

Afgangsprojekt HDR

TONNAGEBESKATNING

MARIANNE BIRGITTE GIELSGAARD(20196319) OG BETINA TOFT
JEPSEN(20196330)

Gruppe nummer: 16

Vejleder: Jonas Grud Henriksen

Sider: 69

Maj 2021

Indhold

Abstract	4
Indledning	5
Om emnet	5
Om virksomheden	6
Problemformulering	8
Afgrænsning	9
Metoder	10
Kildekritik	11
Metodekritik	12
Analyse	14
Teori	14
Almindelig selskabsbeskatning	14
Tonnagebeskatning	16
Investering	28
Investering med tonnagebeskatning	30
Investering uden tonnagebeskatning	31
Delkonklusion	32
Problemstilling 1 - Bindingsperioden og omgåelse af denne	33
problemstilling:	33
Diskussion:	33
Avance ved salg:	34
konklusion:	38
Problemstilling 2- tonnagebeskatning i koncern	39
Problemstilling:	39
Diskussion:	39
Koncernbegrebet:	39
Undtagelse til samme valg i koncernen	41
Indkomstopgørelse og underskudsmodregning	42
Tonnagebeskatning:	44
Underskud før koncernforbindelser:	45
Løsning til skatteoptimering	46
Konklusion	52
Problemstilling 3 - Blandet drift, både tonnagebeskatning og almindelig beskatning	54
Problemstilling:	54

Diskussion:	54
Fordeling af fællesudgifter, såsom driftsomkostninger, afskrivninger på blandet aktiver.	56
Særligt om rentefradragsbegrænsning.	56
Eksempel	58
Konklusion	64
Konklusion	65
Perspektivering	67
Bibliografi	69

Abstract

The subject of this assignment is tonnage taxation. Tonnage taxation can replace Danish taxation and can be used by corporations that work in shipping.

Tonnage taxation was introduced in 2002 to make Danish shipping companies more competitive and to keep Danish workplaces in the Danish maritime sector.

The project is based on the problem statement: Would it be advantageous to choose tonnage taxation? If so, what taxation issues can arise and how can a corporation best optimize taxation-wise.

The standard of Danish law taxes 22% of the taxable income, however, tonnage taxation taxes the tonnage of the vessels. This can lead to a lower taxation overall. In our assignment we will analyse the pros and cons of tonnage taxation in different situations and which taxation consequences tonnage taxation may lead to whether a corporation opts in or out.

This assignment contains an investment analysis that compares standard taxation and tonnage taxation to investigate the two taxation forms in an investment situation.

Furthermore, we have investigated three issues which we believe are relevant for most corporations that can choose tonnage taxation. To get the best possible understanding of the field we have examined the relevant applicable legislation and judgements within the field.

As a result, we have found out that it is of advantage to choose tonnage taxation over standard taxation if the corporation has a profit to show and not a deficit. A deficit cannot be deducted within the tonnage taxation laws, but it can under standard taxation laws.

As a concern it is not always economically advantageous to choose tonnage taxation as the entire concern must choose the same taxation form and live up to all the requirements of tonnage taxation. Within a concern one company might have a profit and another a deficit

Indledning

Om emnet

Emnet er meget aktuelt, da det handler om at rådgive virksomheder. Rådgivning fylder mere og mere i revisors arbejde. Kunderne vil ikke længere kun have regnskaber, de vil have en økonomisk rådgiver, der kan give dem et godt grundlag til at træffe vigtige beslutninger. (Lau, 2020)

Undersøgelser viser at 93% af virksomheder (Lau, 2020), bruger deres revisor når det handler om rådgivning i forbindelse med skat, moms og afgifter. Mange virksomheder er i bund og grund interesseret i, at betale mindst muligt skat, da det giver en bedre likviditet, selvom det er en upopulær holdning rent samfundsøkonomisk.

Derfor er skatteoptimering et meget vigtigt område og tonnagebeskatning handler rigtig meget om skatteoptimering. Inden indførelse af tonnagebeskatning i 2002 var den gennemsnitlige skattebetaling på 100 Mill. kr. og dengang anslog man at det ville falde til 50 Mill. kr. årligt, altså en halvering (vang).

Danmark er blandt verdens største maritime nationer, omkring 24% af Danmarks eksport, stammer fra det maritime erhverv. Tonnageskatteloven blev vedtaget, for at undgå at danske virksomheder flyttede til udlandet, hvor der var lavere beskatning. Med tonnagebeskatning vil danske virksomheder blive i Danmark, hvilket beholder arbejdspladser i Danmark. Så dette emne har også stor skattemæssige og samfundsmæssige konsekvenser (Vang, 2016).

Området er et nicheområde med rigtig mange specialregler som mange virksomheder ikke har indsigt i, derfor går de ofte til eksperter der ved meget mere om emnet.

Om virksomheden

Vi har i vores opgave, valgt at anvendes Offshore Windservice A/S i den beskrivende del af tonnageskatteloven, for at kunne sammenligne tonnageskatteloven med en konkret virksomhed.

Offshore Windservice A/S blev etableret i 2007 som et aktieselskab, af Fredrik og Tore Odfjell med formål at drive rederi i Danmark. Selskabet indgår i et større norsk koncern, hvor moderselskabet er beliggende i Norge.

Vi har valgt, at sambeskatning med udenlandsk koncern, ikke vil blive omtalt eller behandlet i denne opgave, da vi har valgt kun at tage udgangspunkt i beskatning i Danmark.

Ved opstart havde virksomheden sit hovedkontor i Hvide Sande, men i dag er kontoret beliggende i Thyborøn på havnen. I 2007 påbegyndte selskabet byggeri af det første skib.

Fra kontoret i Thyborøn, drives alle skibene. Her foregår alt planlægning i forbindelse med mandskab, både ansættelse af ny medarbejder, mandskabs skift mm.

Alt håndtering omkring godkendelser af skibe, fornyelse af certifikater herunder ISO, bogholderi foregår på kontoret i Thyborøn. Til kontoret er der tilknyttet et værksted og lagerplads, hvor hovedparten af reparation og vedligeholdelses foregår.

Alle beslutninger foretages i samråd med bestyrelse, som består af den administrative direktør samt ejerne fra Norge. Alle møder og generalforsamlinger foregår i Danmark

I 2011 påbegyndte selskabet byggeriet af en type af skibe nemlig SWATH-modellen, som står for Small Waterplane Area Twin Hull. I 2011 stod det første skib klar, FOB Swath 1 og virksomheden har siden udbygge deres flåde til 9 skibe. Den 10. skib er undervejs og forventes færdigbygget ultimo 2021, alle skibene er af samme model som Fob Swath 1. Alle skibe har en bruttotonnage på over 20 t.

Selskabets aktiviteter består af transport af passagerer mellem forskellige destinationer, som typisk vil være imellem havn og vindmølleparker.

Offshore Windservice A/S omsætning har de sidste par år været stigende og ligger i 2019 på ca. 95 millioner Dkk, virksomheden har sidste år påbegyndt en kraftig renovering af 5 skibe, for at imødekomme kundernes efterspørgslen i markedet.

Virksomheden hører ind under B-2-B markedet, hvor der er stor konkurrence. Virksomheden har differentieret sig, ved at anvendes en anden type skibe, end de traditionelle skibe. Virksomheden kundegruppe består af 3 forskellige kunder, hvor 1 af kunderne står for 60 % af omsætningen.

Problemformulering

Vil det være fordelagtigt at vælge tonnagebeskatning? i givet fald hvilke skattemæssige problemstillinger kan der opstå og hvordan kan en koncern bedst muligt optimere skattemæssigt?

- Hvilke forhold skal være til stede, før man kan sige, at det er fordelagtigt at vælge tonnagebeskatning?
- Hvilken betydning har beskatningsformerne i forhold til investerings beslutninger?
- Hvordan beskattes salg af driftsmidler og skibe i tonnagebeskatning?
- Hvordan håndteres tonnagebeskatning i en koncern med selskaber der ikke er tonnagebeskattet?
- Hvordan kan en koncern sammensættes så de opnår bedst muligt skattemæssige fordele?
- Hvad sker der hvis et selskab både har tonnagebeskattet aktivitet og normal beskattet aktivitet.

Afgrænsning

Vi har valgt at tage udgangspunkt i tre problemstillinger og så gå i dybden med dem. Dette skyldes at der er mange forskellige aspekter og mange har sammenspil med anden lovgivning. Vi har valgt de tre problemstillinger, ud fra hvad vi undrede os over og hvad der ville have betydning for virksomhederne når de tager beslutning om beskatningsform.

Der er selvfølgelig andre aspekter som har betydning, men vi har valgt dem, vi vurderer at der er stor betydning for en bredere målgruppe. Hvis man skal gå i dybden med hele lovgivningen, vil man hurtigt miste overblikket og det vil hurtigt komme til at handle om problemstillinger, som kun meget få virksomheder står i.

Opgaven handler derfor udelukkende om selskaber og ikke personlig ejede virksomheder. Derfor vil vi heller ikke komme ind på reglerne i forbindelse med skattefri virksomhedsomdannelse i sammenspil med tonnagebeskatning.

Vores opgave er kun taget udgangspunkt i danske selskaber og kun nationale sambeskatninger. Vi har derfor afgrænset os fra alle områder vedrørende sammenbeskatninger med udenlandske selskaber og sammenspil med andre tonnagebeskatninger i udlandet.

Metoder

Eftersom vores projekt handler om lovgivning, vil vi bruge relevante retskilder til emnet. Vi har valgt at gå dybere ned i tre problemstillinger, som vi mener er meget væsentlig for en bredere målgruppe af virksomheder, som anvender tonnagebeskatning. Vi vil inddrage alle vores emner i 3 punkter. Beskrivelse af problemstillingen, diskussion af problemstilling og til sidst en delkonklusion på hver problemstilling. På denne måde, skaber vi et overblik og det vil danne en naturlig vej fra problemstilling og konklusion. Vi vil på denne måde sikre os, at vi ikke kommer til at konkludere på noget, som vi ikke har diskuteret eller analyseret eller omvendt.

Vi har valgt ikke at lave interviews af virksomheden eller andre personer, da vi gerne vil lave en lidt bredere opgave og dermed ikke kun fokusere på virksomheden. Virksomheden er bragt ind for at kunne give eksempler fra det virkelige erhvervsliv.

Som et eksempel på, hvordan tonnagebeskatning påvirker en virksomhed, har vi lavet en analyse af en investering, som om de var tonnagebeskattet og ved almindelig selskabsbeskattet. Til at analysere denne investering, har vi brugt flere metoder. Vi vil bruge metoder som viser nutidsværdien af investeringen samt en beregning på hvornår investeringen har tjent sig selv hjem. Grunden til at vi bruger flere metoder, er at de giver forskellige datagrundlag, som tilsammen ligger til grund for en beslutning. Se nærmere om dette under metodekritik

Kildekritik

Eftersom projektet handler meget om lovgivningen, vil vi som udgangspunkt anvende retskilder som kilder. Her skal vi dog være opmærksom på, i hvilken rækkefølge retskilder gælder i og om de eventuelt er forældet eller skiftet ud med nogle andre retskilder.

Når vi har brugt lovgivningen, har vi brugt retsinformation.dk. Denne side vurderes pålidelig da den bliver drevet af det offentlige selv gennem civilstyrelsen og det er folketinget og ministerierne der producerer, ejer og er ansvarlig for indholdet af hjemmesiden (Retsinformation.dk, u.d.). Når man finder en lovgivning inde på retsinformation, vil den have et "vandmærke" hvor der står historisk hvis der findes en nyere udgave. på den måde undgår vi at vi bruger gamle paragraffer som eventuelt er udgået eller ændret.

Derudover har vi suppleret lovgivningen op med en bog som er skrevet af Ann Rask Vang og som hedder "Tonnagebeskatning, en retsvidenskabelig analyse". Vi vil vurdere kilden som troværdig, da forfatteren er advokat og fordi man nemt kan spore hendes kilder, da hun henviser til dem i bogen. Man vil derfor nemt kunne krydstjekke fakta og evt. lede efter nyere tal/lovgivning på området.

Vi vurderer stadig at bogen er relevant, selvom det er skrevet i 2016, fordi der ikke er sket mange ændringer på området siden. Vi er dog meget opmærksom på ikke at bruge bogen alt for meget, da Ann Rask Vang også giver udtryk for sine meninger, holdninger og vurderinger. Vi vil stadig komme med vores vurderinger, når vi diskutere en problemstilling.

Metodekritik

Analyseværktøjer af en investering:

Der er mange forskellige metoder, til at beregne om en investering er fordelagtig eller ej, der er fordele og ulemper ved dem alle, derfor er det en god idé, ikke kun bruge en metode, men bruge nogle metoder der supplerer hinanden, for at få afdækket alle svagheder.

Det er vigtigt at man bruger nogle analysemetoder, der både tager højde for risiko og tid. Det er ikke lige meget, om en investering er forbundet med stor eller lille risiko. Ved en investering med stor risiko, vil man have større afkast end ved en investering med lille risiko.

Tid er også en vigtig parameter, da det ikke er lige meget, hvor stort afkast er i forhold til over tid. Som eksempel hvis man har 2 investeringer, en over 2 år og en over 4 år. Hvis de begge giver det samme i afkast, så vil man jo vælge den over 2 år.

Både nutidsværdien og den interne rente tager højde for både tid og risiko, mens tilbagebetalingsperioden ikke tager højde for nogle af dem.

Udover parametrene som investeringsanalyse metoderne tager højde for, så er det også vigtigt at analyserne rent faktisk, er noget virksomhederne bruger i virkeligheden.

Metoderne vi bruger, skal være de samme som en evt. direktør, gerne vil have som beslutningsgrundlag. Der er ingen idé i at vise alle mulige smarte analysemetoderne, hvis de aldrig bliver brugt i virkeligheden. Som man kan se i skemaet nedenunder, er det typisk nutid værdi, den interne rente og tilbagebetalingsperioden der bliver brugt i virkeligheden.

EXHIBIT 8.1

POPULARITY OF DIFFERENT CAPITAL BUDGETING TECHNIQUES. PERCENTAGE USED BY COMPANIES.

	France ¹	Germany ¹	Netherlands ¹	Sweden ²	United Kingdom ¹	United States ³
Net present value	39%	48%	70%	64%	47%	75%
Internal rate of return	44%	42%	56%	26%	53%	76%
Payback period	51%	50%	65%	57%	69%	57%
Discounted payback period	11%	31%	25%	13%	25%	30%
Average accounting return	16%	32%	25%	22%	38%	20%
Profitability index	38%	16%	8%	11%	16%	11%

Analyse og diskussion af problemstillinger:

Metoden vi har valgt til analyse og diskussionen, hjælper os kun med opstilling af problemstillingen. Den sikrer os, at vi ikke springer direkte fra problemstilling ned til konklusion. Den hjælper os ikke med at komme med et konkret svar på problemstilling, hvilket den heller ikke behøver.

