført i Danmark som en fravigelse fra de almindelige regler om selskabsbeskatning. Ved tilvalg af tonnageskatteordningen, har rederier muligheden for at lade de omfattede aktiviteter og aktiver beskattes af en given størrelse pr. anvendt nettotonnage tons, og dermed opkræves skatten uafhængigt af rederiet eller operatørselskabets faktiske driftsresultat og således også i de år, hvor rederidriften måtte give underskud.<sup>28</sup>

Når rederierne fritages for beskatning efter den almindelige selskabsbeskatning, mister rederierne således også muligheden for at fradrage og foretage skattemæssige afskrivninger på skibe og andre driftsmidler.

Et tilvalg af tonnagebeskatning medfører ikke nødvendigvis at rederiet får en lavere faktisk skattebetaling. Men fordelene for rederiet vil være, at de skattemæssige overvejelser der er forbundet med investeringsbeslutninger, ikke vil fylde i samme omfang, og dermed vil sådanne beslutninger i væsentligere grad, kunne træffes ud fra driftsmæssige betragtninger.

Tonnageskatteordningen kræver et positivt tilvalg fra rederiernes side, før disse omfattes af ordningen. Når et rederi fra første indkomst år vælger at anvende, eller ikke at anvende, tonnageskatteordningen, er dette valg bindende for en periode på 10 år. Denne bundne periode skal ses som en værnsregel, der er begrundet i forarbejderne til TSL<sup>29</sup>, med at det ikke skal være muligt for rederier at "pendle" mellem tonnageskatteordningen og de almindelige regler for beskatning af selskaber, alt efter rederiets økonomiske resultat. Ved rederikoncerner med sambeskatning, er valget bindende for hele koncernen.

Selskaber hvor kun en del af selskabet består af rederivirksomhed, kan anvende tonnageskatteordningen på rederivirksomheden og de almindelige regler om selskabsbeskatning på de aktiver og aktiviteter, som ikke omfattes af TSL. Forarbejderne til TSL angiver således, at ved siden af den egentlige tonnageindkomst beskattes indkomst, der ikke kan omfattes af ordningen, herunder f.eks. visse transportydelse. Eventuel positiv finansiel nettoindkomst beskattes ligeledes særskilt. Endelig vil der kunne blive tale om beskatning af avancer på skibe.<sup>30</sup>

---

<sup>28</sup> FT L 92/2001 (2. samling), Almindelige bemærkninger

<sup>29</sup> FT L 92/2001 (2. samling), Almindelige bemærkninger

<sup>30</sup> FT L 92/2001 (2. samling), Almindelige bemærkninger

## Kapitel 3. Den subjektive skattepligt, TSL § 1

### 3.1. Indledning

Ved lov nr. 264 af 8. maj 2002 (tonnageskatteloven), indførtes i Danmark regler for beskatning af rederivirksomhed. Tonnageskatteloven er senest indarbejdet ved lovbekendtgørelse nr. 965 af 19. oktober 2011.

Det følger af TSL § 1, at selskaber, som udøver rederivirksomhed kan benytte ordningen for tonnageskatning. Det fremgår, at det ikke er en nødvendighed at hele selskabet driver rederivirksomhed, men at selskabet blot kan vælge at opgøre sin skattepligtige indkomst af rederivirksomheden efter tonnageskatteordningen. Ved begrebet rederivirksomhed forstås efter denne lov (TSL), erhvervsmæssig virksomhed med transport af passagerer eller gods mellem forskellige destinationer, jf. TSL § 6, stk. 1, 1. pkt.

#### 3.1.1 Afgrænsning af skattesubjekter omfattet af TSL § 1 shm. SEL

Efter ordlyden i TSL § 1, er det selskaber mv., der udøver rederivirksomhed, som kan omfattes af tonnageskatteordningen. De selskaber, som er omfattet af TSL § 1, er selskaber, som er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, eller stk. 6 samt selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, som er hjemmehørende i en EU-medlemsstat. Dermed omfattes (a) danske aktie- og anpartsselskaber samt (b) selskaber, hvor ingen af selskabsdeltagerne hæfter personligt, og hvor overskuddet fordeles i forhold til deltagerens indskudte kapital, jf. TSL §1. Det fremgår af bestemmelsens første punktum, at selskaberne *kan vælge at opgøre deres skattepligtige indkomst fra rederivirksomheden efter bestemmelserne i denne lov (tonnagebeskatning)*<sup>31</sup>. Det vil dermed ikke være nogen betingelse, at selskabet (eller det faste driftssted) udelukkende driver rederivirksomhed, dog vil det kun være rederidelen af et selskabs samlede virksomhed, der vil kunne tonnageskattes, jf. også forarbejder til loven.<sup>32</sup>

I sag SKM 2007.179.LSR var et selskab, som drev færgerederi, omfattet af tonnageskatteordningen, men selskabets investeringer i fritidscenter og et golfanlæg, ansås ikke for omfattet af tonnageskatteordningen. Skatteforvaltningen mente, at der hverken var aktiver eller virksomhed uden for den tonnageskattede virksomhed, da indskud i golfklub og fritidscenter, måtte sidestilles med ordinær anbringelse af likviditet opnået ved rederivirksomheden. Det er udelukkende

---

<sup>31</sup> TSL § 1, 1. pkt.

<sup>32</sup> FT L 92/2001 (2. samling), Almindelige bemærkninger



rederidelen der omfattes af tonnageskatteordningen<sup>33</sup>, og dermed er det en forkert opfattelse at en golfbane eller fritidscenter, som ikke umiddelbart har noget med færgerederiet at gøre, skulle indgå i rederivirksomheden. Landsskatteretten nåede også frem til, at investeringer i fritidscenter og golfanlæg, må anses for en sådan aktivitet, der falder uden for tonnageordningen, idet der ikke er tale om rederivirksomhed eller virksomhed i nær tilknytning.<sup>34</sup>

Ovenstående tester rækkevidden af begrebet *rederivirksomhed og virksomhed i nær tilknytning dertil*. TSL udelukker ved § 8 en række erhvervmæssige aktiviteter fra tonnageskatteordningen, uanset at den pågældende aktivitet udføres på et fartøj, der i anden sammenhæng kan omfattes af tonnageskatteordningen.

Efter ordlyden i TSL § 1, 2. pkt. fremgår, at ikke kun danske selskaber, men også udenlandske selskaber, som er hjemmehørende i en anden EU-medlemsstat, kan omfattes af ordningen. Dette er dog betinget af, at selskaberne er skattepligtige efter SEL § 2, stk. 1, litra a, dvs. driver virksomhed med fast driftssted i Danmark, og dermed bliver skattepligtige til Danmark.

Det fremgår af TSL § 1, 3. pkt., at tonnagebeskatning ikke kan tilvælges af transparente enheder, som omkvalificeres efter SEL § 2 C, medmindre det pågældende selskab er koncernforbundet med et omfattet selskab, jf. TSL § 3, stk. 1. Denne bestemmelse blev indført for at imødegå, at underskudsgivende rederiaktiviteter blev placeret i § 2 C-selskaber, der indgik i en ellers tonnagebeskattet koncern og derved kunne føre til fradrag.<sup>35</sup>

### 3.1.2 Koncernforbundne selskaber

Selskabsskattelovens (SEL) regler omkring sambeskatning i SEL §§ 31-31 B er også gældende for TSL. Dvs. at selskaber og faste driftssteder beliggende i Danmark, som er en del af en koncern jf. SEL § 31 C, beskattes efter reglerne om tvungen national sambeskatning, jf. SEL § 31. Ydermere kan udenlandske selskaber vælge international sambeskatning med koncernforbundne danske selskaber, jf. SEL § 31, stk. 1.

Efter reglerne i TSL § 3, stk. 1, fremgår at det som hovedregel vil være en betingelse, at koncernforbundne rederier, herunder udenlandske datterselskaber, der er sambeskattet med danske rederiselskaber, træffer samme valg for så vidt angår anvendelse af tonnageskatteordningen. *På den måde vil det ikke være muligt for en rederikoncern at placere underskudsgivende rederivirksomhed i*

---

<sup>33</sup> FT L 92/2001 (2. samling), Almindelige bemærkninger

<sup>34</sup> SKM 2007.179.LSR

<sup>35</sup> (Vang, 2016) s. 56

et selskab, der beskattes efter de almindelige regler, mens den overskudsgivende del af rederivirksomheden placeres i et selskab, der beskattes efter tonnageskatteordningen.<sup>36</sup> Det fremgår af bemærkningerne til TSL, at den koncern definition, som lægges til grund ved bedømmelsen af, om rederier er koncernforbundne, findes i Ligningslovens (LL) § 2, stk. 2. Efter bestemmelserne i LL konstateres koncernforbindelse, når der er sammenfald i ejerkredsen af juridiske og fysiske personer. Dvs. når samme fysiske eller juridiske personkreds råder over mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller mere end 50 pct. af stemmerne i de pågældende selskaber.

I SKM 2010.770.LSR var H2 GmbH det ultimative moderselskab af H3 GmbH (H3) og H1 GmbH (H1). H3 ejede desuden 50% af H5 K/S (H5) de resterende 50% var ejet af H4 A/S (H4) koncernen. H3 valgte at H5 ikke skulle omfattes af tonnageskatteordningen. Da H1 lod sig registrere i Danmark og erhverve H3's 50% ejerskab i H5, ønskede H1 nu at lade H5 omfattes af tonnageskatteordningen, med den påstand at reglerne om sambeskatning i SEL §§ 31, 31 A og 32 aldrig skulle finde anvendelse på koncernen. Landsskatteretten slår fast, at der ikke *grundlag for at læse bestemmelsen (TSL § 3, stk. 1.) sådan, at den kun skulle omfatte udenlandske sambeskattede rederier.*<sup>37</sup> Men at valg om ikke at anvende tonnageskatteordningen er bindende for hele koncernen.

Det er det klare udgangspunkt at rederier, som er koncernforbundne, skal træffe samme valg om til- eller fravalg af tonnageskatteordningen. Dette udgangspunkt kan dog fraviges, når de koncernforbundne selskaber ikke har fælles ledelse *eller* driftsorganisation, og de ikke driver virksomhed inden for beslægtede forretningsområder, jf. TSL § 3, stk. 1, 2. pkt. Dvs. at der således bortses fra LL § 2, og i stedet skal foretages en konkret vurdering af organiseringen af ledelsen og selskabernes drift. Der er tale om konkrete vurderinger og loven stiller i sin ordlyd ingen yderligere betingelser for vurderingen. Forarbejderne til TSL bidrager dog med en smule momenter til vurderingen, således:

- *om der i væsentligt omfang er personsammenfald i bestyrelse og blandt ledende medarbejdere, eller*
- *om rederierne drives fra et fælles forretningssted eller ved anvendelse af fælles faciliteter, og*
- *om rederierne arbejder inden for beslægtede forretningsområder.*<sup>38</sup>

Lovens (TSL) betingelser i § 3, stk. 1, 2. pkt., om at et selskab kan undvige udgangspunktet om at hele koncernen skal træffe samme valg i forhold til anvendelse af tonnageskatteordningen, er kummulative. Dvs. at selskabet rent organisatorisk skal have en adskilt ledelse eller driftsorganisation,

---

<sup>36</sup> FT L 92/2001 (2. samling), Almindelige bemærkninger

<sup>37</sup> SKM 2007.179.LSR

<sup>38</sup> FT L 92/2001 (2. samling), Almindelige bemærkninger

og at selskabet ikke må drive virksomhed inden for beslægtet forretningsområde. På den måde kan det ene selskab drive fragt med gods og det andet transport med passagerer, og er således ikke afhængige af hinanden, og kan derfor frit træffe beslutning omkring benyttelse af tonnageskatteordningen. Denne opdeling er affødt af et ønske om, at kunne opdele underskudsgivende eller omkostningstunge virksomheder, fra anden virksomhed, fordi det ikke er fordelagtigt at anvende tonnagebeskatning i sådanne situationer, da der efter TSL ikke er adgang til driftsmæssige fradrag eller fradrag for underskud.

## Kapitel 4. Den objektive skattepligt, TSL §§ 6, 8 og 10

### 4.1 Indledning

Det følger af TSL § 6, stk. 1, at *erhvervsmæssig virksomhed med transport af passagerer eller gods (rederivirksomhed) mellem forskellige destinationer, med (1) skibe ejet af rederiet, (2) skibe, som lejes uden besætning (bareboat-charter), og (3) skibe, der lejes med besætning (time-charter)*<sup>39</sup>, kan omfattes af tonnageskatteordningen, når registreringsbetingelsen i TSL § 6a er opfyldt. Dertil stiller bestemmelsen yderligere to betingelser som skal opfyldes af skibene, før tonnagebeskatning er mulig:

- a) Skibene skal have en bruttotonnage på 20 t eller derover, og
- b) skibene skal strategisk og forretningsmæssigt drives fra Danmark.

Bestemmelsen sætter således de omkringliggende rammer for hvornår en skattepligtig indkomst skal beskattes efter de almindeligt gældende skatteretlige regler, eller om indkomsten er tilknyttet aktiver eller aktiviteter, som falder inden for tonnageskattelovens anvendelsesområde.

### 4.2 Rederivirksomhed efter TSL § 6, stk. 1, 1. pkt.

Efter TSL § 1, er det selskaber, der udøver *rederivirksomhed*, som omfattet i TSL § 6, der kan omfattes af tonnageskatteordningen. Dermed skal søges i TSL § 6, efter en uddybning af begrebet *rederivirksomhed*. Efter ordlyden i TSL § 6, følger en bred definition af begrebet, således er *erhvervsmæssig virksomhed med transport af passagerer eller gods (rederivirksomhed) mellem forskellige destinationer*,<sup>40</sup> omfattet af tonnageskatteordningen. En bred definition som denne vil i praksis være genstand for tvivlsspørgsmål, når bestemmelsen skal fortolkes i praksis. Ved en uklar ordlyd, bliver det efter den retsdogmatiske metode, således en nødvendighed, at der søges yderligere i bestemmelsens bagvedliggende arbejde efter fortolkningsbidrag.