Juridiske problemstillinger kan være svære at give et facit på, da der mange gange er tale om fortolkninger og vurderinger. Derfor vil en anden person, muligvis komme frem til et andet resultat da vurderinger og fortolkninger er forskelligt fra person til person.

I dette projekt skal vi sikre os at vi har helt styr på de forskellige retskilder og deres sammenspil med hinanden, vi vil derfor både kigge på lovgivningen, domme og andre retskilder og til sidst give vores mening og fortolkning af den givne problemstilling.

Analyse

Teori

Almindelig selskabsbeskatning

Selskaber beskattes med 22% af deres skattemæssige overskud. Man tager udgangspunkt i det regnskabsmæssige resultat, hvorefter man foretager de skattemæssige reguleringer, hvilket både kan være tidsmæssige og permanente forskydninger.

Tidsmæssige forskydninger kan fx. være forskellen på regnskabsmæssige og skattemæssige afskrivninger, her har man fradrag skattemæssig, men lovgivningen er ikke ens i forhold til den tidsmæssig placering.

Permanente forskydninger er omkostninger, som aldrig kan komme på et senere tidspunkt. Permanente forskydninger kan fx. 75% af repræsentation.

Et indkomstår skal som udgangspunkt være 12 måneder, ved nystiftet selskaber kan indkomståret max være 18 måneder.

Hvis selskabets skattemæssigt resultat er negativt, kan selskabet trækkes det fra, i et senere positivt skattemæssigt resultat, der er ingen grænse for, hvor længe underskuddet kan fremføres.

Underskuddet fra tidligere år, kan trækkes fra fuldt ud, op til grundbeløbet som i 2020 er 8.572.000 kr. Såfremt det skattemæssige overskud er større end grundbeløbet, kan der modregnes yderligere 60 % af underskuddet i den skattepligtige indkomst.

Udover tidsmæssige- og permanente forskydninger samt fremførsel af underskud, findes der også nogle kaldes rentefradragsbegrænsninger. Der findes 3 forskellige rentefradragsbegrænsninger: Tynd kapitalisering, renteloftsreglen og EBITDA-reglen.

Man kan kun blive ramt af 1 rentefradrags begrænsningsregel, tynd kapitalisering vægt højest derefter renteloftsreglen og til sidst EBITDA-reglen.

Tynd kapitalisering er, når et selskab har kontrolleret gæld over 10 mio. og der er et 4:1 forhold mellem gælden og egenkapitalen. rentefradragsbegrænsningen sker for den del af gælden, der udgør mere en forholdet 4:1. Tabet af rentefradrag er permanent.

Fradragsbegrænsningen ved renteloftsreglen, sker kun ved renter over 21,3 mio. kr. her bruger man en standardrente, som bliver offentliggjort forud for indkomståret, i 2020 er den 2,5%.

Reglen siger, at der kun er fradrag for den del af nettorenteudgifter, der er under aktiver x standardrenten, dog med bundgrænsen på de 21,3 mio. kr.

EBITDA-reglen gør at den skattepligtige indkomst maksimalt kan fradrages med 30% af skattepligtige indkomst før låneomkostninger og skattemæssige afskrivninger, dog med en bundgrænse på 22.313.400.

Modsat de 2 andre rentefradragsbegrænsninger er den del der ikke kan fradrages i året ikke tabt, den kan fradrages i de efterfølgende indkomstår.

Tonnagebeskatning

Tonnagebeskatningsloven blev indført d. 8. maj 2002.

Formålet med lovgivningen, var at sikre de danske rederier var konkurrencedygtige på det internationale marked. (Vang, 2016)

Idet flere lande i EU- og EØS anvender ordninger som er tilsvarende den danske, har EU nedsat en kommission som udarbejder retningslinjer samt godkender evt. forslag til ændringer til den danske Tonnagebeskatning Lovgivning.

I forbindelse med at tonnagebeskatningsloven blev vedtaget, blev afskrivningsloven ændret, hvilket betyder at der er nogle særlige afskrivningsregler, for skibe der omfattes af tonnageskatteordningen. Skibe som er omfattet af tonnageskatteordningen, er omfattet af AFL §5 og § 5 B (Afskrivningsloven, u.d.), hvilket betyder at skibene skal afskrives efter saldometoden, med en afskrivningsprocent som max udgør 12 %.

Dette er gældende, uanset om selskabet har valgt eller fravalgt tonnageskatteordningen, da afskrivningssatsen er uafhængig af valget.

Tonnagebeskatningen er indført som en frivillig ordning, men ved at ændre afskrivningslovgivningen, ville man gøre tonnagebeskatningen mere fordelagtigt at vælge.

Tonnageskatningsordningen er tiltænkt som statsstøtte, idet udvalgte rederivirksomheder kan vælge at beregne den skattepligtige indkomst ud fra skibenes nettotonnage fremfor den almindelige skattepligtige indkomst.

Hvem er omfattet:

Jf. tonnageskatteloven §1 så kan aktie- og anpartsselskaber samt selskaber hvor ingen af virksomhedsdeltagerne hæfter personlig og hvor fordelingen af overskuddet, sker efter deltagerens indskudte kapital, kan vælge at opgøre deres skattepligtige indkomst efter tonnagebeskatning.

Derudover er udenlandske virksomheder, som driver rederivirksomhed med fast driftssted i Danmark og dermed er skattepligtigt i Danmark jf. tonnageskatteloven §1 (Tonnageskatteloven, u.d.). (driftskrav).

Jf. tonnageskatteloven §6 (Tonnageskatteloven, u.d.) så er indkomst omfattet af tonnagebeskatning, hvis rederivirksomheden driver virksomhed med transport af passagerer eller gods mellem forskellige destinationer med enten skibe som er ejet af rederiet, skibe som udlejes uden besætning(bareboat-charter) eller skibe som er udlejet med besætning(timecharter).

Det er dog en betingelse at skibene, har en bruttotonnage på minimum 20 T og at de opfylder driftssted kravet, hvilket opfyldes ved at skibet skal drives strategisk og forretningsmæssigt fra Danmark jf. tonnageskatteloven § 6 (Tonnageskatteloven, u.d.).

Ved vurderingen om driftssted kravet er opfyldt, lægges der vægt på følgende:

Ved strategisk drift, lægges der blandt andet vægt på:

- Om rederiets hovedsæde og øverste ledelse er placeret i Danmark.
- Om der bliver foretaget strategiske beslutninger i Danmark, i form af fx beslutninger om køb af skibe eller indgåelse af kontrakter mm.

Ved forretningsmæssig drift, kan der blandt andet lægges vægt på:

- Hvor tilrettelæggelse af skibenes sejlplaner sker.
- Hvor bemanning sker, fx foretagelses af ansættelse og administration af besætning.
- Hvor skibenes tekniske drift og vedligeholdelses foregår.

Dette er nogle af de krav, som der blandt andet lægges vægt på, ved vurdering af om den strategisk og forretningsmæssige drift er opfyldt. Hvilket blandet går igen, i flere af Skats vurderings omkring opfyldelse af driftsstedes kravet.

En afgørelse, omkring opfyldelse af driftsstedes kravet er SKM 2015.797 LSR (Spørgsmål om betingelse i tonnageskatteloven, om forretningsmæssig drift fra Danmark er opfyldt, 2015)

Sager omhandler hvorvidt 4 skibe i selskabet H1Ldt er omfattet af Tonnagebeskatningen, når de var udlejet intern på timecharter vilkår. Hovedsædet i Danmark har bestemmende indflydelse over charter og har dermed større kontrol og indflydelse end normalt.

SKAT anså ikke at betingelserne for opfyldelse tonnageskatteloven § 6, stk. 1 var til stede, hvorved indkomst skulle beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler.

SKAT lagde i deres beslutning vægt på, at skibene skulle vurderes som en samlet flåde, idet de havde teknisk drifts/kommerciel drift og booking system. SKAT vurderede, at der var en forretningsmæssigt sammenhæng mellem skibene.

Derudover lagde SKAT vægt på, at tonnageskatteordningen omhandlede det enkelte skib eller selskab. Så hvis et skib var omfattet af en flåde, så skulle det enkelte skib opfylde kravene om strategisk og forretningsmæssig drift fra Danmark i et tilstrækkeligt omfang.

Derudover lagde SKAT vægt på at konceptet Timecharter indebar, at det var den ”kommercielle” drift der blev udlejet og derfor skulle fokuset være på både den strategiske og tekniske drift i sådanne situationer.

SKAT konkluderede at drift af rederi gennem timecharter (udlejning af skibe), samt ved udlicitering af den tekniske drift, at selskabet havde outsourcet så stor en del af den daglige drift til udlandet, at selskabet ikke opfyldte betingelserne for tonnagebeskatning jf. tonnageskatteloven § 6, stk. 1 (Tonnageskatteloven, u.d.).

Selskabet klagede over SKAT afgørelse, blandet med begrundelsen i at selskabet er koncernforbundet, med G7 samt at jf. tonnageskatteloven § 3 stk. 1 (Tonnageskatteloven, u.d.) så skal rederier anvende samme beskatningsprincip for alle skibe uanset om rederiet er organiseret i et eller flere selskaber, hvis de er underlagt bestemmende indflydelse. Derudover var hovedsædet ligeledes placeret i Danmark samt at størstedelen af ansatte på kontoret varetog funktioner som bogholderi samt forsikrings håndtering.

Landsskatteretten gav selskabet medhold i deres klage, efter en vurdering af sagen, var det deres opfattelse at selskabets skibe i det væsentligste drives strategisk og forretningsmæssigt fra Danmark.

Måske kan SKM 2010.531 SR (Tonnageskat og strategisk og forretningsmæssigt drevet fra Danmark, 2010)

I SKM 2010.531 SR skal SKAT tage stilling om forespørgslen opfylder betingelserne i tonnageskatteloven § 6 omkring driftskrav og om forespørgslen opfylder betingelserne i tonnageskatteloven § 6, om de er omfattet af tonnagebeskatning.

I denne afgørelse overvejer en Italiensk virksomhed, at oprettet 2 selskaber i Danmark med en tredjepart, med beskæftigelses inden for international shipping med drift af ikke motoriserede pramme.

De to selskaber vil have fast kontor faciliteter i Danmark, hvor en medarbejder foretager administrationen af selskaberne. Hver af selskaberne vil enten blive ledet af en direktør eller en bestyrelse, hvoraf de 2 vil være bosiddende i Danmark, heraf vil en blive udnævnt som administration direktør.

Der vil blive afholdt 4 fysiske møder årligt i Danmark, på virksomhedens adresse, hvor der vil blive taget beslutninger omkring selskabernes drift.

De danske selskaber vil blandt andet have ansvaret for følgende:

- vedligeholdelse og reparation af prammene,
- ansættelse af besætning til prammene,
- registrering af prammene,
- indgåelse af kontrakter, herunder med slæbebåde, bareboat-charter med russisk selskab, leverandørkontrakter mv.,
- beslutning om eventuelt salg af prammene,
- beslutning om indgåelse af strategiske alliancer,
- beslutning om bemanning og proviantering af prammene, og
- tilrettelæggelse af prammens sejlplaner.

SKAT og skatterådet var af den opfattelse af betingelserne for at opfylde tonnageskatteloven § 6 at være opfyldt.

SKAT begrundede deres beslutning med at betingelserne for strategisk og forretningsmæssig drift fra Danmark var opfyldt, idet de elementer som var indgået til vurderingen af strategiske funktioner blandt, var at rederiets hovedsæde og øverste ledelse var placeret i Danmark samt at de strategiske beslutninger blev foretaget i Danmark.

De elementer som indgik i vurderingen af den forretningsmæssige plan, blandt andet Tilrettelæggelse af sejlplaner, bemanning, drift og vedligeholdelses af prammene.

Flagreglerne:

Flagregistreringsreglen er ikke lavet som en betingelse for at indtræde i Tonnagebeskatningen, men er lavet som et krav som løbende skal overholdes for at man kan blive ved med at være omfattet af tonnagebeskatningen. Man bliver ikke udelukket for tonnagebeskatningen, men merbeskattet, hvis reglerne ikke overholdes.

Jf. tonnageskatteloven § 6a stk. 1 (Tonnageskatteloven, u.d.), så er det et krav at et rederi, gennemsnitlig over et indkomstår fastholder eller forøger den procentdel af bruttotonnagen, som selskabet ejer, der er registreret i en medlemsstat af EU eller EØS.

Når man skal vurdere om et selskab har opfyldt betingelserne i tonnageskatteloven § 6a stk. 1 (Tonnageskatteloven, u.d.), så skal man beregne en indgangsværdi (procentandel), her tages der udgangspunkt i den del af bruttotonnagen som anvendes til de formål, som vil kunne omfattes af tonnageskatteloven.

Den beregnede indgangsværdi er fikseret, hvorved efterfølgende ændringer ikke påvirker værdien. Der er ingen minimumskrav, så indgangsværdien kan godt være 0 %.

Indgangsværdien kan opgøres på 3 skæringsdatoer, hvoraf to af regler kun er relevant for de rederier som var omfattet af tonnageskatteloven, ved indførelse af reglerne.

De tre skæringsdatoer er:

- Rederier som er omfattet tonnageskatteordningen, ved indførelse af reglerne, kunne vælge at opgøre indgangsværdien som den procentdel af bruttotonnagen, som var registreret i medlemsstat i EU og EØS den 12. januar 2005.
- Rederier som er omfattet tonnageskatteordningen den 17. januar 2004, kunne rederiet vælge at tage udgangspunkt i den procentdel af bruttotonnagen, som var registreret på pågældende tidspunkt i en medlemsstat af EU og EØS.
- Rederier som senere end den 12. januar 2005, er omfattet af tonnageskatteordningen, kan ved opgørelse tage udgangspunkt i den procentdel af bruttotonnagen, på det tidspunkt hvor rederiet bliver omfattet af tonnageskatteordningen.

Der findes dog to undtagelser til reglerne omkring bevaring eller forøgelse af den registrerede procentdel, i tonnageskatteloven § 6a stk. 2 (Tonnageskatteloven, u.d.) gør undtagelsen sig gældende, såfremt at den samlede gennemsnitlig procentdel for alle rederier, som er omfattet af tonnageskatteordningen, ikke er faldende over indkomståret.

Hvis landsgennemsnittet er faldende, skal man ind og kigge på hver enkelt rederis procentandel for at afgøre, hvorvidt rederiet skal beskattes efter tonnageskatteloven § 6b (Tonnageskatteloven, u.d.). Hvis rederiet ikke har fastholdt eller forøget deres procentdel af bruttotonnagen som tidligere nævnt, så skal den overskydende andel som ikke er registreret i et medlemsland i EU og EØS, beskattes efter skattelovens almindelige regler.

Derudover gør tonnageskatteloven § 6a stk. 3 sig også gældende, i det tilfælde hvor gennemsnittet af den ejede bruttotonnage, som anvendes til formål som er omfattet af tonnageskatteloven, i løbet af et indkomstår udgør mindste 60 %, der er registreret i et medlemsland af EU og EØS.

Reglen om forholdet mellem lejet og eget tonnage:

Tonnageskatteloven indeholder regelsæt omkring forholdet mellem eget og lejet tonnage, hvilket findes i § 7 (Tonnageskatteloven, u.d.), her gør det sig gældende at andelen af den gennemsnitlige lejede tonnage over et indkomstår, ikke må overstige forholdet 4:1 af den bruttotonnage som rederiet selv ejer.

Ved beregning af selskabets egen tonnage, så sidestilles skibe som lejes uden besætning, altså skibe som lejes på bareboat- vilkår med egne skibe jf. tonnageskatteloven §7 stk. 3 (Tonnageskatteloven, u.d.). Dette er også tilfælde for skibe som lejes med besætning, skibe som er lejet på timecharter - vilkår, når blot lejeperioden udgør mindst 1 år og 7 måneder, dog skal der samtidig være indgået en køberet, så lejer ved udgangen af lejeperioden, kan købe skibene til højst markedsprisen ved købsrettelsens erhvervelse.

Hvis selskabet eller koncernen ikke overholder forholdet, så skal indtægten fra den overskydende del af den lejede tonnage, beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler. Indtægten som skal beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler, beregnes som den andel af den samlede positive bruttoindtjening før afskrivninger og finansielle omkostninger, den positive bruttoindtjening skal opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler.

Den andel som skal beskattes, skal svare til forholdet mellem den del af den lejede bruttotonnage som overstiger 4:1 forholdet og den tonnage som er til rådighed.

Koncernforbundne rederier skal opgøre forholdet under en, det er valgfrit for de koncernforbundne selskaber, om de vælger at lave opgørelsen på konsoliderings grundlag eller ej.

Indkomstkilder som er omfattet tonnageskatteloven:

Der er en lang række af indkomstkilder som ikke er omfattet af tonnageskatning reglerne jf. tonnageskatteloven §8 (Tonnageskatteloven, u.d.), hvilket er som følgende:

- 1) Forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinte eller andre naturforekomster.
- 2) Fiskeri og forarbejdningsvirksomhed.
- 3) Bygning og reparation af havne, moler og broer samt opmudring, stenfiskeri, sandsugning eller lignende virksomheder.
- 4) Dykkervirksomhed.
- 5) Lodsning, når skibe anvendes i og omkring havne.
- 6) Bugsering m.v. dog ikke i de tilfælde, hvor skibet udfører bugser- og bjærgningsaktiviteter til søs i minimum 50 % af den tid, skibet er i drift i indkomståret. Bugsering i og omkring havne eller bistå andre skibe med egen fremdrift at lægge til i havn, anses ikke for at foregå til søs.
- 7) Passagersejls i eller over havneløb m.v.
- 8) Uddannelsesaktiviteter, sociale og pædagogiske aktiviteter m.v.
- 9) Museumsaktiviteter og skibsbevaring.
- 10) Sport-, udflugts- og fritidsformål.
- 11) Anvendelser af permanent opankrede skibe, uanset formålet.

Derudover anses uddybningsmaskiner, flydekraner, flydedokker, kabeltromler, boreplatforme, flydende beholdere og lignende ikke for at være skibe. Pramme og lægtre anses for at være omfattet hvis de er lastbærende og har en bruttotonnage på minimum 2.000 T.

Så frem rederiet opfylder betingelserne, kan tonnagebeskatningen vælges fra først år betingelserne anses for at være opfyldt.

Beskatningsformen vælges i forbindelse med, indgivelsen af selvangivelsen for indkomståret. For at undgå misbrug af ordningen, så er valget eller fravalget bindende i en 10 års periode, hvorved man ikke kan skifte mellem de to beskatningsformer efter behov.

Hvis selskabet ikke foretager et aktivt tilvalg, vil det anses som et fravalg som er bindende i 10 år, dette er gældende uanset om man er bevidst om at man opfylder betingelser.

Hvilket vil sige, at hvis en virksomhed opdager at man opfylder betingelserne for tonnagebeskatning, skal man ind og undersøge hvornår man opfyldte betingelserne. Det er for at kontrollere om man på et tidligere tidspunkt, har foretaget et fravalg.

Det er ikke muligt at udtræde af tonnagebeskatningen i bindingsperioden, dog kan man udtræde hvis virksomheden ophører med at drive rederivirksomhed.

Når bindingsperioden på de 10 år er udløbet, så skal virksomheden igen tage stilling til beskatningsformen, hvilket foregår på samme måde som ved det oprindelige valg, altså ved selvangivelsesfristen for indkomståret for udløb.

Hvis rederiet vælger tonnagebeskatning, så skal alle skibe samt øvrige aktiviteter som opfylder betingelser, anvende tonnagebeskatningen.

Som udgangspunkt er det frivilligt om man vælger beskatning efter tonnagebeskatning eller ej, dog giver tonnageskatteloven § 3 – 4 (Tonnageskatteloven, u.d.), muligheden for at tvinge selskabet til at vælge tonnagebeskatning. Jf. tonnageskatteloven § 3 (Tonnageskatteloven, u.d.) så er rederier der er omfattet af tonnagebeskatningen, også omfattet af sambeskatning jf. selskabsskattelovens § 31 – 33B (Selskabsskatteloven, u.d.). Hvilket betyder, at hvis et dansk selskab, med fast driftssted i Danmark, indgår i en koncern, så er selskabet tvunget sambeskattet efter reglerne om tvungen national sambeskatning.

Ifølge tonnageskatteloven § 3 stk. 1 (Tonnageskatteloven, u.d.), så skal sambeskattede rederier foretage samme valg, med hensyn til tonnagebeskatning, så hvis en koncern består af 3 selskaber, 1 rederi, 1 administration og 1 af andet karakterer, så er alle 3 selskaber omfattet af tonnagebeskatningen.

Men i det 2 af selskaberne ikke opfylder betingelserne for tonnageskatning, skal de beskattes efter de almindelige skatteregler. Men hvis de på et tidspunkt omlægger deres aktiviteter, så de opfylder kravene til tonnageskatning, så bliver de omfattet af det valg som er foretaget af rederiet.

Koncernbegrebet opstår i tonnageskatning, når et rederi eller en fysisk person eller juridisk person udøver bestemmende indflydelse over et eller flere rederier enten i form af ejerskab eller har rådigheden over stemmerettighederne.

Der er dog en undtagelse til ovenstående vedrørende samvalg, hvilket opstår hvis et rederi ikke har samme ledelse eller driftsorganisation og at rederiets forretningsområde ikke er beslægtet med koncernens forretningsområde.

Såfremt dette er tilfælde, er det muligt for rederiet at fravælge tonnageskatningen. Men hvis rederiet efter en periode ikke længere opfylder betingelserne for fravalget, så indtræder rederiet i tonnageskatningen fra og med det indkomstår, hvor betingelserne ikke er opfyldt.

Det er derfor vigtigt, at hvis der er flere rederier i en koncern, at man kigger på hvert enkelt rederi, for at undersøge om de faktisk er tvunget til tonnageskatning eller om de er omfattet af undtagelsen.

Derfor skal man altid undersøge om der fx er sammenfald blandt ledende medarbejder og i bestyrelsen, om de har sammen forretningssted og anvender samme faciliteter, og om de enkelte rederiers forretningsområder, høre ind under begrebet beslægtede forretningsområder.

OPGØRELSE AF INDKOMST:

Ved opgørelse af den skattepligtige indkomst, skal indkomst opgøres ud fra tonnageskatteloven §15 (Tonnageskatteloven, u.d.). Hvilket betyder, at rederier hvis skibe er omfattet af tonnageskatningsloven og har valgt beskatning efter tonnageskatningen. Den skattepligtige indkomst, skal opgøres ud fra hver enkelt skibs nettotonnage. Nettotonnage beregnes ud fra lastrummets rumfang og tankene målt i kubikmeter samt antallet af passagerer.

Hvert år fastsættes et grundbeløb pr. 100 nettoton pr. påbegyndt døgn, hvilket er gældende uanset om skibet er i drift eller ej.

Grundbeløbene for henholdsvis 2020 og 2021 er som følgende:

		2020	2021
Den skattepligtige indkomst opgøres pr. skib pr. påbegyndt døgn med følgende satser pr. 100 nettoton	Reguleres efter PSL § 20. Grundbeløb i 2010-niveau:		
- til og med 1.000 NT	8,97 kr.	10,26 kr.	10,49 kr.
- fra 1.001 - 10.000 NT	6,44 kr.	7,37 kr.	7,53 kr.
- fra 10.001 - 25.000 NT	3,85 kr.	4,41 kr.	4,51 kr.
- over 25.000 NT	2,53 kr.	2,90 kr.	2,96 kr.
(§ 15)	De regulerede beløb afrundes opad til nærmeste ørebeløb.		

Ved opgørelse af den skattepligtige indkomst, kan der ikke foretages fradrag skattemæssige afskrivninger, hverken for skibe eller driftsmidler, som enten helt eller delvis er omfattet af tonnagebeskatning.

Derudover kan der ikke foretages fradrag for udgifter, efter de almindelige regler for udgifter, dette gælder også øvrige udgifter.

Blandet indkomst:

Virksomhedens aktiviteter behøver ikke at bestå af 100 % rederi, for at anvende reglerne for tonnagebeskatning, jf. tonnageskatteloven §9 (Tonnageskatteloven, u.d.) så skal et selskab som både har indkomst som er omfattet tonnagebeskatning samt anden indkomst, opgøre de to indkomster hver for sig.

Den anden indkomst opgøres efter skattelovens almindelige regler. Ved opgørelse af udgifter i forbindelse med beskatning af anden indkomst, så skal man Jf. tonnageskatteloven § 15 stk. 3 (Tonnageskatteloven, u.d.), så anvender man bruttoindtjening opgjort før afskrivninger samt finansielle poster, til forholdsmæssig fordeling af udgifter.

I forbindelse med levering af transportydelser, kan der jf. tonnageskatteloven § 10 stk. 2 (Tonnageskatteloven, u.d.) være nogle former for aktiviteter, der er så tæt knyttet til transportydelser, at de er omfattet af tonnagebeskatningen, idet de ofte indgår som en samlet transportydelse til kunden. Det kan være følgende virksomhedsformer som er omfattet:

- Anvendelse af container, udlejning i forbindelse med transportydelser.
- Drift af aflastnings-, løsnings- og vedligeholdelses faciliteter.

- Drift af billetkontorer og passagerterminaler.
- Drift af kontorfaciliteter m.v.
- Salg af varer til forbrug om bord, kan ske fra butikker, kiosker mf.
- En beregnet markedsleje ved rederiets egen anvendelse af lokaler om bord.
- Lejeindtægt ved udlejning af lokaler om bord.
- Afhændelse af skibe, som helt eller delvis er omfattet af tonnageskatteordningen (side-stilles med omsætning ved tilknyttet virksomhed).

Hvis den samlede omsætning fra den eller de tilknyttede virksomheder, udgør 50 % eller mere af den samlede omsætning, så skal den overskydende del beskattes efter de almindelige skatte-regler.

Den overskydende del, som skal beskattes efter de almindelige regler, er den del som beregnes forholdsmæssigt af brutto indtjeningen før afskrivninger og finansielle poster, der er opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler, mellem den overskydende del af omsætningen, ved den tilknyttede virksomhed og den samlede virksomhed.

Opsamling:

Hvis man kigger på offshore Windservice A/S, så opfylder virksomheden betingelserne i tonnageskatteoven § 1, idet virksomheden er et anpartsselskab.

Derudover opfylder selskabet betingelserne i tonnageskatteoven § 6, at selskabets indkomst er omfattet af tonnageskatteoven, da selskabets aktiviteter består af transport af passagerer mellem forskellige destination, med skibe som er ejet.

Skibene som anvendes til aktiviteterne, opfylder betingelserne for bruttotonnage på minimum 20 tons, ligeledes er driftsstedets kravet opfyldt, da de strategiske og forretningsmæssige foretages i Danmark.

Selskabet opfylder derudover flagreglerne, i tonnageskatteoven § 6a stk. 1 (Tonnageskatteoven, u.d.), står der at et rederi, gennemsnitlig over et indkomstår skal fastholde eller forøge den procentdel af bruttotonnage, men i det selskab har registreret alt deres bruttotonnage i Danmark, må man anses betingelses for værende opfyldt.

Reglerne omkring forholdet mellem lejet og ejet tonnage, anses ligeledes for at være opfyldt, idet rederiet ikke har lejet tonnage, de ejer alt den tonnage som de har registeret.

Idet Offshore Windservice A/S opfylder alle betingelserne for tonnageskatning, har selskabet valgt at blive beskattet efter tonnageskattelovgivningen.

Idet selskabets omsætning er 100 % omfattet af tonnageskatningen, er den skattepligtige indkomst enkelt at opgøre.

Herunder kan man se hvordan selskabets skattepligtige indkomst kommer til at se ud, når omsætningen er 100 % omfattet af tonnageskatningen. Tilhørende note til skatteregnskabet er ligeledes vist, da noten viser de enkelte skibs bruttotonnage og nettotonnage, som danner grundlag for den skattepligtige indkomst.

Ud fra dette kan man se hvordan den skattepligtige indkomst for Offshore Windservice A/S for indkomståret 2020, som man kan se, så udgør den skattepligtige indkomst 23.228 kr., hvoraf skatte udgør 5.104 kr.

Skattepligtig indkomst

Note	2020 DKK
Tonnageskat FOB SWATH 1, 47,0 NT á 10,26 DKK pr. 100 NT i 365 dage	1.760
Tonnageskat FOB SWATH 2, 73,1 NT á 10,26 DKK pr. 100 NT i 365 dage	2.738
Tonnageskat FOB SWATH 3, 73,1 NT á 10,26 DKK pr. 100 NT i 365 dage	2.738
Tonnageskat FOB SWATH 4, 73,1 NT á 10,26 DKK pr. 100 NT i 365 dage	2.738
Tonnageskat FOB SWATH 5, 73,1 NT á 10,26 DKK pr. 100 NT i 365 dage	2.735
Tonnageskat FOB SWATH 6, 69,9 NT á 10,26 DKK pr. 100 NT i 365 dage	2.618
Tonnageskat FOB SWATH 7, 99,0 NT á 10,26 DKK pr. 100 NT i 365 dage	3.707
Tonnageskat FOB SWATH 8, 112,0 NT á 10,26 DKK pr. 100 NT i 365 dage	4.194
Skattepligtig indkomst efter tonnageskatteloven	23.228
Skattepligtig indkomst	23.228

Skatten heraf udgør 22,0% af DKK 23.200 eller DKK 5.104.