Det første sted, der skal søges efter fortolkningsbidrag er i forarbejderne til bestemmelsen, TSL § 6, eller loven i sin helhed. Forarbejderne til TSL § 6, bidrager ikke med opklarende elementer, som kan anvendes i forbindelse med fortolkningen af begrebet *rederivirksomhed*. Dermed bliver det nødvendigt at søge andetsteds efter opklarende elementer til definitionen og forståelsen af begrebet. Fordi tonnageskatteordningen er en statsstøtteordning, er denne blevet godkendt af EU-kommissionen.<sup>41</sup> Sådanne godkendelser må udelukkende fortolkes strengt eller indskrænkende, og må aldrig fortolkes udvidende af medlemsstaterne. En udvidende fortolkning ville betyde, at

---

<sup>39</sup> TSL § 6, stk. 1

<sup>40</sup> TSL § 6, stk. 1

<sup>41</sup> Statsstøtte nr. N 563/2001 – Danmark, Lov om beskatning af rederivirksomhed (Tonnageskatteloven)

national lov ville bevæge sig uden for den beføjelse, der er tildelt dem, og de rammer der er fastsat for godkendelsen. Således ville statsstøtteordningen blive ulovlig. Ved gennemlæsning af forarbejderne bliver dette tydeligt, da det fremgår, at *en tonnageskatteordning, som der her er foreslået, er statsstøtte efter EU-reglerne og skal derfor godkendes af Kommissionen, før den kan træde i kraft.*<sup>42</sup> Det bliver i forarbejderne gjort klart, at tonnageskatteordningen indføres i *lighed med de ordninger, der er etableret i andre europæiske lande,*<sup>43</sup> og endnu mere præciserende, at *tonnageskatteordningen bygger på EU-rettens regler herom.*<sup>44</sup> Forarbejderne til TSL gør det dermed tydeligt, at TSL skal tolkes i overensstemmelse med EU-rettens regler på området, og særligt kommissionens derom udstedte retningslinjer. Således skal det undersøges hvilke aktiviteter, der efter EU-retten, kan anses for at være omfattet af ordningen og dermed også nødvendigvis være inden for grænserne for, hvad den danske lovgivning maksimalt må omfatte.

Retningslinjerne for statsstøtte til transportsektoren er gældende for al støtte, som ydes til *søtransport* af medlemsstaterne.<sup>45</sup> Retningslinjerne angiver, at de er gældende for *tjenesteydelser inden for søtransport, som disse er defineret i forordning (EØF) nr. 4055/86 og forordning (EØF) nr. 3577/92, dvs. »søtransport af gods og passagerer«.* Dette stemmer overens med den TSL § 6, hvor den brede definition af rederivirksomhed findes som *transport af passagerer eller gods.* Begrebet rederivirksomhed bruges således i national lovgivning, på samme måde, som søtransport benyttes i retningslinjerne, og det skal dermed undersøges, om begrebet *rederivirksomhed* kan tolkes i overensstemmelse med det EU-retlige begreb *søtransport*.

Af forarbejderne<sup>46</sup> til TSL fremgår, i afsnittet omhandlende forholdet til EU-retten, at *udgangspunktet for retningslinjerne er et ønske om at gøre rederier i EU konkurrencedygtige da søtransport er et meget mobilt erhverv.* På denne måde sætter forarbejderne *søtransport* og *rederier* i forbindelse med hinanden, men skelner på samme tid mellem de to begreber. Dette skel mellem begreberne kan skyldes, at rederivirksomhed og søtransport helt grundlæggende ikke er det samme, fordi rederivirksomhed kan omfatte mere end blot transport på søen. Er dette årsagen, må det nødvendigvis betyde, at der ikke er umiddelbar sammenfald i forståelserne mellem EU-rettens *søtransport* og TSL's *rederivirksomhed*. En anden årsag kan være, at lovgiver i Danmark ønsker at differentiere mellem TSL og sømandsskatteloven (SØML). Som bekendt er det en forudsætning for SØML, at skibe kan omfattes af TSL, men TSL har omvendt ingen referencer til SØML. Det er derfor vigtigt, at der ikke anvendes enslydende begreber i de to love, fordi det ville åbne diskussioner, om

---

<sup>42</sup> FT L 92/2001 (2. samling), de specielle bemærkninger

<sup>43</sup> FT L 92/2001 (2. samling), de specielle bemærkninger

<sup>44</sup> FT L 92/2001 (2. samling), de specielle bemærkninger

<sup>45</sup> EF-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (97/C 205/05)

<sup>46</sup> FT L 92/2001 (2. samling), de specielle bemærkninger, afsnit 2.2.

det skulle sættes lighedstegn mellem de to begrebers forståelse. Er dette den primære årsag til differentieringen i begrebsanvendelsen, kan der måske anvendes den samme begrebsforståelse ved TSL's *rederivirksomhed*, som der anvendes ved EU-rettens *søtransport*.

Det fremgår, som angivet, af forarbejderne<sup>47</sup> til TSL, at den danske tonnageskatteordning, *indføres i lighed med de ordninger*, der ellers er gældende i EU. Det er således tydeligt, at der i hvert fald er en forbindelse mellem fortolkningen af *rederivirksomhed* i TSL og *søtransport*-begrebets anvendelse i EU-retten. Det vurderes af de netop anførte grunde, at der ikke kan sættes lighedstegn mellem de to begreber, men at der er en hvis sammenhæng mellem de to begreber, hvorfor der nødvendigvis må anvendes det EU-retlige begreb som fortolkningsbidrag til forståelsen af TSL's *rederivirksomheds*begreb.

#### 4.1.1 Søtransport

Begrebet *søtransport* anvendes i retningslinjerne<sup>48</sup> flittigt, men bliver ikke defineret heri. I stedet henviser retningslinjerne i andet afsnit, til den definition af *søtransport* som er defineret i forordning (EØF) nr. 4055/86 og forordning (EØF) nr. 3577/92.<sup>49</sup> Retningslinjerne tager senere stilling til begrebet igen, og udvider det i afsnit 3.1, til i hvert fald også at kunne rumme bugsering på havet af skibe og olieplatforme. Således angives i retningslinjerne, at *disse retningslinjer gælder kun for søtransport. Kommissionen kan acceptere, at bugsering på havet af skibe, olieplatforme osv. falder ind under denne definition.*<sup>50</sup> Ved at angive 'osv.' åbner retningslinjerne op for, at definitionen i forordningerne ikke er endegyldige, og dermed skabes et rum til fortolkning.

Efter forordning (EØF) nr. 4055/86, defineres *søtransport* i art. 1, pkt. 4, som transport mellem særligt angivne destinationer, hvilket bliver gengivet i TSL som *transport mellem forskellige destinationer*. Dette krav om, at transporten skal være mellem forskellige destinationer, belyses senere som destinationskravet under afsnit 4.1.4.

Mere relevant for forståelsen af *søtransport* som fortolkningsbidrag til *rederivirksomhed*, skal det vise sig at være i rådets forordning (EØF) nr. 3577/92, art. 2, pkt. 1, hvor definitionen af *søtransport* findes. Det fremgår således af definitionen, at »*Tjenesteydelser inden for søtransport i en medlemsstat (cabotagesejlads)*«, *tjenesteydelser, der sædvanligvis udføres mod betaling, herunder især: a)*

---

<sup>47</sup> FT L 92/2001 (2. samling), de specielle bemærkninger, afsnit 2.2.

<sup>48</sup> EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (2004/C 13/03)

<sup>49</sup> »*Nærværende retningslinjer gælder for tjenesteydelser inden for søtransport, som disse er defineret i forordning (EØF) nr. 4055/86 (1) og forordning (EØF) nr. 3577/92 (2), dvs. »søtransport af gods og passagerer«*»

<sup>50</sup> EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (2004/C 13/03), afsnit 3.1

*fastlandscabotage (...)* b) *off-shorecabotage (...)* c) *ø-cabotage*. Særlig interessant er her at bemærke, at forordningen ikke umiddelbart er udtømmende ved sin definition, fordi artiklen angiver at definitionen '*herunder især*' omfatter de angivne former for cabotage. Forordningen<sup>51</sup> har været genstand for fortolkning ved EU-domstolen. Ved afgørelsen kommissionen mod Den Helleniske Republik<sup>52</sup> gør EU-domstolen således samme observation, at forordningens<sup>53</sup> art. 2, pkt. 1, ikke kan være udtømmende. EU-domstolen går skridtet videre, og cementerer, at forordningen dog ikke kan strækkes til at omfatte samtlige aktiviteter, der udføres i relation til søtransport: "*det vil (...) være i strid såvel med formålet med forordning nr. 3577/92 som med retssikkerheden set i forhold til forordningens rækkevidde, hvis der af udtrykket »herunder især« udledes en hjemmel til at udvide bestemmelsens anvendelsesområde til at omfatte alle tjenesteydelser, der er relaterede til, forbundet med eller underordnet leveringen af tjenesteydelser inden for søtransport i medlemsstaterne*".<sup>54</sup> Denne fortolkning tilskriver EU-domstolen sig ligeledes senere i en fortolkning af retningslinjerne<sup>55</sup>, i statsstøttesag C 22/07 (ex N 43/07), hvor EU-domstolen ydermere angiver, *at kun den direkte befordring (...) og ikke tjenesteydelser, der er relateret til eller forbundet med sådan befordring*.<sup>56</sup> Dette betyder, at de blandede aktiviteter<sup>57</sup>, som omfattes af TSL § 10, stk. 2, der blot ligger sig til transporten men ikke i sig selv udgør transportydelse, som udgangspunkt ikke kan indgå ved fortolkningen af begrebet *søtransport*. TSL § 10, stk. 2-aktiviteterne er godkendt af kommissionen, og kan derfor alligevel indgå som en del af statsstøtteordningen.

EU-domstolen tolker yderligere på begrebet *søtransport*, ved afgørelsen C-323/03, kommissionen mod Spanien. I afgørelsen påstod de spanske myndigheder, at begrebet udelukkende dækkede over aktiviteter udført i ydrefarvande. Dette afviste EU-domstolen med henvisning til, at forordning (EØF) nr. 3577/92, skal tolkes til ikke at begrænse begrebet *søtransport* til kun at være transport på ydrefarvande.<sup>58</sup>

Den danske TSL, der, som tidligere konkluderet, skal fortolkes indenfor rammerne af EU-rettens anvendelsesområde, stiller et krav om, at aktiviteterne skal udføres til søs. Der fremgår af TSL og forarbejderne til TSL imidlertid ikke nogen definition af området, men TSL § 8, stk. 1, nr. 5-7 angiver en nærmere afgrænsning af området. Således afgrænses området fra at gælde en *losning og*

---

<sup>51</sup> OBS: der er fortolket på forordningens anvendelsesområde, og ikke direkte på begrebet *søtransport*.

<sup>52</sup> C-251/04

<sup>53</sup> Rådets forordning (EØF) nr. 3577/92

<sup>54</sup> C-251/04, præmis 32

<sup>55</sup> EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (2004/C 13/03)

<sup>56</sup> Statsstøttesag C 22/07 (ex N 43/07) — Udvidelse af visse aktiviteter under den ordning, som fritager danske rederier for betaling af indkomstskat og socialsikringsbidrag for søfolk, pkt. 36

<sup>57</sup> Nærmere herom i afsnit 4.1.3 Transport – Blandede aktiviteter

<sup>58</sup> C-323/03, præmis 25-26

*bugseringsaktiviteter m.v. i og omkring havne samt passagersejlad i eller over havneløb m.v.* Forarbejderne<sup>59</sup> til TSL § 8, stk. 1, nr 5 angiver dertil også, *at bugsering og losning i havne og fjorde m.v. heller ikke er en del af søen.*

I en meddelelse fra kommissionen vedrørende fortolkning af forordning (EØF) nr. 3577/92,<sup>60</sup> angiver kommissionen en definition af *søtransport mellem havne*. Denne definition kan, som tidligere vurderet, anvendes til fortolkningbidrag ved fortolkning af rederivirksohmheds begrebet i den danske ret, fordi der i forarbejderne til TSL henvises til kommissionens retningslinjer, som blandt andet henviser til forordning (EØF) nr. 3577/92. Det fremgår af meddelelsen, at kommissionen mener, at *"søtransport" i forbindelse med anvendelsen af forordningen ikke alene skal anses for at være cabotagesejlads leveret over åbent hav, men også i havområder som bugter, flodmundinger, fjorde og indskæringer*.<sup>61</sup> Umiddelbart går dette mod den forståelse, der er af *søtransportens* geografiske anvendelsesområde i den danske TSL. Men kommissionen udtaler i sin beslutning om statsstøtte til fordel for nederlandske bugseringsoperationer,<sup>62</sup> at *bugsering i havne og på indre vandveje i EU ikke kan betragtes som søtransport i henhold til forordning (EØF) nr. 4055/86 og (EØF) nr. 3577/92*. I den forbindelse er det vigtigt at være opmærksom på, at denne afgørelse om statsstøtte relaterer sig til retningslinjernes anvendelses område, som det jo også er tilfældet for den danske TSL, hvor fortolkningsmeddelelsen relaterer sig til forordningens. Forordningen har til formål at sikre fri udveksling af tjenesteydelser, hvilket sandsynligvis vil føre til en mere udvidende fortolkning af anvendelsesområdet, hvor retningslinjerne bl.a. har til formål at sikre, at der ikke sker konkurrenceforvriddning på det fælles marked, hvilket sandsynligvis vil føre til en mere streng fortolkning.<sup>63</sup>

Da der, som angivet, er mulighed for at fastsætte strammere regler for statsstøttet på nationalt plan, er det ikke EU-stridigt at TSL ikke omfatter bl.a. bugsering på fjorde m.v.. Der kan imidlertid opstå situationer, hvor den geografiske placering af en havn kun mulliggør levering, gennem transport ad fjorde, kanaler og lignende, som tilfældet er ved eks. Hamborg havn. Her er fjorde og lignende sandsynligvis omfattet, fordi det indgår som en nødvendig del af transporten.

---

<sup>59</sup> FT L 92/2001 (2. samling), de specielle bemærkninger, afsnit 3

<sup>60</sup> COM(2014) 232 final, MEDDELELSE FRA KOMMISSIONEN om fortolkningen af Rådets forordning (EØF) nr. 3577/92 om anvendelse af princippet om fri udveksling af tjenesteydelser inden for søtransport i medlemsstaterne (cabotagesejlads)

<sup>61</sup> COM(2014) 232 final, afsnit 3.1. Definition af "søtransport mellem havne"

<sup>62</sup> Kommissionens beslutning 19. juni 2002, om Naderlandendes statsstøtte til fordel for nederlandske bugseringsoperationer i EU's søhavne og indre farvande, K(2002)2158

<sup>63</sup> (Vang, 2016, s. 140)



#### 4.1.2 Erhvervsmæssig transport

Der stilles i TSL § 6 krav om, at rederivirksomheden skal være erhvervsmæssig. Efter Rådets Forordning (EØF) Nr. 3577/92 fremgår, at tjenesteydelser, der sædvanligvis udføres mod betaling, har erhvervsmæssig karakter. Skatterådet har herefter taget stilling til kravet om erhvervsmæssig karakter ved selskabers enkelte leverancer mellem koncerninterne kunder med henblik på videresalg af egne varer til koncerneksterne kunder.

Efter de oplyste omstændigheder i det bindende svar, SKM 2010.635.SR, var A et svensk selskab, som ejede hele det danske selskab B A/S og hele det danske selskab C A/S. B A/S transporterer ved egne pramme produktet Y til C A/S. C A/S sælger produktet Y til eksterne kunder. I det bindende svar angiver skatterådet, at intern transport i samme juridiske enhed ikke kan anses for "erhvervsmæssig virksomhed", men at dette blot er en *omkostningsfordeling*. Hvorved det tydeligt konkluderes, at erhvervsmæssig transport nødvendigvis må inkludere en ekstern kunde til at betale for den modtagne tjenesteydelse, således der ikke blot sker en omfordeling af likvider i koncernen. En sådan konstellation ville jo, grundet koncernforholdet, betyde at moderselskabet blot kunne tilbagelokere likviderne efterfølgende. Skatterådet bringer yderligere kommentarer til forståelsen af den erhvervsmæssige transport, ved at udtale, at *det forhold, at risikoens overgang først sker ved losningen på leveringsstedet gør ingen forskel på, at der er tale om en erhvervsmæssig transport af gods*. Herefter angiver skatterådet, at *aftaler om risikoens overgang blot beskriver, hvilken part, som har ansvaret hvad, ved et varekøb via forsendelse*.<sup>64</sup> Således konstateres, at skatterådet anligger en praksis, hvorefter der ikke tages højde for risikoovergang ved transport mellem koncerninterne parter ved vurderingen af erhverv.

#### 4.1.3 Transport - Blandede aktiviteter

Når det er fastlagt at den foretagne aktivitet er sket erhvervsmæssigt er det også nødvendigt at denne er sket som transport, jf. TSL § 6, stk. 1. Som udgangspunkt er det ikke problematisk at afgøre om en enkelt aktivitet er transport. I praksis er det dog sjældent tilfældet, at skibe udelukkende udfører en enkelt aktivitet. Denne problemstilling hvor de af skibet udførte aktiviteter omfatter mere end blot almindelig transport, dvs. omfatter aktiviteter som omfattet af TSL § 8, stk. 1., er således endnu et område, hvor der opstår tvivl når det angår TSLs rækkevidde. Problemstillingen omtales blandede aktiviteter. Forarbejderne<sup>65</sup> til TSL angiver i relation hertil, at *visse former for virksomhed, som foregår*

---

<sup>64</sup> SKM 2010.635.SR

<sup>65</sup> FT L 92/2001 (2. samling), de specielle bemærkninger, afsnit 2.1

*i nær tilknytning til levering af transportydelser, kan også omfattes af ordningen. Sådant virksomhed skal således være en del af almindelig rederivirksomhed.<sup>66</sup>*

I dommen SKM 2009.99 HR drev selskabet B virksomhed med med kran-, bjergnings- og andet entreprenørarbejde til søs. Selskabet ejede blandt andet et fartøj, som anvendtes til at udføre nærmere bestemte løfteopgaver på havet, dvs. løft og transport af emner til søs. Højesteret stadfæster landsrettens afgørelse, og tilslutter sig således landsrettens afgørelse om, at fartøjets primære opgave bestod i løfteopgaver, og at transportaktiviteten var en sekundær ydelse til løfteopgaven. Landsretten udtaler at *'Fartøjet ikke er indrettet – og heller ikke kan anvendes – til at udføre transport af gods på dæk eller i lastrum, eller i øvrigt til transport af gods mellem forskellige destinationer'* som betingelsen lyder i TSL § 6. Derudover, udtaler landsretten, at fartøjets *'flytning af et løftet emne i krankrogen til et andet bestemmelsessted (...) er en del af selve løfteopgaven.'*<sup>67</sup>

Herefter stadfæster højesteret, at det primære formål for fartøjet var løfteopgaven, og at transportelementet indgik som en sekundær nødvendighed. Således udgjorde transportydelserne en *så integreret del af løfteopgaven,*<sup>68</sup> at de to nødvendigvis måtte anses for en blandet aktivitet, hvorefter transporten ikke kunne opfylde den nødvendige selvstændighed, der kræves efter TSL § 6. Dermed cementerer højesteret, at det er en nødvendighed at transportelementet er stærkt nok til at kunne bære den primære del af aktiviteten, før end TSL § 6 kan omfatte denne.

Den belyste måde at anskue blandede aktiviteter på, stemmer ikke overens med kommissionens retningslinjer, der er udstedt for statsstøtte til søtransportsektoren. Heraf fremgår, at der skal ske en opdeling af aktiviteterne, ved at angive at *beskatningsordningerne for virksomheder (f.eks. tonnageafgift) kan kun anvendes for opmudrings-/sandsugningsfartøjer, hvis aktiviteter udgør »søtransport« – dvs. transport på havet af opgravede materialer – for over 50 % af deres årlige driftstids vedkommende og kun for sådanne transportaktiviteter.*<sup>69</sup> Således sondres mellem opmudring af materialet og transport af materialet, på trods af at dette formodentligt sker i direkte forlængelse af hinanden. Uagtet denne sondring der fremgår af retningslinjerne, har kommissionen i en dansk statsstøttesag C-22/07<sup>70</sup> konkluderet, at blandede aktiviteter, hvoraf nogen er omfattet af *søtransport* begrebet mens andre ikke er det, vil være nødvendigt at foretage en *global vurdering* fordi det kan være *umuligt at inddele en given aktivitet.*<sup>71</sup> Således lader kommissionen det være op til den

---

<sup>66</sup> FT L 92/2001 (2. samling), de specielle bemærkninger, afsnit 2.1

<sup>67</sup> SKM 2009.99 HR, Landsrettens begrundelse og resultat

<sup>68</sup> (Vang, 2016) s. 144 f.f.

<sup>69</sup> EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (2004/C 13/03), afsnit 3.1

<sup>70</sup> FT L 119, 14. maj 2009, EUT 2009/380/EF

<sup>71</sup> FT L 119, 14. maj 2009, EUT 2009/380/EF

enkelte medlemsstat at foretage en konkret helhedsvurdering, når det kommer til spørgsmålet omkring blandede søtransportaktiviteter.

Særligt har kommissionen indledningsvist taget stilling til<sup>72</sup> at kabelskibe, rørledningskibe, forskningsfartøjer og kranskibe som udgangspunkt ikke kan indgå under begrebet *søtransport*, under begrundelsen, at disse aktiviteter skulle udgøre et forskningsmæssigt formål og ikke et transportmæssigt. Kommissionen kommer senere i afgørelsen frem til, at i tilfælde hvor de nævnte aktiviteter lægger sig til aktiviteter der ellers er godkendt som *søtransport*, vil de nævnte aktiviteter også omfattes, da de dermed også vil tage transporthensynet som primært formål. Denne afgørelse stemmer dermed overens med konklusionen i C-22/07 om, at der skal foretages en global vurdering af aktiviteterne, når det skal vurderes om disse har et primært transportmæssigt formål.<sup>73</sup>

#### 4.1.4 Forskellige destinationer (destinationskravet)

Den erhvervmæssige transport af passagerer eller gods, dvs. rederivirksomheden, skal være sket mellem forskellige destinationer, jf. TSL § 6, stk. 1, 1. pkt. Således et destinationskrav, som efter TSL indeholder et to-leddet krav, om at transporten skal ske til en *destination* fra en anden, *forskellig*, destination.

Som udgangspunkt kan transportaktiviteter med skibe bestå fra havn til havn, fra havn til offshore eller fra offshore til offshore. Det fremgår tydeligt af ordlyden i bestemmelsen, TSL § 6, stk. 1, at transport mellem en havn til en anden havn opfylder destinationskravet. Men loven giver ikke nogen antydning til hvorledes destinationskravet skal fortolkes i forhold til offshore-sektoren. Forarbejderne til TSL forholder sig, som bestemmelsen, heller ikke til destinationskravet, her nævnes blot, at transporten skal være sket om rederivirksomhed mellem forskellige destinationer, på samme måde som TSL angiver.

Efter TSL og forarbejderne er det således uklart, om der overhovedet findes et destinationskrav. I praksis bliver det tydeligt, at skattemyndighederne ikke er i tvivl om eksistensen af et destinationskrav. I afgørelsen SKM 2007.774 SR fandt skatterådet, *at sejlads af personer fra dansk havn til en vindmøllepark i svensk farvand var omfattet af tonnageskatteordningen*.<sup>74</sup> Skatterådet henviser til EU-retningslinjerne og videre til rådets forordning (EØF) nr. 4055/86 og (EØF) nr. 3577/92, og konkluderer, *at sejlads mellem forskellige destinationer ikke nødvendigvis skal forstås som sejlads mellem mindst*

---

<sup>72</sup> State Aid N 714/2009, The Netherlands – extension of the tonnage tax scheme to cable layers, pipeline layers, research vessels and crane vessels, EUT, C 158 of June 18 2010

<sup>73</sup> (Vang, 2016)

<sup>74</sup> SKM 2007.774 SR

to forskellige havne, men at transporten kan foregå mellem mindst én havn og ét offshoreanlæg.<sup>75</sup> Skatterådet slutter dertil modsætningsvist, at *transport til og fra samme havn eller indenfor samme havn derimod ikke kan omfattes af tonnageskatte loven.*<sup>76</sup> Dvs. at der efter skats opfattelse eksisterer et krav til destinationer, og at dette krav i hvert fald opfyldes, ved transport fra havn til offshore anlæg, samt at dette krav ikke opfyldes, ved transport inden for samme havn, eller ved transport til og fra samme havn.

Skatterådet kan med rette søge fortolkningsbidrag i den begrebsforståelse, der anvendes ved forståelsen af *forskellige destination* i forordning (EØF) Nr. 4055/86<sup>77</sup> samt i forordning (EØF) Nr. 3577/92,<sup>78</sup> fordi der i EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren<sup>79</sup> henvises direkte til de to nævnte forordninger.

EU-domstolen har i afgørelse C-323/03, kommissionen mod Spanien, taget stilling til destinations begrebets omfang. I sagen fortolker EU-domstolen på *søtransport (...) mellem havne*, som disse begreber er anvendt i forordning (EØF) Nr. 3577/92. EU-domstolen angiver, at *begrebet havn omfatter infrastrukturer, selv af begrænset omfang, hvis funktion er at muliggøre ind- og udskibning af varer eller personer, der transporteres ad søvejen.*<sup>80</sup> Denne udvidde fortolkning af begrebet *havn*, som det er angivet i forordning (EØF) Nr. 3577/92, betyder at der i nogen grad findes et destinationskrav i EU-retten, men at dette krav ikke skal være genstand for en streng fortolkning.

Særligt i afgørelsen C-17/13, Alpina River Cruises, fremgår tydeligt, at kravet til forskellige destinationer skal tolkes udviddende. I sagen skulle afgøres, hvorvidt *forordning (EØF) Nr. 3577/92 skal fortolkes således, at den finder anvendelse på krydstogtsaktiviteter, der finder sted mellem havne i en medlemsstat uden ombordstigning og landgang i disse havne af forskellige passagerer, idet ovennævnte aktivitet påbegyndes og afsluttes med ombordstigning og landgang af de samme passagerer i den samme havn i medlemsstaten.*<sup>81</sup> EU-domstolen nåede konklusionen, at der skal foretages en udviddende fortolkning, med henvisning til forordningens artikel 2, hvor udtrykket *"herunder især"* anvendes og åbner op for fortolkning.

---

<sup>75</sup> SKM 2007.774 SR

<sup>76</sup> SKM 2007.774 SR

<sup>77</sup> Rådets forordning (EØF) nr. 4055/86 af 22. december 1986 om anvendelse af princippet om fri udveksling af tjenesteydelser inden for søtransport mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande (EFT L 378 af 31.12.1986, s. 1)

<sup>78</sup> Rådets forordning (EØF) nr. 3577/92 af 7. december 1992 om anvendelse af princippet om fri udveksling af tjenesteydelser inden for søtransport i medlemsstaterne (cabotagesejlads) (EFT L 364 af 12.12.1992)

<sup>79</sup> Meddelelse C(2004) 43 fra Kommissionen - EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (2004/C 13/03), afsnit 2

<sup>80</sup> KOM (2014) 232 endelig, pkt. 3.1

<sup>81</sup> C-17/13 Alpina River Cruises, af 27. marts 2014

Dette synspunkt synes at være et andet, end det synspunkt, som de danske skattemyndigheder har i afgørelsen SKM 2007.774 SR, hvor skat, som nævnt ovenfor, konkluderer, at *transport til og fra samme havn ikke omfattes af TSL*, medmindre en sådan transport havde en *mellemdestination*, eks. et offshore-anlæg.<sup>82</sup>

Umiddelbart er det op til medlemslandene selv, at lovgive indenfor rammerne der er sat af EU-retten, og det vil derfor være tilladt at lave en mere snæver fortolkning af begreber i den danske TSL. Det bliver dog problematisk, når skattemyndighederne foretager vurderinger, som er mere snæver end det område der er tilladt efter EU-retten, når der ikke i den nationale lovtekst eller domspraksis er direkte hjemmel hertil. For det første vil dette resultere i at skattemyndighederne i stedet for at være lovanvendere, påtager sig en dømmende og lovgivende magt. For det andet vil det være et brud på den danske retssikkerhed og GRL § 43, hvis det pludselig bliver muligt at pålægge, fjerne eller ændre en skat uden at dette er vedtaget ved lov. Således er der efter kommissionens meddelelse og afgørelsen om Alpina River Cruises opstået store debatter i Danmark, om hvordan destinationskravet skal fortolkes efter TSL.

Skatteminister Karsten Lauritzen svarer i ministersvar af 16. november 2015, J.nr. 14-3199081, vedrørende udvidelse af tonnageskatteordningen med en række specialske, på en efterspørgsel efter præcisering af tonnageskattelovens destinationeskrav. Skatteministeren anfører, at *SKAT naturligvis gerne deltager i et møde med rederiforeningen for nærmere at forklare praksis og baggrunden*<sup>83</sup> for fortolkning af destinationskravet. Ydermere angiver skatteministeren, at *De EU-retlige definitioner ligger til grund ved fastlæggelsen af anvendelsesområdet for de gældende regler i Danmark, herunder destinationskravet.*<sup>84</sup> Senere er det omdiskuteret, også af skatteministeren, hvorvidt en lovændring skal til, for at nærmere fastlægge hvorledes destinationskravet skal forstås.<sup>85</sup>

Dette er alt sammen tydelige tegn på, at der er stor forvirring omkring kravet til forskellige destinationer. Noget tyder på at skattemyndighederne i Danmark påtager sig en mere lovgivende rolle end tilladt. Særligt interessant er det, at skatteministeren muligvis er nødt til at foretage lovændring, for at eliminere tvivl samt for at få skattemyndighederne til at agere efter EU-rettens retningslinjer, som de skal, når der ikke i den nationale TSL er hjemmel til at begrænse destinationen på den vis, som skattemyndighederne gør.