1 Tonnage

1. Tonnage

Bruttotonnage for FOB SWAHT 1	155,0
Nettotonnage for FOB SWATH 1	47,0
Bruttotonnage for FOB SWAHT 2	243,8
Nettotonnage for FOB SWATH 2	73,1
Bruttotonnage for FOB SWAHT 3	243,8
Nettotonnage for FOB SWATH 3	73,1
Bruttotonnage for FOB SWAHT 4	243,8
Nettotonnage for FOB SWATH 4	73,1
Bruttotonnage for FOB SWAHT 5	243,8
Nettotonnage for FOB SWATH 5	73,1
Bruttotonnage for FOB SWATH 6 (LINA)	233,1
Nettotonnage for FOB SWATH 6 (LINA)	69,9
Bruttotonnage for FOB SWATH 7	331,0
Nettotonnage for FOB SWAHT 7	99,0
Bruttotonnage for FOB SWATH 8	372,0
Nettotonnage for FOB SWATH 8	112,0

Investering

Det kan være rigtig svært at opgøre en investerings cash flow, da det jo er noget i fremtiden og ikke noget man kan regne sig frem til og være 100% sikker. Det vil være et gæt ud fra nogle beregninger og forudsætninger som virksomheden laver. Derudover skal indtægter og udgifter først medregnes i Cash flowet når de bliver betalt eller indbetalt, det giver den udfordring at man ikke bare kan slå op i regnskabet og lave cash flowet ud fra dette.

I dette eksempel med vores virksomhed er dette rigtig betydningsfuldt, da deres kunder har rigtig lange betalingsbetingelser, men virksomheden har ikke en tilsvarende lang betalingsbetingelse hos deres leverandør. Derudover skal man have styr på hvilke udgifter der skal tages med i beregningen og hvilke der ikke skal.

Som eksempel kan vi sige at et skib koster 66.000.000 kr. Derudover er der løbende omkostninger på 5.500.000 kr. inkl. drift og løn til besætning. Hvis skibet er i fuld drift, vil det give en indtjening på 13.500.000 kr.

Skibet har en forventet levetid på 25 år, og derefter er scrapværdi 0 kr. Vi antager at WACC er 10% og det er i Danmark så skatten er 22%. Tallene er realistiske da det er de tal Offshore Wind

Service ville bruge hvis de skulle lave en beregning på en investering. Tallene er ud fra nogle standardværdier.

De ved blandet andet hvad et skib koster per. dag hvis den er i drift. derudover ved de også hvad indtjeningen er, denne indtjening er ikke så usikker som i andre virksomheder da de ofte skriver kontrakt over en længere årrække.

Det er aldrig vanskeligt at fastslå virksomhedens fremtidig cash flow, dog er det ikke hovedpointen med dette afsnit. Hovedpointen er at sammenligne tonnagebeskatning og almindelig beskatning for at se påvirkningen af en investerings beslutning. Vi har gjort tallene så realistiske som muligt ved at tage udgangspunkt i Offshore Windservice,

Investering med tonnagebeskatning

Ved investering med tonnagebeskatning, skal tonnageskatten beregnes. Den beregnes ud fra skibets nettotonage, uanset om skibet er i drift eller ej. Den beregnes som et grundbeløb pr. 100 nettotonage.

Så i dette eksempel antager vi at skibet har et nettotonage på 112,0 NT, grundbeløbet udgør 10,26 DKK pr. 100 NT, hvilket giver en tonnagebeskatning på 4.194 kr.

Pay back Periode: Mellem 8-9 år.

Intern rente: 11,3%

Inv. år 0	-66.000.000
NPV af scrap værdi	-
NPV af indtjening	kr. 72.578.248
I alt NPV	6.578.248

Ud fra disse tal vil der samlet være en indtjening efter skat på 7.995.806 kr. pr. år i 25 år. Hvis man tilbagediskonterer det med en WACC på 10% vil det give en nutidsværdi på 72.578.248 kr. Dermed vil virksomheden tjene 6.578.248 kr. Det vil sige at virksomhedens investering er fordelagtig, da der er positiv nutidsværdi. Investeringen har også en forholdsvis kort pay back periode i forhold til skibes levetid samt en intern rente der ligger over de 10%.

Investering uden tonnagebeskatning

Skattemæssige afskrivninger på skibet er 12% årligt og det er efter saldometoden.

	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25
Skattemæssige afskrivninger																										
Saldo primo		66,00	58,08	51,11	44,98	39,58	34,83	30,65	26,97	23,74	20,89	18,38	16,18	14,23	12,53	11,02	9,70	8,54	7,51	6,61	5,82	5,12	4,50	3,96	3,49	3,07
Abskr.		7,92	6,97	6,13	5,40	4,75	4,18	3,68	3,24	2,85	2,51	2,21	1,94	1,71	1,50	1,32	1,16	1,02	0,90	0,79	0,70	0,61	0,54	0,48	0,42	3,07
Saldo ultimo		58,08	51,11	44,98	39,58	34,83	30,65	26,97	23,74	20,89	18,38	16,18	14,23	12,53	11,02	9,70	8,54	7,51	6,61	5,82	5,12	4,50	3,96	3,49	3,07	0,00
Tab																										
Skatteværdi		1,74	1,53	1,35	1,19	1,04	0,92	0,81	0,71	0,63	0,55	0,49	0,43	0,38	0,33	0,29	0,26	0,23	0,20	0,17	0,15	0,14	0,12	0,10	0,09	0,68
NPV af skattem afskriv.	kr. 7,945																									

Nutidsværdien af de skattemæssige afskrivninger giver 7,945 mio. kr.

Den årlige indtjening efter skat udgør 6,24 mio. kr. pr. år. Hvilket giver en nutidsværdi på 56,64 Mio. kr. Dette giver en samlet nutidsværdi på -1,41 mio. kr.

Inv. år 0	-66
NPV af scrap værdi	-
NPV af indtjening	kr. 56,64
NPV af skattem afskriv.	kr. 7,945
I alt NPV	-1,41

Pay back periode: 25+

Intern rente: 8,1%

Dette vil sige at under normal beskatning vil investeringen ikke være fordelagtig på grund af en negativ nutidsværdi, lang pay back periode og en lavere intern rente end de 10%.

Delkonklusion

Ud fra dette kan vi konkludere at det vil være mest fordelagtigt at investeringen foretages ved tonnagebeskatning, idet den giver den mest positive nutidsværdi. Vi kan også konkludere at der er meget stor forskel i beregningerne, virksomheden tjener en del mere ved at vælge tonnagebeskatning og frasige sig skattemæssige afskrivninger.

Virksomheden frasiger sig i alt skattemæssige afskrivninger med en skatteværdi på i alt 14,52 mio. kr. som de ikke kan trække fra i skat. Derimod er de sikret i at kun skulle betale 4.194 kr. pr. år i skat, i alt 104.850 kr. over 25 år. Hvis vi går ud fra at virksomheden har et skattemæssigt overskud hvert år, så vil virksomheden spare i alt 14.42 mio. kr. i skat.

En af formålet med at oprette tonnagebeskatning var nemlig også at de danske virksomheder skulle være mere konkurrencedygtige og at man gerne ville beholde skibene i Danmark. Tonnagebeskatning bidrager med øget investeringer i nye skibe og dermed også arbejdspladser i Danmark.

Eksemplet her er taget ud fra at hvis man vælger normal beskatning at virksomheden så giver overskud og dermed skal betale skat. Det kunne sagtens være en omvendt situation hvor selskabet har givet underskud og der dermed er underskud til modregning. Dette vil give en lavere beskatning og derfor kan man sagtens opleve situationer hvor investeringen med normal beskatning vil være fordelagtigt for at udnytte dette underskud.

Problemstilling 1 - Bindingsperioden og omgåelse af denne

problemstilling:

Virksomhedens økonomiske stilling kan ændre sig meget på 10 år. Dette betyder også at hvad der engang var den optimale beskatningsform, ikke nødvendigvis er den optimale beskatningsform efter 5 år.

Vi vil i denne problemstilling analysere virksomhedens muligheder for at ændre beskatningsform før de 10 år. Dette vil give virksomheden mere fleksibilitet og nemmere at planlægge virksomhedens fremtid.

Loven er lavet sådan at det ikke skulle være nemt at skifte mellem beskatningsformerne alt efter velbefindelse, men kunne der stadig være nogle huller i lovgivningen der giver mulighed for det og hvad er eventuelt konsekvenserne ved dette valg?

Diskussion:

Ifølge Tonnageskattelovens §3 så skal koncernforbundne selskaber vælge samme beskatningsform. Der står dog følgende: "Dog kan rederier undlade at træffe samme valg, når de ikke har fælles ledelse eller driftsorganisation, og de ikke driver virksomhed inden for beslægtede forretningsområder. Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder som omhandlet i [ligningslovens § 2, stk. 2](#). (Afskrivningsloven, u.d.) Altså Hvis to selskaber har samme ledelse, men ikke ejerskab eller stemmerettigheder så er de ikke tvunget til at vælge samme beskatningsform.

Ifølge Tonnageskatteloven §4 så hvis 2 (Tonnageskatteloven, u.d.) selskaber bliver koncernforbundne gælder den bindingsperiode for begge selskaber. Hvis begge opfylder kravene til at kunne vælge tonnagebeskatning, gælder den bindingsperiode som det selskab der senest er blevet omfattet af tonnagebeskatning. Sådan en koncernforbindelse kan både opstår ved fusion, tilførsel af aktiver samt almindeligt opkøb af aktier.

Hvis Selskab A og Selskab B bliver koncernforbundne. Selskab A blev omfattet i 2015 og Selskab B Blev omfattet i 2020, så gælder bindingsperioden på 10 år fra 2020. Hvis ikke alle selskaberne i koncern er omfattet af tonnagebeskatning så løber bindingsperioden fra det år, hvor selskaberne bliver koncernforbundne.

Ved spaltning af selskaber, så er bindingsperioden den samme som det selskab der spaltes. dette vil sige at virksomhederne ikke kan omgå bindingsperioden ved at spalte underskudsgivende aktivitet ud i et andet selskab.

Tonnageskattelovens §4 (Tonnageskatteloven, u.d.) gør det altså ikke muligt at ændre selskabets bindingsperiode ved at lave omstruktureringer.

Dog åbner §3 (Tonnageskatteloven, u.d.) en mulighed for at ændre bindingsperioden. Hvis selskab A har flere tonnagebeskattede aktiviteter, hvis man ønsker at en del af dette, skal være normal beskattet, så kan man stifte et nyt selskab, som ikke ejes af selskab A og sælge aktiviteten over i det nye selskab (Selskab B).

Det kunne tænkes at selskab A har en aktivitet der giver underskud og evt. vil udnytte det for slet ikke at skulle betale skat. Det kunne også være hele selskab A der sælges til Selskab B. Denne konstruktion vil vi kigge nærmere på samt konsekvenserne heraf.

I denne situation har vi et tonnagebeskattet selskab der sælger til et almindelig beskattet selskab, Vi kigger derfor ikke nærmere på de almindelige regler om beskatning. Virksomheder som anvender de almindelige beskatningsregler, skal beskattes efter de almindelige regler, om beskatnings af avance.

Avance ved salg:

Avance ved salg er forskellig fra virksomhed til virksomhed. Det er ikke lige meget om virksomheden før har brugt normal beskatning og derefter er gået over til tonnagebeskatning.

De almindelige regler for beskatning af avance er at alle driftsmidler opgøres skattemæssig i en saldo, fra denne saldo afskriver man 25% og når et driftsmiddel bliver solgt, så fragår salgssummen afskrivningssaldoen. Ved skibe skal der oprettes særskilte saldo men man kan kun afskrive 12% skattemæssigt. Når denne saldo bliver negativ, kan man vælge at beskatte det i året eller vælge at lade saldoen overgå til næste periode hvor man skal beskattes eller bringe saldoen i positiv ved at købe andre driftsmidler.

Vi vil nu kigge nærmere på beskatning af avance ved tonnagebeskatning. Vi vil først se nærmere på en situation hvor selskabet har valgt tonnagebeskatning helt fra stiftelsen og dermed aldrig været under almindelige beskatningsregler og derfor heller ikke afskrevet på aktiverne før.

Som der står i Tonnageskattelovens §16 stk. 2 (Tonnageskatteloven, u.d.) skal rederier der fra stiftelsesdatoen har valgt tonnagebeskatning ikke opgøres udlignings saldi medmindre de er omfattet af §5 eller §17 stk. 1 (Tonnageskatteloven, u.d.). Tonnageskattelovens §5 (Tonnageskatteloven, u.d.) handler om Tonnagebeskatning i forbindelse med skattefri virksomhedsdannelse. Da vi har valgt at afgrænse os fra dette emne, kommer vi ikke yderligere ind på dette.

§17 stk. 1 (Tonnageskatteloven, u.d.) handler om hvis virksomheden har to forskellige aktiviteter hvor et skib skrifter fra anvendelse i normal beskattet aktivitet og over til Tonnagebeskattet aktivitet, i denne situation skal der opgøres en udligning saldi.

Hvis virksomheden ikke er omfattet af de 2 bestemmelser, så vil avancen være skattefri. Det vil den være fordi de aldrig har været afskrevet på denne og derfor vil de heller ikke på noget tidspunkt fået fradrag for udgifterne. Så hvis et tonnagebeskattet selskab ønsker at flytte under-skudsgiven aktivitet over i et andet selskab som ikke er koncernforbundet, så vil der ikke ske nogen form for beskatning heraf.

Anderledes ser det ud hvis virksomheden på et tidspunkt har været under normal beskatning, regler gælder jo også ved situationen nævnt i §17. stk. 1 (Tonnageskatteloven, u.d.) som er nævnt ovenfor.

Ved overgang fra normal beskatning skal virksomheden opgøre overgangssaldo. Overgangssaldoen opgøres efter Tonnageskattelovens §16 stk. 1 (Tonnageskatteloven, u.d.). Den opgøres efter den regnskabsmæssige værdi af aktiverne og ikke den skattemæssige værdi af aktiverne. Hvis selskabet vælger at forbedre aktivet efter overgang til tonnagebeskatning, må disse udgifter tilgå overgangssaldoen.

Udlignings Saldo er en opgørelse over aktiver og driftsmidler som selskaber køber efter overgangen til tonnagebeskatning jf. §16 stk. 2. (Tonnageskatteloven, u.d.) Denne saldo opgøres som anskaffelsessummen og udgifter til forbedringer må også tilgå saldoen.

Når selskabet har opgjort disse saldi, afskrives de årligt med det maksimale beløb efter afskrivningsloven henholdsvis 12% på skibe og 25% på andre driftsmidler jf. §16 stk. 3 (Tonnageskatteloven, u.d.). Disse afskrivninger er også kaldt skygge afskrivninger, der er dog ikke fradrag for disse. Disse afskrivninger skal foretages fordi det derfor ikke er muligt når man så udtræder af tonnagebeskatning for så at afskrive fuldt ud skattemæssigt.

Man kan derfor ikke både få alle fordelene ved at vælge tonnagebeskatning for at senere vælge normal beskatning og afskrive hele anskaffelsessummen. Dette giver god nok mening da man ikke både kan få alle fordelene ved tonnagebeskatning for derefter at udnytte et fradrag man ikke kunne få under tonnagebeskatning.

Når et driftsmiddel sælges, så vil salgssummen fragå enden udligningssaldoen eller overgangssaldoen, alt efter om aktivet er erhvervet før eller efter indtrængning i tonnagebeskatning jf. §16 stk. 3 (Tonnageskatteloven, u.d.).

Jf. §16 stk. 4 (Tonnageskatteloven, u.d.), så når man sælger et aktiv og virksomheden overgangssaldo bliver negativ skal man følge afskrivningsloven §8 og dermed beskattes. Dog sker det ikke hvis man har en tilsvarende positiv udlignings saldo.

Hvis et selskab har en overgangssaldo på -500 tkr. og en udligning saldo på 700 tkr. sker der ingen beskatning, men hvis udligningssaldoen kun udgør 400 tkr. skal 100 tkr. af dem beskattes. Det er værd at bemærke at det kun er vedrørende en negativ overgangssaldo, da det er dem der er afskrevet efter normale beskatningsregler. en negativ udlignings saldo vil derfor ikke udløse en beskatning. Eksemplerne er vist i skemaet nedenfor.

	Situation 1	Situation 2	Situation 3	Situation 4
Overgangssaldo	-500	-500	600	200
Udlignings Saldo	700	400	-500	-500
Beskatning	0	100	0	0

En negativ udlignings saldo udløser ingen beskatning fordi de ikke er afskrevet før under normal beskatning. Det kan sammenlignes med en virksomhed som der altid har været under tonnagebeskatning hvor der heller ikke bliver beskatning af avance. Opgørelsen af overgangssaldo og udlignings saldo sikre således at der sker beskatning af avancer der før har været under normal beskatning, men at der ikke sker beskatning af avancer af aktiver der ikke har.

Bygninger og installationer der helt eller delvist er omfattet af tonnagebeskatning afskrives ikke, avancen opgøres efter reglerne i ejendomsavance jf. Tonnageskattelovens §19 (Tonnageskatteloven, u.d.). Hvis bygning og installationerne skifter anvendelse så beregner man hvad den skattemæssige værdi havde været under normal beskatning med fuldt ud afskrivning hvert år (4%).

Dernæst kan man jo diskutere hvad prisen skal være? for hvis sælger ikke bliver beskattet og købet for en afskrivningsberettigede aktiv. I vores eksempel vil de to selskaber ikke være koncernforbundne, men de kan jo godt have den samme ledede. Derfor vil det jo være et incitament til at have en høj købspris, hvis vi kigger bort fra likviditetsmæssige betydning.

Hvis de to selskaber på ingen måde er i koncern samme, altså ingen fælles holdingselskab eller anden konstruktion, er der så tale om kontrolleret transaktioner og skal de så overholde reglerne om transfer pricing?

Jf. ligningslovens §2 (Ligningsloven, u.d.) er følgende personer omfattede af kontrolleret transaktioner:

- Hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse.
- Der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer
- Der er koncernforbundet med en juridisk person
- Der har et fast driftssted beliggende i udlandet
- Der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark
- Der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrinte tilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens §21, stk. 1 eller 4.

I dette tilfælde vil der jo ikke være nogen bestemmende indflydelse over nogle af sælger ikke ejer køber eller har direkte stemmerettigheder.

Dog siger Ligningslovens §2 stk. 3 (Ligningsloven, u.d.) at hvis der er sammenfald i ledelsen og derfor er selskaberne stadig omfattet af armlængdeprincipperne. Derfor kan de ikke bare fastsætte en høj pris for at opnå bedre skattemæssige fordele. Prisen skal være det samme og på samme vilkår hvis handlen var sket med uafhængige parter.

konklusion:

Tonnageskattelovens §4 (Tonnageskatteloven, u.d.) gør det ikke muligt at ændre bindingsperioden ved at lave en omstrukturering, Fusion, spaltning og tilførsel af aktiver ændre altså ikke på bindingsperioden, det kan endda have den konsekvens at gøre den længere i nogle tilfælde. Virksomheden kan derfor ikke gøre bindingsperioden kortere ved at lave omstruktureringer.

Dog kan virksomheden flytte underskudsgiven aktivitet over i et andet selskab ved at sælge det til et ikke koncernforbundet selskab. Dette kan udløse en beskatning, dog ikke i det tilfælde hvor aktivet aldrig har været under normal beskatning og der er dermed aldrig foretaget afskrivninger. Hvis selskabet der sælger aktivet har været under normal beskatning mens de har ejet aktivet, vil det udløse en beskatning vis overgangs saldoen bliver mere negativ end udlignings saldo.

Virksomheden vil få det ud af det at de undgå helt at betale skat af den underskudsgivende aktivitet da de nu kan vælge normal beskatning i det nye selskab, under den forudsætning af selskaberne ikke er koncernforbundet.

For at gøre dette endnu mere attraktiv så kunne man forestille sig at man havde overskudsgivende aktivitet der ikke lever op til kravene om tonnagebeskatning. Her ville det være bedre at det nye selskab med underskudsgivende aktivitet og selskabet med overskudsgivende aktivitet skulle være koncernforbundet, da selskabet med overskudsgivende aktivitet på den måde ville kunne udnytte underskuddet fra underskudsgiven aktivitet.

Virksomheden skal stadig overholde armlængdeprincipperne fordi der vil være stort sammenfald i ejerkredsen i vores eksempel.

Problemstilling 2- tonnagebeskatning i koncern

Problemstilling:

Vi vil i denne problemstilling analysere hvad der sker når selskaber er i koncern med hinanden, både med hensyn til beskatning men også andre skattemæssige problemstillinger, der opstår sammen med et tonnagebeskattet selskab.

Vi vil gerne kigge nærmere på hvad der sker, når en koncern køber et andet selskab som dermed bliver en del af koncernen. Hvilke muligheder har koncernen, for at gøre det bedst mulig i forhold til skatteoptimering? Hvilke konsekvenser er der ved disse valg.

Dette er en vigtig problemstilling, da rigtig mange selskaber er en del af en koncern og der mange gange sker opkøb af andre selskaber. Derfor kunne det være spændende og relevant og analysere problemstillingerne og virksomhedens muligheder.

Diskussion:

Koncernbegrebet:

Først vil vi fastslå hvad tonnageskattelovens forstår ved koncernforbundne parter, da det er hovedelementet i denne problemstilling. Med denne definition kan man afgrænse for hvem lovgivningen gælder for. Jf. Tonnageskattelovens §3 (Tonnageskatteloven, u.d.) fastslår man at bestemmende indflydelse forstås som ejerskab eller rådigheder over stemmerettigheder som der står i Ligningslovens §2.

Rederier som er omfattet af tonnagebeskatning, skal stadig følge de almindelige skatteregler. Det er kun regler om indkomstopgørelsen der er anderledes. Derfor er rederier også omfattet af de almindelige lovgivninger om sambeskatning i selskabsskattelovens §31 og 31B. Dette betyder at selskaber med fast driftssted som indgår i en koncern, vil blive omfattet af tvungen national sambeskatning.

Et selskab kan sammen med et datterselskab udgøre en koncern. Koncernen kan kun have et moderselskab, såfremt at der er flere selskaber som opfylder kriterierne for moderselskab, så er det det selskab, som anses for at være moderselskab, som faktisk udøver den bestemmende indflydelse over selskabets driftsmæssige og økonomiske beslutninger.

Bestemmende indflydelse defineres jf. selskabsskattelovens § 31C stk. 2 – 6 (Selskabsskatteloven, u.d.) som er som følgende:

- Selskabsskattelovens § 31C Stk. 2 (Selskabsskatteloven, u.d.), at et selskab har beføjelser til at styre et datterselskab driftsmæssige og økonomiske beslutninger.
- Selskabsskattelovens §31C Stk. 3, (Selskabsskatteloven, u.d.) foreligger når et moderselskab direkte eller indirekte ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab, gennem et datterselskab. Medmindre det i særlige tilfælde kan påvises, at ejerforholdet ikke udgør bestemmende indflydelses.
- Selskabsskattelovens § 31C stk. 4 (Selskabsskatteloven, u.d.), hvis et moderselskab ikke ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne, vil der i følgende tilfælde foreligge bestemmende indflydelses:
 - o Hvis moderselskabet har råderet over mere end halvdelen af stemmerettighederne, i form af aftaler med andre investorer.
 - o Hvis moderselskabet i henhold til vedtægter eller aftale, har beføjelse til at styre de drifts og økonomiske forhold i et selskab.
 - o Hvis moderselskabet har beføjelser til at udpege eller afsætte flertal af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan og dette besidder den bestemmende indflydelse i selskabet.
 - o Hvis moderselskabet har råderetten over det faktiske flertal af stemmerne på generalforsamlingen eller i et tilsvarende organ, hvor moderselskabet besidder den bestemmende indflydelses.
- Selskabsskattelovens § 31C Stk. 5 (Selskabsskatteloven, u.d.), ved vurdering af bestemmende indflydelses, skal der i vurdering kigges på om moderselskabet har eksistensen og virkning af potentielle stemmerettigheder, herunder er tegningsretter og købsoptioner på kapitalandele, som kan konverteres eller udnyttes.
- Selskabsskattelovens § 31C Stk. 6 (Selskabsskatteloven, u.d.), Når stemmerettighederne i et datterselskab skal opgøres, så ses der bort fra stemmerettigheder som er tilknyttet kapitalandele.

Undtagelse til samme valg i koncernen

Med denne definition på plads, kan vi kigge videre på problemstillingerne i koncerner. Vi fastslår tidligere, at koncernen skulle træffe samme valg for tonnageskatning for alle koncernens aktiviteter der kan omfattes. Men der er dog en undtagelse hertil, den finder vi i tonnageskatte-lovens §3 stk. 1. pkt. 2 (Tonnageskatteoven, u.d.).

Den fortæller at hvis 2 selskaber i koncern er omfattet af tonnageskatning, men driver forretning på hvert sit område, kan de undlade at træffe samme valg om tonnageskatning. Dette kræver dog at de ikke har fælles ledelse eller driftsorganisation.

Det er derfor vigtigt at gå ind og kigge på ledelsen i hvert selskab i koncernen, da det er afgørende om de er tvunget til at vælge samme beskatningsform, hvis der drives forskellige aktiviteter i koncernen. Hvis alle betingelserne er opfyldt, kan 2 selskaber i samme koncern, vælge forskellige beskatningsformer.

I Tonnageskatteovens §3 stk. 2 (Tonnageskatteoven, u.d.). står der hvordan selskaberne skal forholde sig, hvis ovennævnte betingelser ikke længere er opfyldt. Så skal alle selskaber vælge tonnageskatning fra og med det indkomstår betingelserne ikke længere er opfyldt.

Det er derfor vigtigt, at hvis man har flere rederiet i en koncern, at man kigger på hvert enkelt rederi, for at undersøge om de faktisk er tvunget til tonnageskatning eller om de er omfattet af undtagelsen. Man skal således løbende kontrollere, om betingelserne er overholdt og ikke kun ved begyndelsen.

Men hvornår er det så forskelligt forretningsområde, at man kan vælge forskellige beskatningsformer? i bogen skrevet af Ann Vang (Vang, 2016) skriver hun "et eksempel på forskellige forretningsområder, kunne være de tilfælde, hvor det ene selskab forretningsområde er transport med passagerer og det andet selskabs forretningsområde er fragt af gods. Grunden til en sådan opdeling og ønske om forskelligt valg vil typisk være, at den ene del af virksomheden er underskudsgivende eller omkostningstung, hvorfor tonnageskatning i sådanne tilfælde ikke er fordel."

Indkomstopgørelse og underskudsmodregning

Indkomstopgørelse:

Ved opgørelse af sambeskatningsindkomsten, så skal hele indkomsten medregnes uanset ejerandel. De enkelte selskaber skal opgøre den skattepligtigt indkomst, efter de almindelige regler som de enkelte selskaber er omfattet af. Hvilket betyder at selskaber kan fremføre evt. underskud i positiv indkomst jf, Selskabsskattelovens § 31 stk. 2, 4 pkt (Selskabsskatteloven, u.d.).

Først kigger man på, hvilket underskud der er registeret i de enkelte selskaber. Om der er tale om særunderskud, som er opstået før nuværende sambeskatning eller der er tale sambeskatningsunderskud, altså underskud der er opstået i sambeskatningsperioden.

Når man anvender underskud til modregning i positiv indkomst, så skal man altid anvende det ældste først. Hvis et selskab har særunderskud, så skal dette altså anvendes først og denne type af underskud kan kun anvendes af selskabet selv.

Når alt særunderskud er anvendt, kan man begynde at anvendes egen underskud, som er dannet i sambeskatningsperioden, dog kun i det omfang at det kan rummes i den resterende positive indkomst jf. Selskabsskattelovens § 31, stk. 2,4 pkt. (Selskabsskatteloven, u.d.)

Grundet dette er det ikke muligt for en koncern at opkøbe et selskab med skattemæssigt underskud, med henblik på at udnytte dette underskud til modregning i overskud i andre koncernselskaber

Hvis der i en koncern, i forbindelse med sambeskatningen både er selskaber der har positiv og negativ indkomst, så fordeler man den negative indkomst, med den del som kan rummes i den positive indkomst. Hvilket skal fordeles forholdsmæssigt imellem de selskaber, der har positivt indkomst jf. Selskabsskattelovens § 31 stk. 2, 7 pkt. (Selskabsskatteloven, u.d.)