---

<sup>82</sup> SKM 2007.774 SR

<sup>83</sup> Ministersvar af 16. november 2015, J.nr. 14-3199081

<sup>84</sup> Ministersvar af 16. november 2015, J.nr. 14-3199081

<sup>85</sup> (Danske Rederier, 2015)

#### 4.1.4.1 Anlæg og strukturer

Som belyst ovenfor fremgår af SKM 2007.774 SR, at søtransporten kan foregå mellem en havn og et offshoreanlæg, og det vil i den forbindelse være relevant, at undersøge hvorledes offshoreanlæg skal fortolkes. Der findes hverken en definition af begrebet i TSL, eller i forarbejderne hertil, men der fremgår af definitionen i forordning (EØF) 3577/92, art. 2, stk. 1, litra b, at *off-shorecabotage er søtransport af passagerer eller gods mellem en havn i en medlemsstat og anlæg eller strukturer på denne medlemsstats kontinentalsokkel*.<sup>86</sup>

Ann Rask Vang fremfører i sin PhD afhandling, at begreberne *må antages at betyde mere end strukturen af havbunden eller lignende*, men at begreberne også må antages *at dække over mere end decideret offshoreanlæg*. Og hun konkuderer, at *offshoreanlæg under opførelse, vil være omfattet af begrebet* og således også af *destinationskravet*.<sup>87</sup>

Der er ikke nogen nærmere definition af begreberne i forordning (EØF) Nr. 4055/86 eller i forordning (EØF) Nr. 3577/92, men kommissionen angiver i statsstøttesag C-22/07,<sup>88</sup> at *Kommissionen kan acceptere det synspunkt, at et bygge- og anlægsområde (landindvinding, konstruktion af mole eller dige osv.) kan være et offshoreanlæg på grund af dets faste placering. I denne forbindelse kan transport af fyldmaterialer fra en havn til et bygge- og anlægsområde på havet anses for at være søtransport*.<sup>89</sup> Således godkender kommissionen at *et bygge- og anlægsområde*, kan være et offshoreanlæg, og anvender dermed en udvidet fortolkning. En udvidet fortolkning af begreberne, anvender kommissionen også i sin godkendelse af en udvidelse af den Nederlandske tonnageskatteordning, hvor de, som tidligere anført, accepterer kabelskibe, rørlægningskibe, forskningsfartøjer og kranskibe som offshoreanlæg omfattet af søfartsbegrebet, i det omfang, disse aktiver anvendes i forlængelse af rederivirksomhed.<sup>90</sup>

Som udgangspunkt skal den danske tonnageskatteordning ikke være konform med den nederlandske tonnageskatteordning, da der er tale om statsstøtteordninger, som er godkendt ved EU-kommissionen, og der således er hjemmel til forskel mellem de forskellige medlemsstater. Men det faktum, at de danske skattemyndigheder tendenserer til at anvende en mere snæver fortolkning, således at et offshoreanlæg skal have en fast destination, for at kunne omfattes, vil føre til at

---

<sup>86</sup> Rådets forordning (EØF) nr. 3577/92 af 7. december 1992 om anvendelse af princippet om fri udveksling af tjenesteydelser inden for søtransport i medlemsstaterne (cabotagesejlads)

<sup>87</sup> (Vang, 2016, s. 154)

<sup>88</sup> Statsstøttesag C 22/07 (ex N 43/07) — Udvidelse af visse aktiviteter under den ordning, som fritager danske rederier for betaling af indkomstskat og socialsikringsbidrag for søfolk

<sup>89</sup> Statsstøttesag C 22/07 (ex N 43/07) — Udvidelse af visse aktiviteter under den ordning, som fritager danske rederier for betaling af indkomstskat og socialsikringsbidrag for søfolk, præmis 18

<sup>90</sup> State Aid N 714/2009, The Netherlands – extension of the tonnage tax scheme to cable layers, pipeline layers, research vessels and crane vessels, EUT, C 158 of June 18 2010

aktiviteter, som umiddelbart er ens, ikke bliver behandlet konformt. Dette kan ske hvor montørarbejdere fragtes til det punkt på havet hvor en vindmøllepark skal opføres, sådan fragt vil sandsynligvis ikke omfattes, og hvor fragt af samme montørarbejdere til samme punkt, hvor der er opført en form for konstruktion, vil kunne omfattes.<sup>91</sup>

### 4.3 Ejet eller lejet skib

Det fremgår af TSL § 6, at det er skibe, som ejes af selskabet, eller skibe, der lejes med eller uden besætning, der kan omfattes af tonnageskatteordningen. Forarbejderne<sup>92</sup> til tonnageskatteoven specificerer at hovedformålet med tonnageskatteoven er at omfatte selskabets egne skibe, men at også lejede skibe kan omfattes af ordningen, hvilket stemmer overens med betragtningen om, at det er for hele rederihvervet der ønskes en fremmet global konkurrenevne, som angivet i Danmarks svar til kommissionen, Statsstøtte nr. N 563/2001 – Danmark.

TSL § 7 indeholder bestemmelser omkring forholdet mellem de ejede og lejede skibe. Denne bestemmelse er en værnsregel, som netop skal sikre det primære formål i TSL, som er at skulle lette beskatningen for rederiers egne skibe. Således bestemmes i TSL § 7, forholdet mellem den lejede bruttotonnage og den ejede bruttotonnage ikke må overskride 1:4. Dvs. at den ejede tonnage minimum skal udgøre 20% af den samlede tonnage.

Forarbejderne til TSL<sup>93</sup> angiver i relation til § 7, at det er en lempelig helhedsvurdering, som foretages ved forholdet mellem ejet og lejer tonnage. Således beror vurderingen på den gennemsnitlige andel over hele indkomståret, og svingninger i forholdet vil være uden betydning for helhedsbedømmelsen. Forarbejderne angiver, at *indkomst hidrørende fra eventuel overskydende lejet tonnage skal beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler*.<sup>94</sup>

TSL giver ikke nogen definitioner af hvorledes skibe der er *ejet* og skibe der er *lejet*, skal fortolkes. Her hjælper forarbejderne til TSL, da der heraf fremgår tydelige definitioner. Således beskrevet at der ved *lejede skibe sondres i lovforslaget mellem skibe lejet uden besætning (bareboat-charter) og skibe lejet med besætning (time-charter)*. Ved *bareboat-charter står lejereren for skibets drift på samme måde, som hvis skibet havde været ejet af rederiet selv*. Ved *time-charter varetages visse dele af skibets drift derimod ofte af udlejereren*. Der kan f. eks. være tale om, at *udlejereren står for reparation og vedligeholdelse af skibet, mens lejereren står for de øvrige driftsopgaver*. Desuden er *bareboat-*

---

<sup>91</sup> (Vang, 2016, s. 156)

<sup>92</sup> FT L 92/2001 (2. samling), Almindelige bemærkninger

<sup>93</sup> FT L 92/2001 (2. samling), de specielle bemærkninger, afsnit 2.1

<sup>94</sup> FT L 92/2001 (2. samling), de specielle bemærkninger, afsnit 2.1

kontrakter karakteriseret ved i mange tilfælde at være langvarige - måske skibets hele levetid. Time-charter-kontrakter er derimod ofte af kortere varighed og indgås typisk, når et rederi i en periode mangler kapacitet, mens et andet rederi tilsvarende i en periode har overskudskapacitet.<sup>95</sup> Forarbejderne angiver, at der i praksis findes mange varianter af time-charter (dvs. skibe lejet med besætning), og det må i det konkrete tilfælde afgøres, om en time-charteraftale opfylder betingelsen om, at skibene strategisk og forretningsmæssigt skal drives fra Danmark.<sup>96</sup> Problemstillingen vedrørende strategisk og forretningsmæssig drift fra Danmark er en vigtig betingelse for at kunne være omfattet af TSL, og således kunne opføre indkomsten fra tonnagen efter statsstøtteordningen.<sup>97</sup>

#### 4.4 Bruttotonnage over 20t

Der stilles et krav i TSL § 6, stk. 1 om, at skibene, som kan omfattes af tonnageskatteordningen, skal have en bruttotonnage på 20 ton eller derover. Bruttotonnagen angiver fartøjets størrelse, og beregnes af de nationale myndigheder, som størrelsen af det lukkede rum, målt i kubikmeter.

Kravet om, at tonnagen skal være over 20t, er udelukkende en national betingelse, som ikke findes i EU-retten. Denne betingelse bevæger sig inden for retningslinjerne, som er fastsat af EU-kommissionen. Tonnageskatteordningen er godkendt ved EU-kommissionen,<sup>98</sup> og dermed har kommissionen også godkendt betingelsen om at skibenes tonnage skal være over 20 t.

#### 4.5 Fartøjer, der ikke er skibe i tonnageskatteordningens forstand, jf. TSL § 8, stk

Som belyst i ovenstående, indeholder TSL § 6 en række betingelser, for at tonnage kan omfattes af statsstøtteordningen. Til bestemmelsen i TSL § 6 hører en negativ afgrænsning, i TSL § 8, af hvilke former for virksomhed, der ikke kan omfattes af TSL § 6, og dermed lovens anvendelsesområde. Her finder vi i bestemmelsens stk. 2, at i hvert fald uddybningsmaskiner, flydekraner, flydedokke, kabeltromler, boreplatforme og flydende beholdere ikke er omfattede fartøjer. Bestemmelsen er dog ikke udtømmende, da den inkluderer "... og lignende materiel...", hvilket efterlader muligheden for at fortolke på området. Af den grund, at bestemmelsen er udformet som en negativ afgrænsning, og dermed en ikke-udtømmende opremsning, samt de mange muligheder for at konstruere alverdens

---

<sup>95</sup> FT L 92/2001 (2. samling), de specielle bemærkninger, afsnit 2.1

<sup>96</sup> FT L 92/2001 (2. samling), de specielle bemærkninger, afsnit 2.1

<sup>97</sup> Denne betingelse bliver belyst senere i afsnit 4.6, vedrørende strategisk og forretningsmæssig drift.

<sup>98</sup> EU-Kommissionen har godkendt den danske tonnageskatteordning som værende i overensstemmelse med retningslinjerne, jf. sag N 116/98 og senest EFT 2008/C 48/16 samt EFT 2009/C 280/31.



konstellationer, opstår der stadig tvivl til fortolkning af tonnageskatteordningens rækkevidde og omfang.

SKM 2009.99 HR omhandlede som udgangspunkt, om et fartøj opfyldte betingelserne i SØML § 5 med den konsekvens, at den enkelte sømands indkomstskat blev nedsat. Men i dommen udtaler højesteret sig om TSL, da SØML er betinget af TSL.

Rent faktisk blev fartøjet anvendt til at udføre bjergning af sunkne skibe, løft ved skibsværfter og havne samt i forbindelse med bygning af broer. Endvidere blev fartøjet også anvendt til eksempelvis flytning af skibssektioner fra bygge- til monteringssted. Højesteret tiltrådte landsrettens afgørelse om, at fartøjet skal anses som flydekran i den forstand, udtrykket anvendes i undtagelsesbestemmelsen til TSL § 6, i TSL § 8, stk. 2, idet fartøjet *funktionsmæssigt er konstrueret som en kran, der kan flyde, og ikke til at udføre opgaver inden for søtransport med transport af passagerer eller gods mellem forskellige destinationer.*<sup>99</sup> Dermed cementeres at det er en nødvendighed, at fartøjer er indrettet til at kunne anvendes til at udføre transport af gods på dæk eller lastrum eller i øvrigt til transport af gods mellem forskellige destinationer, som det fremgår af TSL § 6. Ydermere fastlægges i sagen, at *den omstændighed, at kranen var udstyret med maskineri, der kun anvendtes til fremdrift af fartøjet ved egen drift, var uden betydning for spørgsmålet om, hvorvidt kranen var omfattet af § 8, stk. 2.*<sup>100</sup>

I afgørelsen tilslutter højesteret sig landsrettens afgørelse. Landsskatteretten angiver at skibsdefinitionen i TSL ikke er sammenfaldende med den definition der findes i søloven og bestætningsloven. Denne vurdering begrundes i, at lovene bygger på forskellige formål. Hvor definitionen i søloven og bestætningsloven bygger på særlige hensyn til registrering og sikkerhed, bygger TSL og dermed også SØML, på de EU-retlige regler om begrænsning af statsstøtteordningerne (2004/C13/03).

Som nævnt bygger SØML på TSL, og det er her vigtigt at være opmærksom på, at dette ikke gælder den omvendt. Således ville en definition i SØML, ikke kunne spejles over i TSL. Dette cementeres i dommen, ved medhold i udtalen om, at *den omstændighed, at det i sagen omhandlede fartøj, ikke måtte anses for et skib i relation til den dagældende § 5, stk. 3, i lov om særlige fradrag for sømænd m.v., betyder ikke, at fartøjet også er et skib i relation til tonnageskatteloven.*<sup>101</sup> Der bliver herefter, i sagen, kommenteret på, at der i lovtæksten i TSL er foretaget nærmere afgrænsning af hvilke enheder der omfattes af loven, jf. bl.a. i TSL §§ 6, 8 og 10, hvilket på tidspunktet, for sagen, er modsat hvad der gør sig gældende for SØML. Senere er TSL ved lov nr. 188 af 29. december 2015 udvidet med flere

---

<sup>99</sup> SKM 2009.99.HR

<sup>100</sup> SKM 2009.99.HR

<sup>101</sup> SKM 2009.99.HR

aktiviteter, som typisk udføres af vagt- og supplyskibe, rørlednings- og kabelskibe, vindmølle- og konstruktionskibe, ishåndteringskibe og ASV'er (såkaldte "hotelskibe"). Denne udvidelse til at omhandle en række specialskibe er heller ikke omfattet af SØML, men dette ønskes nu ændret, ved nyt lovforslag L 174 (2017)<sup>102</sup>, således også SØML vil omfatte samme aktiver og aktiviteter som TSL. Dette vil som angivet ikke føre til nogen ændring af rækkevidden for TSL, men dog betyder dette, at der er fokus på at få skabt klarere linjer for anvendelsesområdet.