Såfremt der fortsat er positivt indkomst efter denne fordeling, så modregner man forholdsmæssigt den andel af de øvrige selskabers sambeskatningsunderskud, som kan indeholdes i den resterende positive indkomst for indkomståret jf. § Selskabsskattelovens 31, stk 2,7 pkt. (Selskabsskatteloven, u.d.)

Hvis der fortsat er underskud, fremføres dette hos de enkelte selskaber, hvor det er opstået.

Underskud kan kun modregnes i andre selskaber, hvis det er opstået i et år, hvor selskaberne har været sambeskattet.

Hvis et selskab udtræder af sambeskatningskredsen, så miste de øvrige selskaber rettet til at anvende underskuddet. Underskuddet i det udtrædende selskab, bliver herefter til særunderskud.

Der er ikke krav om at der skal være koncernforbindelser hele indkomståret, hvis et selskab indtræder i løbet af et indkomstår, så skal indkomst opdeles i to perioder, en periode hvor selskabet ikke er omfattet af sambeskatningskredsen og en hvor indkomstopgørelsen er opgjort på baggrund af at selskabet er blevet en del af koncernen, denne periode anvendes i forbindelse med opgørelse af den skattepligtige indkomst i koncernen.

Underskud til fremførsel:

Selskab B, hvis selskabet har underskud fra tidligere år, skal man ind og undersøge regelsættet omkring underskuds til fremførsel, hvilket findes i Selskabsskattelovens § 12 (Selskabsskatteloven, u.d.).

Hvis et selskab foretaget væsentlige skift i ejerkredsen, vil selskabet blive ramt af underskudsbegrænsning jf Selskabsskattelovens §12 D, (Selskabsskatteloven, u.d.) hvilket opstår hvis mere end 50 % af aktiekapitalen ved udløb af indkomståret ejes af andre aktionærer end start af underskud såret. Det kan også være i form af, hvis der er aktionærer som råder over mere end 50 % af stemmeværdien ved årets udløb i forhold til ved årets begyndelse.

Underskuddet bortfalder ikke, det kan anvendes til modregning i den skattepligtige indkomst, i de efterfølgende år som ikke er omfattet af begrænsningen, dog kan den skattepligtige indkomst ikke nedbringes til et beløb, som er mindre end selskabet positive nettokapitalindkomst.

Nettokapitalindkomsten opgøres ifølge Selskabsskattelovens § 12 D stk. 3 (Selskabsskatteloven, u.d.) som summen af renteindtægter, renteudgifter, gevinst og tab efter kursgevinstloven, aktieudbytte, aktieavance og provision som er omtalt i Ligningslovens § 8 stk. 3 (Ligningsloven, u.d.).

Der er 3 tilfælde for undtagelsen til begrænsningen jf. Selskabsskattelovens § 12 stk. D (Selskabsskatteloven, u.d.):

- 1) Regelsættet anvendes ikke på selskaber, hvis aktier er optaget til handel på et reguleret marked. Skal være tilfældet ved indkomsts årets begyndelse samt ved udgangen.
- 2) Regelsættet anvendes ikke ved overdragelse af kapitalandele mm til personer som er omfattet BAL § 1, stk. 2, litra a-f, ægtefælle, søskende eller stedforældre.
- 3) Regelsættet omfatter ikke selskaber som igennem hele indkomståret, har virksomhed i form af pengeinstitut, forsikringsselskab, investeringsforening eller realkreditinstitut.

Et selskab kan altid modregne et beløb op til 8.572.000 kr., i den positive skattepligtige indkomst. Underskud der er udover dette, kan nedsætte den positive indkomst med højst 60 % af dette.

Man kan kun fremføre et underskud til fradrag i senere indkomstår, hvis det ikke kan rummes i indkomstårets positive indkomst. Underskud kan fremføres i ubestemt tid.

Tonnagebeskatning:

Rederier som er omfattet tonnagebeskatning, er ligeledes omfattet af sambeskatning i selskabsskattelovens § 31 - 31B (Selskabsskatteloven, u.d.).

Selskabet som er koncernforbundet, skal som hovedregel træffe samme valg i forbindelse med anvendelse af tonnagebeskatning jf. tonnageskatteloven § 3 (Tonnageskatteloven, u.d.).

Når der er valgt tonnagebeskatning, så skal samtlige selskaber i koncernen der driver rederi samt andre aktiver, som opfylder betingelserne for tonnagebeskatning, inddrages under ordningen.

Dog foreligger der den mulighed for fravalg af tonnagebeskatning, dette kan forekomme hvis selskaberne arbejder uafhængig af hinanden jf. tonnageskatteloven § 3 stk. 1,2 pkt. (Tonnageskatteloven, u.d.) Hvis et selskab som tidligere har fravalgt tonnagebeskatning, indtræder i en koncern som har valgt tonnagebeskatning, så vil selskabet som indtræder blive omfattet af tonnagebeskatningen.

Selskabet som indtræder i koncernen, vil være omfattet af tonnagebeskatningen fra begyndelse af det indkomstår, hvor der opstår koncernforbindelse, uanset hvornår i indkomståret koncernforbindelsen er opstået. Hvilket SKAT har gjort klar i flere skattemeddelelser, blandt andet i SKM 2013.351SR (Tonnagebeskatning - Tvunget ind i ordningen ved erhvervelse af hele anpartskapitalen i et tonnagebeskattet selskab, 2013)

Ved opgørelse af den skattepligtige indkomst, ved selskaber som er omfattet af tonnageskatningen og som kun har aktiviteter som er omfattet af tonnageskatningen. Her ser man bort fra selskabets driftsresultat og opgøre den skattepligtige indkomst ud fra hvert skib, som et fast beløb pr. skib som beregnes ud fra Nettotonnage pr. dag jf. tonnageskatteloven § 15 stk. 1 (Tonnageskatteloven, u.d.). Den beregnede indkomst, beskattes med den almindelige skattesats på 22 %.

Ved at man ser bort fra selskabets driftsresultat, ser man ligeledes bort fra eventuelt underskud i selskabet. Hvilket betyder at man mister muligheden, for at udnytte eventuelt underskuddet i koncernen, såfremt dette kunne have været en mulighed.

Ligeledes gælder det, at når et selskab har valgt tonnageskatning, så mister man muligheden for at fradrage underskud, i den skattepligtige indkomst.

Underskud før koncernforbindelser:

Hvis et rederi fravælger tonnageskatningen, så skal den skattepligtige indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler. Dog er der en afvigelse i forbindelse med afskrivninger af skibe, da disse kun kan afskrives med 12 %.

Hvilket ligeledes betyder, at selskaber kan fremføre et eventuelt underskud, til modregning i positiv indkomst jf. Selskabsskattelovens § 31 stk. 2, 4 pkt. (Selskabsskatteloven, u.d.).

Ligeledes gælder det, at ved overgang til sambeskatning, at underskud som er opstået inden koncernforbindelsen, vil blive registeret som særunderskud.

Særunderskuddet kan kun modregnes i selskabets egen positiv indkomst, men hvis selskabet tvinges til tonnageskatning, kan selskabet ikke anvendes underskuddet. Særunderskuddet vil derfor fremføres indtil det tidspunkt, hvor selskabet overgår til beskatning efter skattelovgivningens almindelige regler igen.

Løsning til skatteoptimering

Løsning 1.



I dette scenarie har vi et selskab kaldet A, som driver et rederi hvis aktiviteter omfatter transport af passagerer mellem forskellige destinationer. Selskabet opfylder betingelserne for tonnagebeskatning, selskabet har tilvalgt tonnagebeskatning. Selskabet overvejer at købe selskab B.

Selskabet A overvejer derudover at øge selskabet aktiviteter, i form af nybyggeri af 6 skibe. Selskabet har i forbindelse med dette, fået udarbejdet et budget, som viser at projektet første giver overskud i år 7.

Selskab B driver ligeledes et rederi, hvis aktiviteter omfatter transport af god mellem forskellige destinationer. Selskabet opfylder ligeledes betingelserne for tonnagebeskatning, men selskabet har fravalgt dette. Selskabet har de seneste par år haft skattemæssigt underskud.

Konsekvens:

Idet selskab A er omfattet af tonnagelovgivningen, skal man ind og kigge på TSL § 3 stk. sidste pkt. (Tonnageskatteloven, u.d.) hvorvidt selskab A og selskab B er koncernforbundet, som nævnt i TSL § 3 stk. 1 sidste pkt. (Tonnageskatteloven, u.d.), skal man ind og kigge på LL §2. (Ligningsloven, u.d.) Her står der nævnt at selskaberne er koncernforbundne, hvis selskab A opnår bestemmende indflydelse via ejerskab eller rådighed over stemmerettighederne i selskab B. Hvilket er opfyldt, da selskab A opnå ejerskab over selskab B.

Selskab B har tidligere fravalgt tonnagebeskatning, men idet selskabet er blevet koncernforbundet med selskab A, bliver selskabet nu omfattet af tonnagebeskatning, da TSL § 3

(Tonnageskatteloven, u.d.) siger at selskaber som indgår i en koncern, skal træffe samme beslutning, ved anvendelse af tonnageskatteordningen.

Når begge selskaber er omfattet af tonnagebeskatning, så beskattes efter skibenes nettotonnage, hvilket betyder at selskaberne mister muligheden, for at udnyttet underskud som er opstået i indkomståret, da disse bortfalder og bliver værdiløse. Ligeledes gælder det, hvis selskab B havde noget særunderskud, dette vil ikke kunne anvendes, da man ikke kan modregne i tonnagebeskatning.

Så kan man jo diskutere, om der er en mulighed for at fravælge tonnagebeskatning, for selskab B. Muligheden finder man i TSL § 3, stk. 1, 2. pkt., (Tonnageskatteloven, u.d.) her står der skrevet, at hvis selskab B opfylder betingelserne for at arbejde uafhængig af hinanden i praksis, så vil selskabet kunne fravælge tonnagebeskatningen.

I dette tilfælde vil man skulle se bort fra koncernbegrebet i LL § 2 (Ligningsloven, u.d.) og i stedet vil man kigge på organisering af ledelsen og driften af selskabet, for at vurdere om selskabet opfylder betingelserne for fravalg.

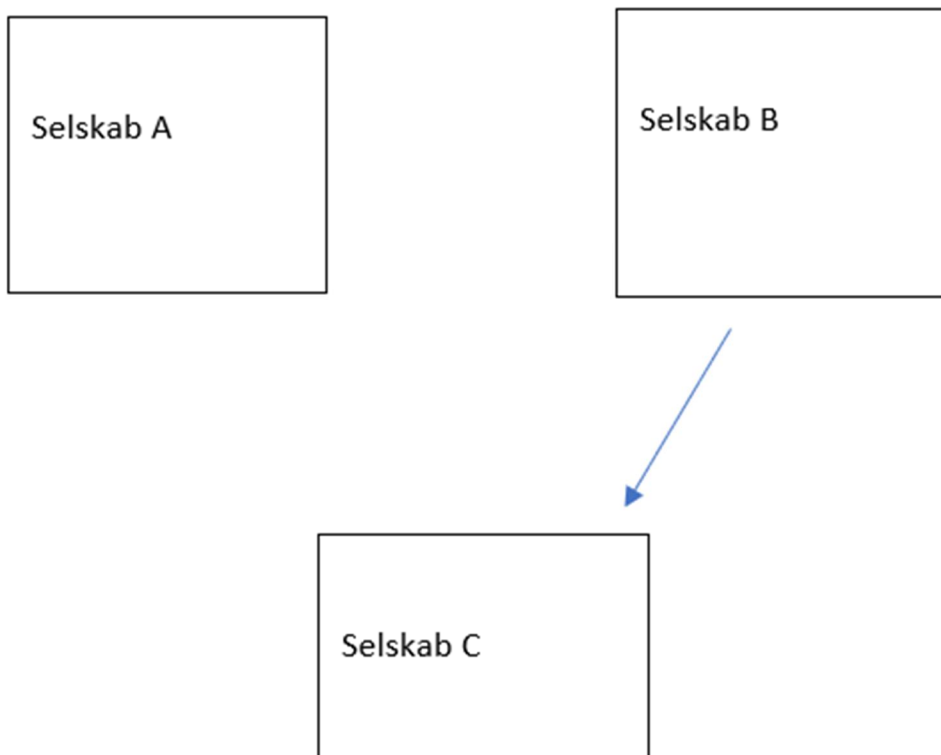
Hvis man antager i dette scenarie, at selskaberne ikke har samme ledelses- eller driftsorganisation og ikke driver beslægtede forretningsvirksomhed, så har selskab B mulighed for at fravælge tonnagebeskatning, hvilket kan være en fordel, hvis det ene selskab er omkostningstung eller er underskudsgivende.

Ved fravalg af tonnagebeskatning, så skal selskab B opgøre den skattepligtigt indkomst efter skattelovgivningens almindelige regler, mens selskab A skal opgøre den skattepligtigt indkomst efter tonnageskattelovgivningen.

Selskab B har de seneste år haft skattemæssigt underskud, men idet der er sket et væsentligt skift i ejerkredsen, som opstår hvis mere end 50 % af aktiekapitalen, ved udløb af indkomståret ejes af andre aktionærer end ved starten af året hvor underskuddet opstår, underskuddet bliver omfattet af begrænsningen i selskabsskattelovens § 12 D (Selskabsskatteloven, u.d.). Hvilket vil sige at underskuddet kan anvendes til modregning i den skattepligtige indkomst i de efterfølgende år, som ikke er omfattet af begrænsningen. Dog kan den skattepligtige indkomst ikke nedbringes til et beløb, som er mindre end selskabets positive nettokapitalindkomst.

Derudover vil der i selskab B, i forbindelse med salget, opstå nogle avancer som skal beskattes.

Løsning 2



I dette scenarie har vi et selskab kaldet A, som driver et rederi hvis aktiviteter omfatter transport af passagerer mellem forskellige destinationer. Selskabet opfylder betingelserne for tonnageskatning, selskabet har tilvalgt tonnageskatning.

Selskab A overvejer at købe selskab B. Selskabet driver ligeledes et rederi, hvis aktiviteter omfatter transport af gods mellem forskellige destinationer. Selskabet opfylder ligeledes betingelserne for tonnageskatning, men selskabet har fravalgt dette.

Selskabet har de seneste par år haft skattemæssigt underskud.

Selskabet A overvejer derudover at øge selskabet aktiviteter, i form af nybyggeri af 6 skibe. Selskabet har i forbindelse med dette, fået udarbejdet et budget, som viser at projektet første giver overskud i år 7.

Ejerne i selskab A, har i forbindelse med deres overvejelser kontaktet deres revisor, som gjorde opmærksom på at der var risiko for tvunget tonnageskatning i selskab B, hvilket ejerne ikke var interesseret i. Derfor gjorde revisor ejerne opmærksomt på, at de skulle passe på, at der ikke var sammenfald i ledelsen og driftsorganisationen imellem selskab A og Selskab B.

Derfor besluttes det at stifte selskab C. Selskabet skal købe anparterne i selskab B, derudover skal projektet med nybyggeriet af de 6 skibe, foregå i dette selskab.

Konsekvens:

Idet selskab C er stiftet på baggrund af at undgå tvunget tonnageskatning, derfor må det antages at selskabet B opfylder betingelserne i TSL § 3, stk. 1, 2 pkt. (Tonnageskatteloven, u.d.), at der ikke er sammenfald i ledelsen og driftsorganisation, hvilket betyder at selskab B har mulighed for at fravælge tonnageskatning. I dette scenarie fravælger selskab B tonnageskatningen, hvilket betyder at selskabets skattepligtige indkomst, skal opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler.

Idet selskab C i det første indkomstår, er i gang med at bygge skibene, men disse ikke er færdiggjort, er selskabet ikke omfattet af tonnageskattelovgivningningen derfor skal selskabets skattepligtige indkomst det første indkomstår opgøres skattelovgivningningens almindelige regler.

Når selskabet begynder at få indkomst, som er omfattet af tonnagelovgivningningen, så skal selskabet tage stilling til, om selskabet ønsker at opgøre den skattepligtige indkomst efter tonnagelovgivningningen eller skattelovgivningningens almindelige regler. I forbindelse med dette skal de være opmærksomt på bindingsperioden i begge selskaber.

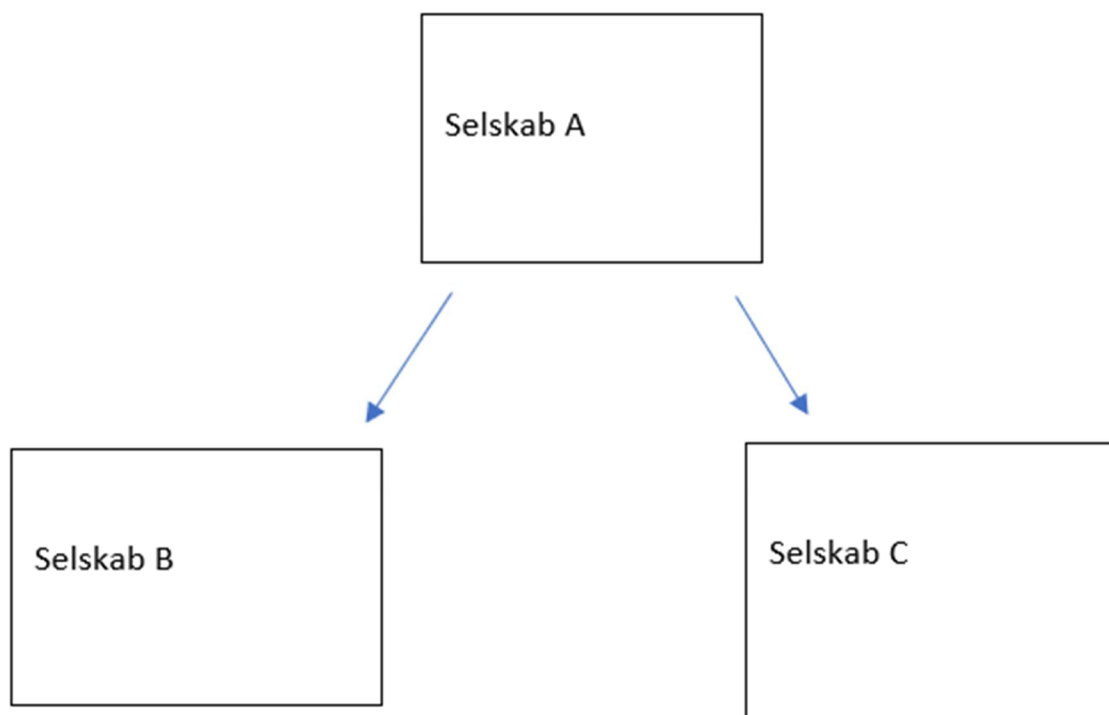
Selskab B har de seneste år haft skattemæssigt underskud, men idet der er sket et væsentligt skift i ejerkredsen, som opstår hvis mere end 50 % af aktiekapitalen, ved udløb af indkomståret ejes af andre aktionærer end ved starten af året hvor underskuddet opstår, underskuddet bliver omfattet af begrænsningen i selskabsskattelovens § 12 D (Selskabsskatteloven, u.d.). Hvilket vil sige at underskuddet kan anvendes til modregning i den skattepligtige indkomst i de efterfølgende år, som ikke er omfattet af begrænsningen. Dog kan den skattepligtige indkomst ikke nedbringes til et beløb, som er mindre end selskabets positive nettokapitalindkomst.

I det selskab B og Selskab C danner koncern, så har selskaberne mulighed for at udnyttet underskud, som er opstået i sambeskatningsperioden til modregning i positiv skattepligtigt indkomst. Dog skal man være opmærksom på at selskab B, har særunderskud med fra tidligere periode, som kun kan modregnes i selskab B's positive indkomst som nævnt ovenfor, hvilket skal anvendes først ved underskudsmodregning.

Hvis et af selskaberne udtræder af sambeskatningskredsen, så mister det andet selskab retten til at anvende det udtrædende selskabs underskud.

Derudover vil der i selskab B, i forbindelse med salget, opstå nogle avancer som skal beskattes.

Løsning 3



I dette scenarie har vi en koncern bestående af selskab A, hvis aktiviteter består i drifts af administrationselskab, derudover har vi selskab B, hvis aktiviteter består af drift af tømrervirksomhed.

Ejeren af koncernen overvejer at udvide koncernen, i forbindelse med dette er det opstået mulighed for at købe et rederi, selskab C.

Selskab C aktiviteter består af rederi, med transport af passagerer mellem forskellige destinationer. Selskabet opfylder ligeledes betingelserne for tonnageskatning, selskabet har tilvalgt tonnageskatning, selskabet har 3 år tilbage af bindingsperioden. Selskabets driftsresultat har de seneste år været negativ.

Koncern ville gerne at selskab C ikke var tonnageskattet. da det giver underskud og det dermed kan modregnes i overskud i selskab B

Konsekvens:

I dette scenarie, hvor der er 3 forskellige selskaber bliver koncernforbundne, så bliver alle 3 selskaber omfattet af tonnageskatloven, samt valget omkring til eller fravalg af tonnageskatning. Valget er bindende for alle 3 selskaber, også selv om at to af selskaberne ikke udøver aktiviteter, som er omfattet af tonnageskatlovgivningen.

Men idet Selskab A og Selskab B ikke opfylder betingelserne for tonnageskatning, skal deres skattepligtige indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler. Dog skal de to selskaber være opmærksomt på, at de er omfattet af bindingsperioden og hvis en af selskaberne på et tidspunkt i bindingsperioden, får aktiviteter som er omfattet af tonnageskatteloven, skal de beskattes efter tonnageskatlovgivningen, idet bindingsperioden er tilknyttet selskabet og ikke aktiviteten. Selskab C vil derfor fortsat skulle beskattes efter tonnageskatlovgivningen.

I selskab C sker der ligeledes en væsentlig skift i ejerkredsen, hvor mere end 50 % af aktiekapitalen i løbet af indkomståret skifter aktionærer, hvor et evt. underskud vil blive omfattet af begrænsningen i selskabsskattelovens § 12 D (Selskabsskatteloven, u.d.). Men i det selskab har været omfattet af tonnageskatteloven, så har selskabet ingen underskud, medmindre der før denne bindingsperiode, har været en periode hvor tonnageskatningen har været fravalgt.

Selskab C har 3 år tilbage af denne bindingsperiode, hvor selskabet bliver sambeskattet med selskab A og selskab B, hvis selskab C i denne periode har driftsmæssigt underskud, har de andre selskaber ikke mulighed for at udnyttet dette da dette mistes ved tonnageskatningen.

Hvis man gerne vil erhverve sig selskabet og det underskud som selskabet generer, hvilket muligheder har man så?

1. Man kan vente til bindingsperioden udløber og så erhverve selskabet. Hvor der så skal foretages et nyt valg.
2. I stedet for at købe selskabet, så kan vælge at aktiviteterne. Ved denne løsning, kommer man uden om bindingsperioden, da bindingsperioden følger selskabet om ikke aktiviteten.

I dette scenarie, kunne man godt vælge mulighed 1 og 2. Mulighed 1 kan man risikere at selskabet er solgt til anden side eller ejerne ikke alligevel ønsker at sælge. Ved mulighed nr. 2, kunne man lade selskab A købe aktiviteterne, så selskabet ikke blev påvirket af bindingsperioden i Selskab C og derved udnytte det underskud som aktiviteterne generere. Dog skal man være opmærksom på at selskabet nu er omfattet af tonnageskatteloven.

Konklusion

For at selskaber er koncernforbundne så skal betingelserne for bestemmende indflydelse være opfyldt, hvilket tonnageskattelovens §3 fastslår at bestemmende indflydelse forstås som ejerskab eller rådigheder over stemmerettigheder som der står i Ligningslovens §2 (Ligningsloven, u.d.).

Når to selskaber bliver koncernforbundne, så vil begge selskaber være omfattet af tonnagebeskatning, uanset om et af selskaberne tidligere har fravalgt tonnagebeskatning, hvilket tonnageskattelovens §4, stk. 1 fastslår. Hvorved begge selskaber, skal opgøre den skattepligtige indkomst efter tonnageskatteloven.

Dog er der en undtagelse til tvunget tonnagebeskatning, hvilket tonnageskattelovens § 3, stk. 1, 2 pkt (Tonnageskatteloven, u.d.) fastslår. Dette gælder hvis de to selskaber, i praksis arbejder uafhængig af hinanden. I dette tilfælde ser man bort fra ligningslovens § 2 og i stedet kigger man på at der ikke er sammenfald i ledelsen eller i driftsorganisationen. Hvis af betingelserne er opfyldt, så har selskabet mulighed for at fravælge tonnagebeskatning og den skattepligtige indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler.

Når selskaber bliver koncernforbundet, så kan der sommetider være underskud fra før sambeskatning perioden. Her skal man være opmærksom på, at hvis der sker væsentlige skift i ejerkredsen, så vil underskuddet blive omfattet af begrænsningerne i selskabsskattelovens § 12 D (Selskabsskatteloven, u.d.). Hvilket vil sige at underskuddet kan anvendes til modregning i den skattepligtige indkomst i de efterfølgende år, som ikke er omfattet af begrænsningen. Dog kan den skattepligtige indkomst ikke nedbringes til et beløb, som er mindre end selskabets positive nettokapitalindkomst.

Dette vil dog kun være relevant for de selskaber som er omfattet tonnageskattelovgivningen, som har fravalgt tonnagebeskatningen.

Hvis selskaber som er omfattet af tonnageskattelovgivningen, og har tilvalgt tonnagebeskatning. Så opgøre den skattepligtige indkomst ud fra selskabets skibe nettotonnage. Såfremt der i indkomståret har været et driftsunderskud, så bortfalder dette og andre selskaber har ikke mulighed for at udnyttet dette. Hvis selskabet fravælger tonnagebeskatning, så har de andre selskaber i koncernen, mulighed for at anvende underskuddet, som er opstået i sambeskatningsperioden, til modregning i positiv skattepligtig indkomst.

Derudover følger bindingsperioden selskabet og ikke aktiviteten, hvilket åbner op for muligheden i at købe aktiviteten og ikke selskabet, for at slippe ud af bindingsperioden og herefter lave nye valg i forbindelse med bindingsperioden og tonnagebeskatningen.

Problemstilling 3 - Blandet drift, både tonnageskatning og almindelig beskatning

Problemstilling:

I denne problemstilling, vil vi analysere hvordan man opgøre den skattepligtige indkomst når en virksomhed har både tonnageskattet aktivitet og har aktiviteter som beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler. Virksomheden vil gerne have underskudsgivende aktivitet over til beskatning efter skattelovgivningens almindelige regler og overskudsgivende aktivitet til beskatning efter tonnageskatning.

Hvordan opgøres denne fordeling og har virksomheden nogle muligheder for at påvirke denne fordeling?

Hvordan påvirker denne fordeling de almindelige regler som rentefradragsbegrænsning og underskud til fremførsel og hvilke økonomiske konsekvenser har dette?

Diskussion:

Først og fremmest er det vigtigste at få diskuteret hvordan man opdeler virksomheden indtægter ud udgifter alt efter om de hører til tonnageskattet indkomst eller normal beskattet indkomst. Derefter vil vi kigge på forskellige udgifter som fælles driftsudgifter, afskrivninger på fælles aktiver. Derefter vil vi komme ind på de særlige regler om rentefradragsbegrænsninger og til sidst vil vi komme med et eksempel på en fordeling hvor vi kommer ind på alle områder i dette emne.

Indkomsten fra begge aktiviteter, skal opgøres hver for sig jf. tonnageskattelovens §9. (Tonnageskatteloven, u.d.) Først skal man have fordelt de enkelte aktiver, her hjælper tonnageskattelovens §2 stk. 3 (Tonnageskatteloven, u.d.) os lidt på vej, da den siger at alle skibe, der overholder kravene til tonnageskatning, skal anvende tonnageskatning.

Man kan derfor ikke have 2 skibe, der begge overholder kravene, men hvor den ene ikke er tonnageskattet.

Men hvordan fordeler man aktiver, som både bidrager til aktiviteter som er omfattet af tonnageskatningen og aktiviteter som er omfattet af skattelovgivningens almindelige regler?

Først og fremmest skal man være opmærksom på, at armslængde princippet også gælder internt i en tonnageskattet virksomhed, hvilket fremgår af tonnageskattelovens §13, selvom det normalt kun gælder inden for en koncern. Dette er for at sikre, at man ikke omplacerer omkostninger og indtægter efter velbefindende.

Lovgivning siger meget lidt om hvordan indkomsten og omkostningerne skal fordeles. Tonnageskattelovens §15 stk. 3 (Tonnageskatteloven, u.d.) fortæller dog lidt omkring dette, ifølge denne § skal udgifterne fordeles forholdsmæssigt efter den samlede bruttoindtjening før afskrivninger og finansielle poster.

Men er dette retvisende? Metoder tager ikke højde for, om den ene aktivitet er mere omkostningstungt end det andet, den går heller ikke ind og vurderer omkostninger hver for sig, men fordeler bare alle omkostningerne forholdsmæssigt. Vi mener ikke, at dette altid er en retvisende måde at fordele indkomsten og omkostningerne på, især ikke når den ene aktivitet er mere omkostningstungt end den anden.