Dommen SKM 9002.99 HR startede som et bindende svar, men endte i højesteret, hvilket underbygger at rækkevidden af TSL indeholder stor kompleksitet og på trods af sine specificeringer stadig er genstand for tvivlsspørgsmål.

#### 4.6 Strategisk og forretningsmæssig drift fra Danmark og ledelsens sæde efter SEL

TSL § 1 kræver at rederiet er skattepligtigt til Danmark efter SEL § 1, stk. 1, nr. 1 eller nr. 2 eller stk. 6, for at kunne anvende tonnageskatteordningen. Herefter er det aktie- og anpartsselskaber, eller selskaber med *ledelsens sæde* i Danmark, som kan omfattes af TSL. I TSL § 6, stk. 1, 2. pkt. findes endnu en betingelse omkring rederiets tilhørsforhold til Danmark. Herefter er det en betingelse for at kunne omfatte et aktiv eller en aktivitet af tonnageskatteordningen, at der er *strategisk og forretningsmæssig drift* fra Danmark.

Begrebet *ledelsens sæde* skal almindeligvis forstås som det sted, hvor de daglige ledelsesbeslutninger træffes, jf. forarbejde til bestemmelsen.<sup>103</sup> Således angiver forarbejderne, at *afgørelsen af, om et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet. Ved denne vurdering lægges først og fremmest vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse af selskabet. Selskabet vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, når direktionen har sæde, eller hovedsædet er beliggende her i landet.*<sup>104</sup>

Dvs. at direktionens placering oftest vil være der hvor hovedsædet er beliggende. Træffes de reelle daglige ledelsesbeslutninger i stedet af rederiets bestyrelse, så vil det være stedet hvor bestyrelsesmøderne eller der hvor bestyrelsesformanden befinder sig, der kan være afgørende for ledelsens sæde. Begrebet *ledelsens sæde* relaterer sig således til selskabet, og kobles i forarbejderne til SEL § 1, stk. 6, sammen med begrebet *den virkelige ledelses sæde*, som findes i OECD's MDBO. Her defineres sædet, som det sted, hvor de *afgørende ledelsesmæssige* beslutninger, som er nødvendige

---

<sup>102</sup> FT L 174 - J.nr. 2017-5221

<sup>103</sup> FT L 35/1994, de særlige bemærkninger til lovforslagets § 1, nr. 1.

<sup>104</sup> FT L 35/1994 Lovbemærkningerne til lov nr. 312 af 17. maj 1995

for virksomhedens forretningsmæssige udøvelse i sin helhed, i det væsentlige træffes.<sup>105</sup> Der opstår ofte tvivlsspørgsmål omkring *ledelsens sæde*, fordi en virksomhed kan have flere steder hvorfra ledelse udøves. Da virksomheden trods alt kun kan have ét sted hvorfra den virkelige ledelse udøves, er det derfor vigtigt at undersøge alle relevante omstændigheder ved vurderingen.<sup>106</sup>

I sagen Tfs 2009.984, ville et rederi flytte ledelsens sæde fra Bahamas til Danmark. Skatterådet nåede til konklusionen, at dette kunne lade sig gøre ved, at lade rederiets direktør flytte fra Bahamas til Danmark, på trods af at den resterende virksomhed forblev på Bahamas, fordi der i rederiet ikke blev truffet nogen væsentlige beslutninger, uden at direktøren blev inddraget. Således viser denne agørelse princippet om de ledelsesmæssige beslutningers betydning ved vurderingen af ledelsens sæde i forhold til rederier.

Ann Rask Vang angiver i din PhD afhandling, en retsvidenskabelig analyse af tonnageskatteloven, at driftskravet i TSL § 6, vedrører både den strategiske og forretningsmæssige drift, mens ledelsens sæde synes at være en del af den strategiske drift.<sup>107</sup> Postulatet om, at ledelsens sæde tendenserer til at være et spørgsmål om strategiske beslutninger er en fejlagtig fortolkning. Højesteret har allerede i den omdiskuterede afgørelse Tfs 1998.607 HR (California Kleindienst) cementeret, at ledelsens sæde er den øverste daglige ledelse. For aktieselskaber, ville det således være direktionen, som er det øverste led, der træffer de daglige ledelsesmæssige beslutninger, hvor det vil være bestyrelsen, der træffer virksomhedens helt overordnede strategiske beslutninger. På den måde er der ikke nogen strategiske, nok nærmere de kommercielle beslutninger, som træffes af den øverste daglige ledelse.

Det er åbenlyst at der er tilknytning fra TSL til SEL, jf. TSL § 1. som nævnt indledningsvist i dette afsnit, findes i TSL § 6, stk. 1, 2. pkt. et element, som ved første øjekast kunne formodes at skulle sættes i relation til SEL. Heraf fremgår at det er en betingelse for anvendelsen af TSL, at rederier *strategisk og forretningsmæssigt drives fra Danmark*. Dvs. at det også her er rederiets tilhørsforhold til Danmark, der er afgørende, som det også er tilfældet ved SEL *ledelsens sæde* begrebet. Det fremgår af forarbejderne til TSL, at formålet med den driftsmæssige begrænsning er at imødekomme EU-kommissionens krav<sup>108</sup> som fastsat i kommissionens retningslinjer.<sup>109</sup> Forarbejderne til TSL § 6 kommenterer på forholdet mellem TSL's *strategisk og forretningsmæssig drift* og *ledelsens sæde* i

---

<sup>105</sup> Comments to the Model Tax Convention, OECD, art. 4, stk. 3, pkt. 24.

<sup>106</sup> (Poul Erik Lytke, 2011)

<sup>107</sup> (Vang, 2016)

<sup>108</sup> Statsstøtte nr. N 563/2001 – Danmark; Lov om beskatning af rederivirksomhed (Tonnageskatteloven), C(2002)931 final

<sup>109</sup> Meddelelse C(2004) 43 fra Kommissionen - EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (2004/C 13/03)

SEL's forstand<sup>110</sup>, det bliver her klart, at *begrebet "strategisk og forretningsmæssig drift" relaterer sig i tonnageskatteordningen alene til driften af skibe, og begrebet bør ikke forveksles med begrebet »ledelsens sæde«, som kan være afgørende for, om et selskab er skattepligtigt til Danmark eller ej.*<sup>111</sup> Dermed direkte angivet, at den første antagelse om sammenhæng mellem de to begreber, kan udelukkes.

Ved yderligere gennemlæsning af forarbejderne til TSL, findes flere fortolkningsbidrag til definition af *strategisk og forretningsmæssig drift*. Disse fortolkningsbidrag er vigtige for forståelsen af omfanget og rækkevidden af TSL, fordi der ikke efter ordlyden i TSL fremgår nogen nærmere definition af begrebet eller hvordan det skal forstås. Af forarbejderne deles begrebet op i en vurdering af to, dvs. en vurdering af den *strategiske drift* og en vurdering af den *forretningsmæssige drift*. Således fremgår, at de elementer, der vil indgå ved bedømmelsen af den *strategiske drift* for virksomheden, er om (1) placeringen af rederiets hovedsæde og øverste ledelse er placeret i Danmark, samt om (2) der træffes strategiske beslutninger i Danmark. Som eksempler herpå, er *beslutninger om indgåelse af store kontrakter, beslutninger om køb og salg af skibe og beslutninger om indgåelse af strategiske alliancer.*<sup>112</sup> Denne specificering af *strategisk drift* definitionen tendenserer i nogen grad over i den forståelse der findes af hjemstedsbegrebet i SEL.<sup>113</sup> Forarbejderne angiver endvidere, at begrebet *forretningsmæssig drift* skal vurderes ud fra elementer som eksempelvis (1) *tilrettelæggelsen af skibenes sejlplaner, (2) indgåelse af fragtaftaler, (3) proviantering af skibene, (4) bemanning, (5) skibenes rent tekniske drift og vedligeholdelse, (6) tilstedeværelsen af støttefaciliteter i Danmark etc.*<sup>114</sup>

Som forarbejderne tidligere gjorde klart, skal konklusionen om en virksomheds *strategiske og forretningsmæssige drift* bygge en konkret vurdering, hvorfor det nødvendigvis ikke vil være et krav at samtlige ovennævnte elementer for hvert enkelt skibs vedkommende varetages i Danmark. Forarbejderne stiller kravet, at det enkelte skib *i tilstrækkeligt omfang opfylder betingelserne, og at den strategiske og forretningsmæssige drift af flåden som helhed, ud fra en samlet vurdering, foretages fra Danmark.*<sup>115</sup>

---

<sup>110</sup> FT L 92/2001 (2. samling), de specielle bemærkninger, afsnit 2.2.

<sup>111</sup> FT L 92/2001 (2. samling), de specielle bemærkninger, afsnit 2.2.

<sup>112</sup> FT L 92/2001 (2. samling), de specielle bemærkninger, afsnit 2.2.

<sup>113</sup> (Poul Erik Lytke, 2011)

<sup>114</sup> FT L 92/2001 (2. samling), de specielle bemærkninger, afsnit 2.2.

<sup>115</sup> FT L 92/2001 (2. samling), de specielle bemærkninger, afsnit 2.2.

#### 4.6.1 *Strategisk og forretningsmæssig drift* – begrebets forhold til OECD's MDBO art. 8

Den konkrete vurdering, der, som netop angivet, skal foretages, ved afgørelsen af rederiets *strategiske og forretningsmæssige drift* bliver i midlertid særlig interessant, når denne vurdering, i internationale sammenhænge, sættes overfor MDBO. OECD's MDBO tager således stilling til, hvordan beskatningsretten skal fordeles mellem to stater, når disse to stater efter national ret, begge har beskatningsretten til et givet aktiv eller en given aktivitet. Efter OECD's MDBO artikel 8, stk. 1,<sup>116</sup> fordeles beskatningsretten af foretagender der driver rederivirksomhed, til den stat, hvori foretagendet er beliggende, således "*Profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in that State.*"<sup>117</sup> Denne formulering er netop inført i den opdaterede MDBO, og hvor det tidligere var afgørende hvor foretagendets virkelige ledelse var placeret (*place of effective management of the enterprise*<sup>118</sup>) er det nu ændret til blot at være selve foretagets (*enterprise*<sup>119</sup>), placering, der er afgørende for hvilken stat, som beskatningsretten tilfalder.

Den nye ordlyd i OECD's MDBO, hvorefter beskatningsretten nu følger selve foretagendet, og ikke længere følger foretagendets ledelse, må nødvendigvis betyde, at konstruktioner, hvor et selskab i en stat (X), med et rederiforetagende (dvs. i form af et fast driftssted) i en anden stat (DK) kan ende i en situation, hvor beskatningsretten tilfalder staten, hvori foretagendet er placeret (DK), men ikke vil have mulighed for at tilvælge tonnageskattordningen, pga. placeringen af den ledelse (X), der træffer de strategiske beslutninger. Denne konstruktion er selvfølgelig en tænkt situation, der er opstillet under nogen givne forudsætninger ved fortolkning af *strategisk og forretningsmæssig drift*.

Den netop belyste problemstilling vil opstå, hvis der ikke er symetri mellem TSL og MDBO. Dvs. hvis der ved vurderingen af *strategisk og forretningsmæssig drift* skal tillægges så stor en vægt på placeringen af rederiets hovedsæde og øverste ledelse, at det ikke vil være muligt at blive omfattet af TSL, fordi denne ledelse er placeret udenfor Danmark. På samme tid vil der efter den nye MDBO være beskatning i Danmark, fordi rederiforetagendet er placeret der.

Således beror hele problemstillingen sig på fortolkningen af den *strategiske og forretningsmæssige drift*, og hvorvidt fortolkningen er symmetrisk og forenelig med den fortolkning der er af OECD's nye MDBO art. 8, stk. 1.

---

<sup>116</sup> Model Tax Convention, OECD, 2017

<sup>117</sup> Model Tax Convention, OECD, 2017, Article 8, section 1

<sup>118</sup> Model Tax Convention, OECD, 2014, Article 8, section 1

<sup>119</sup> Model Tax Convention, OECD, 2017, Article 8, section 1

Efter de officielle kommentarer til MDBO's art. 8, stk. 1, fremgår af sektion 1, at artiklen omfatter *profits from the operation of ships (...) in international traffic* og at formålet med bestemmelsen, er at *such profits will be taxed in one state alone (...) the taxing right shall be left to the contracting state of the enterprise.*<sup>120</sup> Forståelsen af, hvad der omfattes af de omtalte indtægter, specificeres senere i kommentarene til MDBO art. 8, og det bliver således klart, at *shipping enterprises invariably carry on a large variety of activities to permit, facilitate and or support their international traffic operations. The paragraph also covers profits from activities directly connected with such operations as well as profits from activities which are not directly connected with the operation of the enterprise's ships (...) as long as they are ancillary to such operation.*<sup>121</sup> Det fremgår, af MDBO art. 3, sektion 1, pkt. e, at *international traffic, er any transport by ship or air craft, expected when the ship or aircraft is operated solely between places in a contracting state and the enterprise that operated the ship or aircraft is not an enterprise of that state.*<sup>122</sup> Således inkluderer MDBO'en også aktiviteter der er i tilknytning til rederivirksomhed, og MDBO'en vil derfor som minimum fordele beskatningsretten for samtlige af de aktiver og aktiviteter, der kan omfattes og beskattes efter TSL.

I afgørelsen SKM 2010.370 SR kan findes bidrag til hvorledes skatterådet anvender ledelsens tilhørsforhold til Danmark, ved vurdering af den *strategiske og forretningsmæssige drift*. Spørger, et norsk selskab, ville stifte et dansk datterselskab og overføre et skib og alle rettigheder og forpligtelser vedrørende to skibe som var under opførsel i Spanien. Af afgørelsen fremgik, at *bestyrelsen i det danske selskab ville holde sine møder i Danmark, og bestyrelsen ville på disse møder træffe alle strategiske beslutninger, f.eks. beslutninger om indgåelse af store kontrakter, langvarige certepartier for skibene, beslutninger om køb og salg af skibe og beslutninger om indgåelse af strategiske alliancer, vedrørende driften af det danske selskabs skibe.*<sup>123</sup> Ydermere fremgår, at *i hvert fald et bestyrelsesmedlem vil være bosat i Danmark, men at flertallet af bestyrelsesmedlemmerne vil være bosat udenfor Danmark.*<sup>124</sup> Spørgsmålet var således, om denne konstellation ville være med stærk nok tilknytning til Danmark, når det gjaldt vurderingen af den strategiske og forretningsmæssige drift, således at selskabet kunne omfattes af TSL. Skatterådet svarede, at betingelsen for strategisk og forretningsmæssig drift fra Danmark var opfyldt, og henviser med samme til forarbejderne til loven, hvorefter der skal foretages en konkret vurdering af situationen, og det derefter ikke er et krav, at alle *det enkelte skibes funktioner skal foretages fra Danmark.*<sup>125</sup> I afgørelsen vurderer

---

<sup>120</sup> Comments to the Model Tax Convention, OECD, art. 8, pkt. 1

<sup>121</sup> Comments to the Model Tax Convention, OECD, art. 8, pkt. 4

<sup>122</sup> Model Tax Convention, OECD, 2017, Article 3, section 1, point e

<sup>123</sup> SKM 2010.370 SR, den påtænkte disposition

<sup>124</sup> SKM 2010.370 SR, den påtænkte disposition

<sup>125</sup> SKM 2010.370 SR, SKAT's indstilling og begrundelse

skattemyndighederne således, at det ikke nødvendigvis er ledelsens fakiske bosæde der er af størst relevant, men nærmere den samlede vurdering af hvor de driftsmæssige beslutninger træffes, samt den samlede drift af rederiet.

Dette kan muligvis være en ændring af praksis, da skatterådet, i en tidligere afgørelse nåede en anden konklusion. I SKM 2006.492 SR, blev skatterådet spurgt, *om A A/S, som drev skibsmægler virksomhed fra Danmark, kunne omfattes af tonnageskatteordningen, hvis aktieselskabet købte andele i skibe, som blev drevet af et tysk rederi.*<sup>126</sup> Skat og skatterådet afviste dette. Særlig interessant er det, at skat kommer med fortolkningsbidrag til hvordan de tolker på *strategisk og forretningsmæssig drift fra Danmark*. Det fremgår at skat ikke mente, at der var udførelse af *egentlige ledelsesmæssige opgaver i Danmark, at bemanning og teknisk drift foretages af det tyske selskab, det tyske selskab har sin hovedledelse i Tyskland samt at de opgaver der vedrører skibene har ikke karakter af egentlig rederivirksomhed, men er almindelige forekommende skibs mæglerfunktioner d.v.s. indgåelse af fragtaftaler m.v.*<sup>127</sup> Dermed nåede skat til konklusionen, at de der ikke var den nødvendige strategiske og forretningsmæssige drift i Danmark. Særligt kommenterer skat, at *de væsentlige ledelsesfunktioner vedrørende de ejerandele, der er tilknyttet skibene udføres derfor ikke i Danmark, men de foregår i Tyskland.*<sup>128</sup> På den måde tillægger skat en større betydning til ledelsesfunktionen end det findes i SKM 2010.370 SR, hvor driften af rederiet syntes mere betydningsfuld. I SKM 2006.492 SR tilslutter skatterådet sig skat's afgørelse, hvilket ikke er ensbetydende med at de tilslutter sig samme argumentation. Interessant er det dog, at landsskatteretten i SKM 2015.797 LSR i sin begrundelse henviser til skats's kommentarer i SKM 2006.492 SR, hvilket betyder, at der nu kan tillægges en større værdi til udtalelser og argumenterne i afgørelsen SKM 2006.492 SR.

Det bliver tydeligt at skattemyndighederne ikke har entydig praksis for håndtering og vurdering af den *strategiske og forretningsmæssige drift*. I 2010 var praksis en lempeligere vurdering i forhold til den vægt der skulle ligges på placeringen af rederiets hovedsæde og øverste ledelse, hvor det i 2006 og i 2015 tendenserer væk fra en helhedsvurdering af rederiets drift og over til en vurdering af den *strategiske drift* og herunder placeringen af rederiets hovedsæde og øverste ledelse. Forarbejderne til TSL angiver, at der skal foretages en konkret helhedsvurdering af den strategiske og forretningsmæssige drift, og at denne vurdering kan deles op i to, hvorunder et af aspekterne under den strategiske drift, er placeringen af rederiets hovedsæde og øverste ledelse. På den måde har skattemyndighederne kun hjemmel til at foretage en vurdering baseret på samtlige omstændigheder i situationen. Hele formålet med begrebet, er at finde driften af rederiets nærmeste tilknytning, jf.

---

<sup>126</sup> SKM 2006.492 SR

<sup>127</sup> SKM 2006.492 SR, SKATs indstilling og begrundelse

<sup>128</sup> SKM 2006.492 SR, SKATs indstilling og begrundelse

forarbejderne til loven<sup>129</sup>, og det må derfor nødvendigvis betyde, at placeringen af den øverste ledelse ikke kan være stærk nok til at kunne bære hele grundlaget for beslutningen. Sættes denne betragtning i forhold til lovgivers ønske om, at beholde rederier i Danmark, så er det selvfølgelig et taktisk træk, at den øverste ledelse skal være placeret i Danmark for at kunne omfattes af TSL, i og med at dette vil betyde større skattemæssig knytning til landet. På den anden side er der også en vis taktik i, at rederier blot kan lade sig beskatte efter TSL, uden at skulle have samme ledelsesmæssig tilknytning til Danmark, fordi det muligvis kan åbne op for større indflagning og forretning til landet.

Fortolkningen af begrebet *strategisk og forretningsmæssig drift* herunder særligt betydningen ved placeringen af rederiets hovedsæde og øverste ledelse, set i forhold til MDBO,<sup>130</sup> hvorefter det er *foretagendet*, der er afgørende for beskatningsretten, viser således en grad af asymetri. Dvs. i de tilfælde, hvor de danske skattemyndigheder anligger en praksis, hvor det hovedsagligt er den øverste ledelses placering, som er afgørende ved betragtningen af om rederiet kan anvende tonnageskatteordningen i Danmark. Her er det vigtigt at huske på, at den nye MDBO skal vedtages landene imellem, før ændringen er gældende. DBO'er anvender ikke en dynamisk fortolkning, men en statisk fortolkning, og det er således den ret, der er gældende på tidspunktet for aftaleindgåelsen, som er gældende for DBO'en. Årsagen hertil er, at nye begreber oftest kræver lovændringer i de kontraherende stater, hvilket ville betyde ændringer i samtlige DBO'er, hver gang der sker ændringer i staternes nationale love. På den måde vil den nye MDBO først finde anvendelse, når der indgås aftale herom mellem de kontraherende stater. Ændringen i MDBO er dog stadig relevant, fordi den sandsynligvis vil få betydning ved fremtidige DBO'er, såfremt der indgås aftale herom, og dermed sandsynligvis vil influere fremtidig national ret i samme retning, så der vil være symetri mellem de to.

#### 4.7 Virksomheder, der falder uden for *rederivirksomhed*, jf. TSL § 8, stk. 1

Der findes i TSL § 8, stk. 1, nr. 1-11, en positivt oplystning af en række aktiviteter, som, uanset udførelsens karakter, ikke kan omfattes af tonnageskatteordningen. Fælles er for aktiviteterne, at de ikke umiddelbart har til formål at dække noget transportbehov.

Loven angiver således i § 8, stk. 1, at de aktiviteter, som ikke kan omfattes er:

- 1) *Forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter eller andre naturforekomster.*
- 2) *Fiskeri og forarbejdningsvirksomhed.*

---

<sup>129</sup> <sup>129</sup> FT L 92/2001 (2. samling), de specielle bemærkninger

<sup>130</sup> Model Tax Convention, OECD, 2017



- 3) *Bygning og reparation af havne, moler, broer, olieinstallationer, vindmølleparker eller andre havanlæg, nedlægning af rørledninger på havbunden, opmudring, stenfiskeri, sandsugning eller lignende virksomhed.*
- 4) *Dykkervirksomhed.*
- 5) *Lodsning, når skibene anvendes i og omkring havne.*
- 6) *Bugsering m.v. Dette gælder dog ikke i tilfælde, hvor skibet udfører bugser- og bjærgningsaktiviteter til søs i mindst 50 pct. af den tid, skibet i løbet af et indkomstår er i drift. Det er en betingelse, at skibet er registreret i en stat, der er medlem af EU eller EØS. Ved anvendelsen af 2. pkt. fordeles ventetid forholdsmæssigt mellem den tid, der er medgået til bugser- og bjærgningsaktiviteter til søs, og den tid, der er anvendt til andre aktiviteter. Bugseringsaktiviteter m.v., der udføres i eller omkring havne, eller som består i at bistå fartøjer med egen fremdrift med at lægge til i havn, anses ikke for at være foregået til søs.*
- 7) *Passagersejlds i eller over havneløb m.v.*
- 8) *Uddannelsesaktiviteter, sociale og pædagogiske aktiviteter m.v.*
- 9) *Museumsaktiviteter og skibsbevaring.*
- 10) *Sports-, udflugts- og fritidsformål.*
- 11) *Anvendelse af permanent opankrede skibe, uanset formål.<sup>131</sup>*

Det fremgår af forarbejderne<sup>132</sup> til TSL § 8, at egentlig transport ved *forsyningssejlds med personer eller materiel fra havn til installationer på kontinentalsoklen eller omvendt*, kan omfattes af tonnageskatteordningen, ligesom det også vil gælde for transport af olieprodukter m.v. fra kontinentalsoklen til installationer på land. Hertil kommer at også opgaver i forbindelse med ankerhåndtering m.v. samt redningsopgaver kan omfattes af ordningen.<sup>133</sup>

Det fremgår af bestemmelsen, at entreprenørarbejde ikke kan omfattes af tonnageskatteordningen. I den forbindelse fremgår af SKM 2007.774 SR at selve transportdelen i entreprenørarbejdet, hvor passagerer (i afgørelsen var disse passagerer, montørarbejdere) og gods fragtes fra land til off shore-anlæg, er omfattet af tonnageskatteordningen.

Som angivet er hovedformålet med bestemmelsen at afgrænse TSL til at omfatte egentlige trafikbehov, uanset om sejladser foregår efter faste sejlplaner. I SKM 2007.731 LSR, afgjorde landsskatteretten, at *et selskab, der bl.a. drev virksomhed med chartersejlds*, ikke kunne omfattes af tonnageskatteordningen. Landsskatteretten anførte bl.a. som begrundelse herfor, at *en del af tur- og*

<sup>131</sup> TSL § 8, stk. 1, nr. 1-11

<sup>132</sup> FT L 92/2001 (2. samling), de specielle bemærkninger, afsnit 3

<sup>133</sup> FT L 92/2001 (2. samling), de specielle bemærkninger, afsnit 3, pkt. 1

*chartersejladserne har haft sports-, udflugts- og fritidsformål eller repræsentative formål, jf. lovens § 8, stk.1, nr.9. og at ingen af tur- og chartersejladserne kan anses for at have dækket et egentligt trafikbehov.<sup>134</sup>*

#### 4.8 Virksomhed i nær tilknytning til rederivirksomheden

Som udvidelse til TSL § 6, angiver TSL § 10, stk. 2, nr. 1-9 de aktiviteter, der kan omfattes af tonnageskatteordningen, når disse kan henføres direkte eller står i nær tilknytning til en efter TSL § 6 omfattet transportydelse. Kommissionen angiver således i sin godkendelse af statsstøtte til danske rederier, at *Tonnageskatteordningen også omfatter visse aktiviteter, som ifølge de danske myndigheder er en nødvendig og integreret del af rederivirksomhed. Samt, at de andre aktiviteter, som kan omfattes af ordningen, er primært aktiviteter, som indgår i en samlet transportydelse til kunderne. Sådanne ydelser eller faciliteter stilles normalt til rådighed for kunderne til kostprisen, og der vil derfor i realiteten ikke være noget overskud fra disse ydelser eller faciliteter, som skal beskattes.*<sup>135</sup>

Loven angiver således i § 10, stk. 2, at de aktiviteter, som kan omfattes er:

- 1) *Anvendelse af containere.*
- 2) *Drift af lastnings-, losnings- og vedligeholdelsesfaciliteter.*
- 3) *Drift af billetkontorer og passagerterminaler.*
- 4) *Drift af kontorfaciliteter m.v.*
- 5) *Salg af varer til forbrug om bord.*
- 6) *En beregnet markedsleje ved rederiets egen anvendelse af lokaler om bord.*
- 7) *Lejeindtægt ved udleje af lokaler om bord.*
- 8) *(Udeladt)*<sup>136</sup>
- 9) *Afhændelse af skibe, der helt eller delvis omfattes af tonnageskatteordningen, jf. dog § 16, stk. 3, eller som helt eller delvis kan omfattes af tonnageskatteordningen, men endnu ikke er færdiggjort i et sådant omfang, at de kan indgå i rederiets drift, samt afhændelse eller opgivelse af retten i henhold til en kontrakt om levering af et skib, som helt eller delvis vil kunne omfattes af tonnageskatteordningen, jf. dog § 16, stk. 5, 3. pkt.*<sup>137</sup>

---

<sup>134</sup> SKM 2007.774 SR, Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

<sup>135</sup> Statsstøtte nr. N 563/2001 – Danmark; Lov om beskatning af rederivirksomhed (Tonnageskatteloven), C(2002)931 final

<sup>136</sup> TSL § 10, stk. 2, nr. 8 er aldrig blevet godkendt af EU-kommissionen og kan således ikke indgå i TSL. Bestemmelsen omfattede efter kommissionens holdning skibsmægling, der som udgangspunkt ikke kan omfattes af rederivirksomhed.

<sup>137</sup> TSL § 10, stk. 2, nr. 1-9

Fælles for aktiviteterne er, at de, som specifikt angivet i loven, skal være i nær tilknytning til rederivirksomheden, samt at aktiviteterne ikke må være en særskilt indtægtskilde for rederiet. Det fremgår af godkendelsen, at listen er udtømmende, og det vil således ikke være muligt at trække andre aktiviteter ind under bestemmelsen.<sup>138</sup> Her observeres dog, at TSL § 10, stk. 2, nr. 4, angiver at det er driften af kontorfaciliteter *m.v.*, som kan omfattes. Ved at anvende ordlyden '*m.v.*' åbnes en, omend snæver, mulighed for at der kan fortolkes på hvilke aktiviteter, som skal omfattes af *kontorfaciliteter*, og bestemmelsen kan derfor umuligt være absolut udtømmende. Det er dog skattemyndighedernes praksis, at listen er en udtømmende opremsning over aktiviteter, som kan omfattes, jf. praksis.<sup>139</sup>

Forarbejderne til bestemmelsen angiver endvidere, at ud over de netop beskrevne aktiviteter listet i TSL § 10, stk. 2, nr. 1-9 kan luft og landtransport omfattes af TSL. Dvs. at når et rederi indgår aftale med et andet selskab om flytransport, som en del af den samlede transportydelse, hvoraf rederiet selv indestår for søtransporten, *kan vederlaget for den samlede transportydelse beskattes efter tonnageskatteordningen*. Men når udførelsen af andre transportdele sker af rederiet selv, *vil det kun være søtransportdelen, der vil kan beskattes efter tonnageskatteordningen*. *De øvrige dele skal beskattes efter de almindelige regler*.<sup>140</sup> Baggrunden for dette er, at vederlaget for land- eller lufttransportdelen af en sådan samlet transportydelse kommer til beskatning hos andre transportvirksomheder, når ydelserne ikke udføres af rederiet selv. *Udføres sådanne transportdele derimod med rederiselskabets egne lastvogne eller fly, skal denne del af vederlaget beskattes efter de almindelige regler hos rederiet for at undgå konkurrenceforvridning*.<sup>141</sup> Dette fremgår af forarbejderne<sup>142</sup>, og ikke af TSL § 10, stk. 2, men der relevant at inddrage, da det vil ses som virksomhed der er i nær tilknytning til rederivirksomheden.

#### 4.8.1 Anvendelse af containere

Hvis en rederivirksomhed har indtægt fra udlejning af containere, vil dette indgå som en del af den tonnagebeskattede opgørelse. Det fremgår af EU-kommissionens godkendelse af den danske tonnageskatteordning, at *containerleje kun omfattes af tonnageskatteordningen, såfremt de*

---

<sup>138</sup> Statsstøtte nr. N 563/2001 – Danmark, Lov om beskatning af rederivirksomhed (Tonnageskatteoven), afsnit 2.10.3 (andre aktiviteter)

<sup>139</sup> Se bl.a. SKM 2011.119 LSR, hvor Landsskatteretten i sine bemærkninger og begrundelse angiver, at *"Tonnageskatteoven indeholder således i lovens § 10, jf. § 6, en udtrykkelig og udtømmende opregning af de af tonnageskatteordningen omfattede indtægtsarter."*

<sup>140</sup> FT L 92/2001 (2. samling), de specielle bemærkninger, afsnit 2.2

<sup>141</sup> FT L 92/2001 (2. samling), de specielle bemærkninger, afsnit 2.2

<sup>142</sup> FT L 92/2001 (2. samling), de specielle bemærkninger

*anvendes i tilknytning til levering af transportydelser, som er omfattet af tonnageskatteordningen.*<sup>143</sup>

I denne godkendelse angiver kommissionen ydermere, at begrebet "anvendelse af containere" ifølge de danske myndigheder, skal forstås i den betydning, der er fastsat i afsnit 10 i bemærkningen til artikel 8 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst.<sup>144</sup> Dvs. at den fortjeneste, en virksomhed, der beskæftiger sig med international transport, har ved at udleje containere i tilknytning til virksomhedens internationale skibs- eller flydrift, er omfattet af den nævnte artikel.<sup>145</sup> Dette skyldes at den internationale trafik i stigende grad anvender containere, til søfart og landtransport.

På den måde vil udlejning til kunder, eventuelle indtægter ved korttidsopbevaring af containere inden levering og debitering af for sen returnering af containere, omfattet af bestemmelsen. Herimod, vil udlejning til andre rederier, grundet over skud i kapacitet ikke være omfattet af bestemmelsen, fordi der ikke vil være tale om en aktivitet, der udføres i nærtilknytning til rederiets egen transportaktivitet.<sup>146</sup>

#### 4.8.2 Drift af lastnings-, losnings- og vedligeholdelsesfaciliteter

Operationer, såsom lastnings-, losnings- og vedligeholdelsesfaciliteter vil også være omfattet af TSL, når disse er i nær tilknytning til levering af den af rederivirksomheden leverede ydelse. I EU-kommissionens godkendelse af den danske tonnageskatteordning<sup>147</sup>, er denne form for operationer, også kaldet "self-handling"-operationer, betinget af, at ydelserne er leveret til kostprisen. Dvs. at self-handling-operationen skal være sekundær til den oprindelige ydelse og at rederivirksomheden ikke må modtage ekstra betaling for ydelsen, som det også er tilfældet ved udlejning af containere. Det fremgår endvidere af godkendelsen, at *andre havneaktiviteter – navnlig (indtægtsgivende) erhvervs-mæssige havneaktiviteter – er udelukket fra ordningen.*<sup>148</sup>

---

<sup>143</sup> Statsstøtte nr. N 563/2001 – Danmark, Lov om beskatning af rederivirksomhed (Tonnageskatteloven), afsnit 2.10.3 (andre aktiviteter)

<sup>144</sup> Statsstøtte nr. N 563/2001 – Danmark, Lov om beskatning af rederivirksomhed (Tonnageskatteloven), afsnit 2.10.3 (andre aktiviteter)

<sup>145</sup> Statsstøtte nr. N 563/2001 – Danmark, Lov om beskatning af rederivirksomhed (Tonnageskatteloven), afsnit 2.10.3 (andre aktiviteter)

<sup>146</sup> (Vang, 2016, s. 159)

<sup>147</sup> Statsstøtte nr. N 563/2001 – Danmark, Lov om beskatning af rederivirksomhed (Tonnageskatteloven), afsnit 2.10.3 (andre aktiviteter)

<sup>148</sup> Statsstøtte nr. N 563/2001 – Danmark, Lov om beskatning af rederivirksomhed (Tonnageskatteloven), afsnit 2.10.3 (andre aktiviteter)

#### 4.8.3 Drift af billetkontorer og passagerterminaler, samt drift af kontorfaciliteter m.v.

Efter TSL § 10, stk. 2, nr. 3-4, er det driften af billetkontorer, passagerterminaler og kontorfaciliteter m.v., som er i nær tilknytning til rederivirksomheden, der kan omfattes af tonnageskatteordningen. Som det også er tilfældet ved udlejning af containere og *self-handling*-operationer, kræver det at aktiviteterne, indgår som en del af hovedydelsen (rederivirksomheden) til kunden. Dvs. at udlejning af kontorfaciliteter til tredjemand, ikke vil være omfattet af TSL, fordi ydelsen i sig selv ses som en separat indtægtskilde og fordi der ikke er den fornødne tilknytning til transportydelsen omfattet af rederivirksomheden.

#### 4.8.4 Salg af varer til forbrug om bord.

Bestemmelsen angiver, at salg af varer til forbrug om bord, kan omfattes af TSL, såfremt disse er i nær tilknytning til rederivirksomheden. Det fremgår af EU-kommissionens godkendelse af den danske tonnageskatteordning,<sup>149</sup> at dette skal forstås som *salg af varer til forbrug om bord på (passager)skibe*.

I udgangspunktet, er det let at se hvornår en vare er købt ombord på et skib. Mere problematisk er det at skelne mellem hvornår varen er bestemt til forbrug om bord på skibet. Det fremgår ikke af hverken loven, forarbejderne til loven, eller af godkendelsen fra EU-kommissionen, hvilke varer, som kan omfattes.

I afgørelsen SKM 2009.734 LSR, var salg af cigaretter om bord på en færge, som sejlede en 20 minutters overfart mellem Danmark og Sverige, ikke omfattet af TSL § 10, stk. 2, nr. 5. Det fremgår af sagens oplysninger, at der på overfartene *udelukkende sælges cigaretter fra cafeteriaet og udelukkende i svenskfarvand. Der sælges maksimalt en pakke pr. passager, og pakken åbnes af personalet inden udlevering til passageren.*<sup>150</sup> Det er klart, at selskabet ved hele konstellationen vil sende signaler om at cigaretpakkens emballage er brudt, ikke længere returnerbar og dermed taget i brug. Skat angiver, at *eftersom sejltiden på overfarten kun er ca. 20 minutter, er den pakke cigaretter, som den enkelte passager kan købe, ikke i sin helhed forbrugt ombord.*<sup>151</sup> Landsskatteretten tilslutter sig ikke direkte denne opfattelse, men angiver, at *i mangel af klare holdepunkter skal TSL § 10, stk. 2, nr. 5 tolkes efter hvordan udtrykket 'varer til forbrug om bord' ellers er defineret i dansk lovgivning.* Landsskatteretten henviser derefter til forståelsen, der findes i de danske toldregler. Heraf følger, at *varer til forbrug kun omfatter varer, der kan forbruges ombord.* Endvidere fremgår om tobaksvarer, at

---

<sup>149</sup> Statsstøtte nr. N 563/2001 – Danmark, Lov om beskatning af rederivirksomhed (Tonnageskatteloven), afsnit 2.10.3 (andre aktiviteter)

<sup>150</sup> SKM 2009.734 LSR

<sup>151</sup> SKM 2009.734 LSR

*der ikke kan sælges tobaksvarer til forbrug ombord på rejser, hvis varighed er under 2 timer.*<sup>152</sup> Landsskatteretten når således, den konklusion, at *indkomsten fra salg af cigaretter mv.* Ikke er omfattet af TSL, når cigaretterne sælges på en 20 minutters overfart, og at cigaretterne derfor *skal beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler.*<sup>153</sup>

Hvilke varer, som kan omfattes af TSL beror således på en konkret vurdering, hvor der særligt lægges vægt på varernes karakter og forbrugstid. Havde kiosken således solgt cigaretterne enkeltvis og ikke i pakker, ville udfaldet af afgørelsen sandsynligvis have været et andet, fordi en enkelt cigaret kan forbruges på 10 min, og køb af en enkelt cigaret tyder på, at den bliver røget/forbrugt ombord på den pågældende overfart.

#### 4.8.5 En beregnet markedsleje ved rederiets egen anvendelse af lokaler om bord og lejeindtægt ved udleje af lokaler om bord

Ved lovændring<sup>154</sup> af TSL i 2004 blev indført adgang til at omfatte indkomst fra udlejning af lokaler om bord på skibe som var omfattet af TSL. Det fremgår af kommentarene til denne, at det ikke fra starten havde været *hensigten at udelukke udlejning af lokaler om bord*, hvorefter, at problemet var, at der kun var *delvist fradrag for udgifter i tilknytning til udlejning*, mens indtægten *blev fuldt ud beskattet.*<sup>155</sup>

Ved at lade koncernforbundne selskaber eller ved rederiets egen brug af lokalerne, vil rederiets umiddelbart indrette sig på en sådan måde, at lejen fra ikke virksomheder, der ikke er omfattet af tonnageskatteordningen, vil være den der giver den højste indtægt og på derefter den til den tonnagebeskattede indkomst. For at undgå denne situation er i TSL § 13, stk. 1 bestemt, at *den skattepligtige skal anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner som omhandlet i ligningslovens § 2, stk. 1, med fysiske eller juridiske personer og faste driftssteder (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.*<sup>156</sup> Således af skatterettens princip om handel på armslængdevilkår vedtaget i TSL's ordlyd.

Henset til udregning af de fællesudgifter der som regel eksisterer ved lokaleudlejning, angiver forarbejderne til lovforslaget,<sup>157</sup> at der *udover selve lejen, kun vil indgå en andel af fællesudgifter til markedsføring af administrationg.* På den måde vil en indirekte betaling gennem leje til løn,

---

<sup>152</sup> SKM 2009.734 LSR

<sup>153</sup> SKM 2009.734 LSR

<sup>154</sup> Lov nr. 460 af 9. juni 2004 om ændring af tonnageskatteoven, kildeskatteoven og selskabsskatteoven

<sup>155</sup> (Vang, 2016, s. 162)

<sup>156</sup> TSL § 13, stk. 1

<sup>157</sup> FT L 221 2006/2007 fremsat 12. april 2007, de almindelige bemærkninger, pkt. 3

*vedligeholdelse af skibe og lignende*, ikke indgå som en del af markedslejen, og dermed ikke skulle fradrages, jf. TSL § 15, stk. 3.<sup>158</sup>

#### 4.8.6 Administration af plujesamarbejder (udeladt fra bestemmelsen)

I 2007 skete en lovændring af TSL. Ved denne lovændring, var blandt andet inkluderet at honorarer, som skibe modtager i forbindelse med puljesamatbejde, skulle omfattes af tonnageskatteordningen. EU-kommissionen var dog i tvivl om denne ændrings forenelighed med Fællesskabet, og indledte som følge deraf, en undersøgelsesprocedure.<sup>159</sup>

Af meddelelsen<sup>160</sup> fremgår, at *ideen bag puljesamarbejde er, at rederierne skaber en pulje af skibe, således at kunderne kun behøver at henvende sig ét sted. Dette kan give rederierne mulighed for at betjene deres kunder bedre og mere fleksibelt, end hvis de opererer enkeltvis. Således vil rederierne få mulighed for at tiltrække store fragtkontrakter, og, gennem planlægning, mindske antallet af balastændringer.*<sup>161</sup>

Som udgangspunkt ville formålet med ændringen ikke være mod formålet med retningslinjerne<sup>162</sup> for statsstøtte til søtransportsektoren, da formålet hermed også er at sikre øget konkurrencedygtighed på det globale marked. Kommissionens tvivl har således sin grund i, hvorvidt konorar for puljesamarbejder kan omfattes som en indtægt fra rederivirksomheden i sig selv. Kommissionen angiver i meddelelsen, pkt. 70, at *en skibspuljeadministrators rolle er at udligne udbud og efterspørgsel på bestemte ruter med henblik på bestemte former for transport. Et rederi udfører sædvanligvis selv denne opgave, men kan også gøre det på tredjemands vegne, hvis sidstnævnte overlader den kommercielle administration af nogle af sine skibe til det administrerende rederi. Denne opgave kan dog også udføres af en skibsmægler, der alene handler med søtransportkapacitet.*<sup>163</sup> Kommissionen spekulerer på, at man med en ændring af området, vil risikere, administratorer af puljerne vil tage form af skibsmæglere og således miste erfaring og viden inden for teknisk administration og bemanning. Kommissionen angiver, at *skibsmægling principielt ikke omfattes af*

---

<sup>158</sup> (Vang, 2016, s. 163)

<sup>159</sup> Statsstøttesag C 58/07 (ex N 240/07) — Ændring af den gældende tonnageskatteordning, (2008/C 48/05)

<sup>160</sup> Statsstøttesag C 58/07 (ex N 240/07) — Ændring af den gældende tonnageskatteordning, (2008/C 48/05)

<sup>161</sup> Statsstøttesag C 58/07 (ex N 240/07) — Ændring af den gældende tonnageskatteordning, (2008/C 48/05), pkt. 25

<sup>162</sup> Meddelelse C(2004) 43 fra Kommissionen - EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (2004/C 13/03)

<sup>163</sup> Statsstøttesag C 58/07 (ex N 240/07) — Ændring af den gældende tonnageskatteordning, (2008/C 48/05), pkt. 70

*tonnagebeskatningen*,<sup>164</sup> men åbner samtidig op for muligheden for godkendelse, såfremt, der blev sat en øvregrænse for den mængde, som et rederi må administrere i forhold til egentonnage.<sup>165</sup>

Indførslen af ændringen er dog aldrig gennemført, da Danmark trak sin anmeldelse tilbage<sup>166</sup>, og dermed indgår den ikke i TSL's ordlyd.

#### 4.8.7 Afhændelse af skib ...

De fremgår af forarbejderne<sup>167</sup> til lovændringen af TSL i 2007, at de tidligere gældende danske regler, *medfører, at danske selskaber ikke fuldt ud har samme vilkår, som nogle af deres konkurrenter. Reglerne kan dermed virke som en negativ konkurrencefaktor, der modvirker rederivirksomhed under den danske tonnageskatteordning.*<sup>168</sup> Det var dermed af konkurrencemæssige hensyn, at der i Danmark blev foretaget en ændring af TSL, således, at *avancer ved salg af tonnagebeskattede skibe henføres til beskatning under tonnageskatteordningen.*<sup>169</sup>

Således blev det aktuelt at avancer ved salg af skibe (i) der er *helt eller delvist omfattet* af TSL, (ii) *helt eller delvist omfattet af TSL*, men *endnu ikke er færdiggjort* i et omfang, så de endnu kan indgå i rederiets drift og (iii) salg eller *opgivelse af retten til en kontrakt* på at få levering af et skib, som helt eller delvist kunne indgå i TSL.<sup>170</sup>

---

<sup>164</sup> Statsstøttesag C 58/07 (ex N 240/07) — Ændring af den gældende tonnageskatteordning, (2008/C 48/05), pkt. 71

<sup>165</sup> Statsstøttesag C 58/07 (ex N 240/07) — Ændring af den gældende tonnageskatteordning, (2008/C 48/05)

<sup>166</sup> Kommissionens meddelelse efter EF-traktatens art. 88, stk. 2 – tilbagetrækning af en anmeldelse - Statsstøttesag C 58/07 (ex N 240/07)

<sup>167</sup> FT L 221 2006/2007 fremsat 12. april 2007, de almindelige bemærkninger, pkt. 3, a)

<sup>168</sup> FT L 221 2006/2007 fremsat 12. april 2007, de almindelige bemærkninger, pkt. 3, a)

<sup>169</sup> FT L 221 2006/2007 fremsat 12. april 2007, de almindelige bemærkninger, pkt. 3, a)

<sup>170</sup> (Vang, 2016, s. 163) shm. FT L 221 2006/2007 fremsat 12. april 2007, de almindelige bemærkninger, pkt. 3



## DEL III

### Kapitel 5. Sammenfatning

#### 5.1 Retskildemæssige problemstillinger

Tonnageskatteordningen er en statsstøtteordning, som skal godkendes af EU-kommissionen. National ret bygger således på EU-retlige retningslinjer, som sætter de ydre rammer, for hvad der må vedtages på området i Danmark. Som udgangspunkt skal fortolkning af TSL bero på ordlyden, men hvor denne ikke er udtømmende, skal søges i forarbejderne til loven. TSL og forarbejderne er dog desværre langt fra udtømmende, når det gælder fortolkning af tonnageskatteordningens anvendelses område. Af forarbejderne fremgår, at disse er baseret på nogen retningslinjer, udstedt af EU-kommissionen, er det er således nødvendigt at søge i EU-retten efter fortolkningsbidrag. På den måde opnår retningslinjerne en retskildemæssig værdi og de skal anvendes til fortolkning af TSL. Retningslinjerne henviser til forordning 3577/92 og forordning (EØF) nr. 4055/86, og der vil således opstå situationer, hvor der nødvendigvis må søges efter fortolkningsbidrag i disse.

#### 5.2 Tonnagebeskatningen

Tonnageskatteordningen er indført i Danmark ved TSL. Formålet med ordningen er at opretholde konkurrencedygtigheden ved det maritime erhverv, gennem fritagelse af rederierne for den almindelige selskabsbeskatning og i stedet lade dem opgøre den skattemæssige indkomst efter skibenes nettotonnage.

##### 5.2.1 Omfattede aktiver og aktiviteter

TSL omfatter rederivirksomhed og virksomhed i nær tilknytning hertil, men lister i § 8 nogen aktiver og aktiviteter, som i hvertfald ikke omfattes, og i § 10 nogen aktiviteter, der omfattes, når disse er i nær tilknytning til omfattet rederivirksomhed i TSL § 6. Tonnageskatteordningen er indført i lighed med gældende regler i EU. Der er således hjemmel til at anvende EU-rettens søtransport-begreb som fortolkningsbidrag, ved fortolkning af det af TSL omfattede rederivirksomheds-begreb.

EU-kommissionen tendensere til at anvende en udvidende fortolkning af hvad retningslinjerne omfatter, hvor national ret anvender en mere indskrænkende fortolkning ved vurderingen af, hvad der kan omfattes af TSL. Dette er ikke mod EU-retten, fordi kommissionen har sat de ydre rammer, samt for kommissionen har godkendt statsstøtte ordningen.

Når skibsvirksomheder omfatter mere end blot transport, dvs. hvad der kan omfattes af TSL som rederivirksomhed, er det udelukkende de aktiviteter, som har et primært transportmæssigt formål, som kan omfattes af tonnageskatteordningen.

#### 5.2.2.1 Destinationskravet

Der eksisterer et krav om, at rederivirksomheden skal ske mellem forskellige destinationer førend denne kan omfattes af TSL. Det er ubestridt, at transport fra en havn til en anden havn opfylder dette krav.

Hvor der ikke er tale om transport mellem to forskellige havne, bevæger skattemyndighederne sig i vildrede, når det kommer til, hvorledes de skal anvende TSL i forhold til kravet om forskellige destinationer, og skattemyndighederne tendenserer til at påtage sig en lovgivende rolle.

Hvorom alting er, synes den stramme fortolkning, som skattemyndighederne anlægger, at være problematisk, når umiddelbart enslydende aktiviteter behandles forskelligt, afhængigt af om aktiviteten udføres på en allerede opført konstruktion, eller om den udføres under konstruktionens opførelse.

#### 5.2.2.2 Strategisk og forretningsmæssig drift

Det er en betingelse at rederivirksomheden har strategisk og forretningsmæssig drift i Danmark, for at kunne omfattes af TSL. Der er ikke nogen sammenhæng mellem den *strategiske og forretningsmæssige drift* i TSL's forstand, og *ledelsens sæde*, i SEL's forstand. Begge begreber omhandler tilknytning til Danmark, men den strategiske og forretningsmæssige drift skal forstås som driften af skibene, hvor ledelsens sæde, kan være afgørende for et selskabs skattepligt til Danmark.

OECD's nye MDBO<sup>171</sup> fordelerbeskatningsretten til skibs trafik i internationalt farvand i artikel 8. Herefter kan den danske tonnageskatteordning anvendes af rederivirksomheder, så længe foretagendet er placeret i Danmark. Efter TSL er det nødvendigt at foretagendet også har sin strategiske og forretningsmæssige drift i Danmark, men skattemyndighederne har ikke en entydig praksis for vurderingen deraf. Således er symetri mellem begreberne kun til stede, i de tilfælde, hvor de danske skattemyndigheder foretager en konkret helhedsvurdering af den *strategiske og forretningsmæssige drift* og ikke hvor den afgørende faktor er placeringen af rederiets hovedsæde og øverste ledelse.

---

<sup>171</sup> Model Tax Convention, OECD, 2017

## Abstract

Since the tonnage tax scheme was incorporated by the Danish taxation act of Tonnage in 2002, the area of Danish taxation of shipping businesses has only been lightly described in literature. However, Denmark is one of the biggest maritime nations in the world and the host for the world's largest container company, Maersk.<sup>172</sup>

The Danish taxation act of tonnage is an EU-approved state aid engaged to keep competitive in a growing global maritime world. The act is based on EU guidelines, which gives the Danish act only so much room to operate within. Due to this, the EU law plays an influential role upon national law. Accordingly, it turns out that the EU law must be implicated as contributions to interpretation, when the national law is not comprehensively thorough.

Companies that are encompassed by the Danish corporate tax act (SEL) § 1, sec. 1, nr. 1 and 2 or sec. 6 as well as SEL § 2, sec. 1, litra a, when the last-mentioned companies has their seat in another EU Member State, can be encompassed by the Danish taxation act of tonnage, when such company is a shipping company, as described in § 6 of the Danish taxation act of tonnage. The clause (§ 6) states that a shipping company is a company that operate commercial business from Denmark with transportation of passengers or goods between different destinations on ships with a tonnage of 20 t or more.

When interpreting the clause (§ 6) and the extent of the shipping company term, those interpretations are fairly transmittable with the concept of maritime transport of the EU law, and shall be used as contribution to the interpretation.

Particularly, two conditions in the clause (§ 6) are subject to problems. These are the requirement for the different destinations and the requirement for strategic and commercial operation from Denmark. Practice is fluctuating, and the tax authorities are clearly in doubt as to how to apply the law in practice. The consequence thereof is that roughly identical activities are treated differently, as well as the occurrence of asymmetry in the understanding of terms between the Danish law and its interaction with double taxation agreements.

---

<sup>172</sup> (Skibsrederen, 2018)

## Litteraturliste

### Litteratur

#### Bøger

Blume, P. (2009). *Juridisk metodelære*.

Dittmann, D. (2017). *Erhvervsret - dansk og international*.

Evald m.fl., J. (u.d.). *Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, 1. udg.*

Jessen, P. W. (u.d.). *Regulation in the EU, 1. udg.*

Lauridsen, P. S. (1977). *Retslæren*.

Laursen, A. N. (2011). *Fast driftssted*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Nielsen mfl., R. (u.d.). *Retskilder og retsteorier, 3. reviderede udg.*

Sørensen mfl., K. E. (u.d.). *EU-retten 6. udg.* .

Vang, A. R. (2016). *En retsvidenskabelig analyse af tonnageskatning*. København K: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

#### Artikler

SU 2011, 33, Poul Erik Lytke, Anders Oreby Hansen, *Tonnageskattelovens krav om dansk drift*, 111-114

Rederier, D. (December 2017). *Facts and figures*. Hentet fra Danske Rederier:  
file:///C:/Users/nrh/Downloads/danish-shipping-facts-and-figures-web.pdf

Skibsrederen. (10. januar 2018). *Maersk Line er verdens største containerrederi*. Hentet fra Skibsrederen.dk: <http://www.skibsrederen.dk/maersk-line-verdens-stoerste-containerrederi/>

Vogdrup-Schmidt, L. (23. marts 2015). *Maersk Supply Service fravælger dansk flag til nye skibe*. Hentet fra Shippingwatch: <https://shippingwatch.dk/Offshore/article7587138.ece>

Danske Rederier. (12. december 2015). *Danish Shipping*. Hentet fra <https://www.danishshipping.dk/presse/nyheder/udvidelse-af-tonnageskatten-vedtages-i-dag/>

### Lovreferencer

#### Love

LBK nr 945 af 06/08/2015 Bekendtgørelse af lov om beskatning af rederivirksomhed (tonnageskatteloven)

LBK nr 1164 af 06/09/2016 Bekendtgørelse af selskabsskatteloven

### *Lovforarbejder*

FT L 221 2006/2007 fremsat 12. april 2007

FT L 92/2001 (2. samling)

FT L 35/1994 Lovbemærkningerne til lov nr. 312 af 17. maj 1995

FT L 119, 14. maj 2009, EUT 2009/380/EF

FT L 174 - J.nr. 2017-5221

### *International regulering*

**Rådets forordning (EØF) nr. 3577/92** af 7. december 1992 om anvendelse af princippet om fri udveksling af tjenesteydelser inden for søtransport i medlemsstaterne (cabotagesejlads)

**Rådets forordning (EØF) nr. 4055/86** af 22. december 1986 om anvendelse af princippet om fri udveksling af tjenesteydelser inden for søtransport mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande

**Statsstøtte nr. N 563/2001** – Danmark; Lov om beskatning af rederivirksomhed (Tonnageskatteloven), C(2002)931 final

**Statsstøttesag C 58/07** (ex N 240/07) — Ændring af den gældende tonnageskatteordning, (2008/C 48/05)

**Statsstøttesag C 22/07** (ex N 43/07) — Udvidelse af visse aktiviteter under den ordning, som fritager danske rederier for betaling af indkomstskat og socialsikringsbidrag for søfolk

**State Aid N 714/2009**, The Netherlands – extension of the tonnage tax scheme to cable layers, pipeline layers, research vessels and crane vessels, EUT, C 158 of June 18 2010

**Meddelelse C(2004) 43**, (2004/C 13/03) fra Kommissionen EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren

**Meddelelse C(1997) 205**, (97/C 205/05) EF-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren

**Kommissionens meddelelse** efter EF-traktatens art. 88, stk. 2 – tilbagetrækning af en anmeldelse - Statsstøttesag C 58/07 (ex N 240/07)

**Kommissionens meddelelse** COM(2014) 232 final, MEDDELELSE FRA KOMMISSIONEN om fortolkningen af Rådets forordning (EØF) nr. 3577/92 om anvendelse af princippet om fri udveksling af tjenesteydelser inden for søtransport i medlemsstaterne (cabotagesejlads)

**Kommissionens beslutning 19. juni 2002**, om Nederlandendes statsstøtte til fordel for nederlandske bugseringsoperationer i EU's søhavne og indre farvende, K(2002)2158

**EU-Kommissionen** har godkendt den danske tonnageskatteordning som værende i overensstemmelse med retningslinjerne, jf. sag N 116/98 og senest EFT 2008/C 48/16 samt EFT 2009/C 280/31.

*Doms- og afgørelsesregister*

U1965B.250

SKM 2009.99H

SKM 2007.774 SR

SKM 2009.99.HR

SKM 2011.119 LSR

SKM 2009.734 LSR

TfS 2009.984

*EU-afgørelser*

Sag C-311/94, Ijssel-Vielt

Sag C-317-320/08, Alassini

Sag C-251/04, De Europæiske Fællesskaber mod Den Helleniske Republik

Sag C-323/03, Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber mod Kongeriget Spanien

Sag C-17/13 Alpina River Cruises

*Andre fortolkningsbidrag*

Ministersvar af 16. november 2015, J.nr. 14-3199081

Model Tax Convention, OECD, 2017

Kommentarerne til OECD's modeloverenskomst