Vi vil vægte det højt, at en fordeling i en virksomhed vil vise et retvisende billede, men hvis man anvendes samme fordeling i en anden virksomhed, er det ikke sikkert at det vil give et retvisende billede af virksomheden.

Derfor vil det næsten være umuligt, at komme med en metode der vil være retvisende i alle situationer og virksomheder. Dog henviser tonnageskatteloven selv til armslængdeprincippet og der her OECD nogle anbefalinger til nogle fordelingsmetoder, man skal dog ind og kigge på den konkrete situation og vurdere om det er retvisende.

Lige meget hvilken metoden virksomheden vælger til fordelingen, så skal virksomheden gemme dokumentationen for deres beregninger og de har forpligtet til at opbevare dokumentation efter skattekontrollovens §3b.

En måde at fordele indkomsten på, er at gennemgå virksomhedens aktiver og henfører dem til henholdsvis tonnageskattet aktivitet og normal beskattet aktivitet. Dette kan være nemt, hvis man ikke bruger fælles driftsmidler, men det kan også være indviklet hvis de som eksempel bruger samme skib til 2 forskellige aktiviteter.

Fordelingen af indtægterne, har betydning på fordelingen af driftsudgifter.

Fordeling af fællesudgifter, såsom driftsomkostninger, afskrivninger på blandet aktiver.

Fordeling af afskrivninger er der ikke så meget tvivl om. Som sagt kan afskrivninger på aktiver der er fuld benyttet til tonnagebeskattet aktivitet ikke fradrags.

Afskrivninger vedrørende aktiver der er fuld ud, benyttes til normal aktivitet er der selvfølgelig fradrag for.

Jf. tonnageskattelovens §19 stk. 1. (Tonnageskatteloven, u.d.) så er der ingen fradrag for afskrivninger på bygninger og installationer, der benyttes af begge aktiviteter.

Jf. tonnageskattelovens §15 stk. 2 (Tonnageskatteloven, u.d.). er der heller ikke fradrag for afskrivninger på blandet benyttet skibe og driftsmidler.

Virksomheden kan derfor kun, få fradrag for afskrivninger på aktiver som beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler.

Der kan selvfølgelig ikke ske fradrag for, almindelige driftsudgifter tilhørende den tonnagebeskattede aktivitet i den skattepligtige indkomst, hvilket er beskrevet i TSL § 15, stk. 3, 1 pkt.

Der er dog stadig muligt at få fradrag for driftsudgifter i den skattepligtige indkomst, i den del af virksomheden, som ikke er omfattet af tonnagebeskatningen.

Såfremt der er driftsudgifter, som både vedrører aktiviteter som er omfattet skattelovgivningens almindelige regler og aktiviteter som er omfattet tonnagebeskatningslovgivningen, så skal disse fællesudgifter, fordeles forholdsmæssigt ud fra den samlet bruttoindtjening før afskrivninger jf. tonnageskattelovens §15 stk. 3 (Tonnageskatteloven, u.d.).

Fordeling kan ikke laves om, selvom en anden fordeling vil være mere retvisende. Virksomheden har derfor ikke samme mulighed, for at påvirke fradrag af fordeling af driftsudgifterne, som de har med indtægterne.

Særligt om rentefradragsbegrænsning.

Ud over afskrivninger og fælles driftsomkostninger, så skal vi også kigge nærmere på renteudgifter. Tonnageskattelovens §12 forklarer hvordan disse skal beskattes. Her fremgår det at de skal beskattes efter de almindelige regler i selskabsskatteloven.

Selskaber som beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler, kan få fradrag for nettofinansieringsudgifter. Derudover kan der ske begrænsning af fradrag efter reglerne om rentefradragsbegrænsninger: Tynd kapitalisering, renteloftsreglen og EBITDA-reglen.

Reglerne om rentefradragsbegrænsninger, påvirker ikke et tonnageskattet selskab, da der ikke kan ske fradrag for nettofinansieringsudgifter.

Men rentebegrænsningen påvirker dog selskaber, som både driver rederi der er omfattet af tonnageskatningsloven samt andet virksomhed. I disse tilfælde, skal grundbeløbet nedsættes jf. SEL §11 B st. 1 (Selskabsskatteloven, u.d.), nedsættelsen udgør den andel af de regnskabsmæssige værdier af egne aktiver, der er omfattet af tonnageskatningen jf. SEL §1 B stk. 3. (Selskabsskatteloven, u.d.)

Hvilket vil sige, hvis et selskab, hvis aktiver kun er tilknyttet tonnageskatning, kan man ikke udnyttet rentebegrænsningen, da den regnskabsmæssige andel vil udgøre 100 %, hvorved grundbeløbet nedsættes til 0.

Grundbeløbet påvirkes kun af egne aktiver, som er omfattet af tonnageskatning, hvorimod hvis man havde lejet skibe, så ville dette ikke påvirke grundbeløbet.

Der findes ikke særlig meget praksis på dette område, da lovgivningen er ny, dog kan vi hen-vise til SKM2020.463 hvor man her vurderer at 98,19% af den skattemæssige bruttoindtjening vedrører tonnageskattet del og 1,81% vedrører normal beskattet del. De får derfor fradrag for 1,81% af nettoudgifterne fra varedebitorer og varekreditorer (Tonnageskatteordning, 2020).

Eksempel

Vi har lavet et forenklet eksempel på en fordeling af en virksomheds indkomst med både tonnagebeskattet og normal beskattet aktivitet. Eksemplet er 100% fiktiv og det samme er tallene. Eksemplet skal være med til at give forståelse for hvordan en fordeling kan se ud.

Dette selskab driver tonnagebeskattet aktivitet i form af transport af gods og normal beskattet aktivitet i form af en produktionsvirksomhed.

Virksomhedens resultatopgørelse og balance ses nedenfor.

Resultatopgørelsen		
Omsætning		19.365.043
Vareforbrug		-3.701.898
Personale omkostninger		-4.431.722
Produktionsomkostninger		-3.447.809
Lokale omkostninger		-1.162.031
Salgsomkostninger		-34.079
Bilomkostninger		-11.530
Administrationsomkostninger		-287.496
afskrivninger		-3.959.765
Finansielle indtægter og omkostninger		-1.368.878
Resultat før skat		959.835

Balance		
Aktiver		
Materiale anlægsaktiver		92.702.054
Tilgodehavender		919.488
Aktiver i alt		93.621.542
Passiver		
Virksomhedskapital		250.000
Overført overskud		31.245.123
Gæld til kreditinstitutter		61.688.764
Leverandør af varer		437.655
Passiver i alt		93.621.542

Virksomheden har et avanceret bogføringsprogram, som kan adskille de to aktiviteter. Så omkostninger der direkte kan henføres til aktiviteten, er registeret i virksomhedens bogholderi. Der er derfor i dette eksempel ingen tvivl, om fordelingen af virksomhedens omsætning.

Virksomheden har derfor nemt ved at adskille indtægter og omkostninger der vedrører de forskellige aktiviteter direkte.

Virksomhedens bogførte fordeling er som følgende:

	I alt	Rederi	Produktionsvirksomhed
Resultatopgørelsen			
Omsætning	19.365.043	10.923.346	8.441.697
Vareforbrug	-3.701.898	-1.952.572	-1.749.326
Personale omkostninger	-4.431.722	-2.856.463	-1.575.259
Produktionsomkostninger	-3.447.809	-1.554.625	-1.893.184
Lokale omkostninger	-1.162.031	0	-652.564
Salgsomkostninger	-34.079	-15.762	-18.317
Bilomkostninger	-11.530	0	-11.530
Administrationsomkostninger	-287.496		
Resultat før afskrivninger og finansielle poster	6.288.478	4.543.924	2.541.517
Afskrivninger	-3.959.765		
Finansielle indtægter og omkostninger	-1.368.878		
Resultat før skat	959.835		

Dog har virksomheden nogle fællesudgifter samt renteomkostningerne, som ikke kan henføres direkte til en aktivitet. Hvilket vi vil kigge nærmere på.

Først skal vi have fundet en fordelingsnøgle, der giver et retvisende billede. Man kan blandt andet vælge at fordele ud fra omsætningen eller aktivernes regnskabsmæssige værdi, men man kan også vælge at fordele omkostningerne forholdsmæssigt efter den samlede bruttoindtjening før afskrivninger og finansielle poster.

Det vigtigste er at slutresultatet giver et retvisende billede og følger armlængdeprincipperne.

Omsætningen kan vi 100% fordele, uden at skulle foretage skønmæssige vurderinger på grund af virksomhedens bogføring.

Ved fordelingen af aktiverne, skal der foretages en skønmæssige fordeling, da nogle af aktiverne bliver brugt fælles.

Vi har i dette eksempel valgt at fordele fællesudgifterne forholdsmæssigt efter den samlede bruttoindtjening før afskrivninger og finansielle poster.

I vores eksempel er den ene aktivitet ikke mere omkostningstung end den anden. Hvis dette ikke var tilfældet, ville vores fordeling ikke give et retvisende billede, da der vil være stor forskel for bruttofortjenesten.

Vores fordelingsnøgle bliver som følgende:

Bruttoindtjening ved tonnage/ Samlet bruttoindtjening	64,13%
Bruttoindtjening ved produktion/ Samlet bruttoindtjening	35,87%

Ud fra virksomheden bogføring kan man se at DKK 10.923.34 af omsætningen henføres til tonnagebeskattet aktivitet, hvilket svarende til 56,41% af omsætningen.

Alle omkostninger til vareforbrug, personaleomkostninger, produktionsomkostninger, salgsomkostninger samt bilomkostninger, kan også redegøres for, i forhold til virksomhedens bogføring. Det er derfor ikke nødvendigt, at foretage en skønsmæssig fordeling af disse.

Fordeling af lokaleomkostninger:

Virksomheden har rådighed over to grunde og bygninger. Den ene er en administrationsbygning, som bliver brugt af begge aktiviteter og den anden er en produktionshal, som kun bliver anvendt til produktion.

Omkostninger til produktionshallen er registeret i virksomhedens bogføring og der er fuldt fradrag for alle omkostninger hertil, omkostninger til produktionshallen udgør DKK 652.564.

Derudover er der udgifter på DKK 509.467, som ikke henføres direkte til en aktivitet. Hvilket betyder at det resterende beløb, skal fordeles forholdsmæssigt med vores fordelingsnøgle. 64,13 % af beløbet skal henføres til aktiviteterne som er omfattet af tonnagebeskatning, hvilket giver DKK 326.723. Det resterende beløb skal ligges oveni omkostningerne til produktionshallen, hvilket giver DKK 835.308.

Fordeling af administrationsomkostninger:

Virksomhedens administrationsomkostninger, kan ikke henføres direkte til en aktivitet, hvilket gør at disse ligeledes skal fordeles ud fra fordelingsnøgle.

64,13 % af beløbet skal henføres til aktiviteterne, som er omfattet af tonnagebeskatning, hvilket giver DKK 184.372. Det resterende beløb skal henføres til produktionen, hvilket udgør DKK 103.124.

Fordeling af afskrivninger:

Som tidligere nævnt er der ikke skattemæssigt ret til fradrag for afskrivninger, på aktiver der bliver brugt fælles. Så det eneste der kan være fradrag for, er de skattemæssige afskrivninger der kun vedrører den normale beskattede aktivitet. Virksomhedens anlægsaktiver og afskrivninger er fordelt således:

- Skibe:
 - Regnskabsmæssig værdi: 55.000.000
 - Regnskabsmæssige afskrivninger: 1.900.000
- Grunde og bygninger
 - Regnskabsmæssig værdi produktion: 3.000.000
 - Regnskabsmæssige afskrivninger produktion: 200.000
 - Skattemæssige afskrivninger produktion: 120.000
 - Regnskabsmæssig værdi administration: 1.500.000
 - Regnskabsmæssige afskrivninger: 50.000
- Driftsmidler:
 - Tonnagebeskattet aktivitet:
 - Regnskabsmæssig værdi: 1.750.000
 - Regnskabsmæssige afskrivninger: 250.000
 - Almindelig beskattet aktivitet:
 - Regnskabsmæssig værdi: 30.000.000
 - Regnskabsmæssige afskrivninger: 1.350.000
 - Skattemæssig værdi: 10.800.000
 - Skattemæssige afskrivninger: 2.700.000
 - Blandet aktivitet:
 - Regnskabsmæssig værdi: 1.452.054
 - Regnskabsmæssige afskrivninger: 209.765

Fordeling af finanseringsomkostninger:

Virksomhedens finanseringsomkostninger, kan ikke henføres direkte til en aktivitet, hvilket gør at disse ligeledes skal fordeles ud fra fordelingsnøgle.

64,13 % af beløbet skal henføres til aktiviteterne, som er omfattet af tonnagebeskatning, hvilket giver DKK 877.867. Det resterende beløb skal henføres til produktionen, hvilket udgør DKK 491.011.

Nu er alle omkostninger som ikke direkte kan henføre til en aktivitet fordelt, hvorved de aktiviteter driftsmæssigt resultat bliver som følgende:

	I alt	Tonnagebeskattet	Produktionsvirksomh
Resultatopgørelsen			
Omsætning	19.365.043	10.923.346	8.441.697
Vareforbrug	-3.701.898	-1.952.572	-1.749.326
Personale omkostninger	-4.431.722	-2.856.463	-1.575.259
Produktionsomkostninger	-3.447.809	-1.554.625	-1.893.184
Lokale omkostninger	-1.162.031	-326.723	-835.308
Salgsomkostninger	-34.079	-15.762	-18.317
Bilomkostninger	-11.530	0	-11.530
Administrationsomkostninger	-287.496	-184.372	-103.124
Resultat før afskrivninger og finansielle poster	6.288.478	4.032.828	2.255.649
Afskrivninger	-3.959.765	-2.316.588	-1.643.177
Finansielle indtægter og omkostninger	-1.368.878	-877.867	-491.011
Resultat før skat	959.835	838.372	121.462

Ud fra dette kan man se, at begge aktiviteter giver et driftsmæssigt overskud.

Opgørelse af skattepligtig indkomst:

Ved opgørelse af den skattepligtige indkomst, skal man lave 2 opgørelser. En for aktiviteten som er omfattet af tonnagebeskatningen og en for produktionen.

Vi starter med at udarbejde den skattepligtige indkomst, for aktiviteten som er omfattet af tonnagebeskatning. Som tidligere nævnt, så ser man bort fra det driftsmæssigt overskud og kigger på skibets nettotonnage

I dette eksempel antager vi at skibet har en nettotonnage på 224 og at selskabet har ejet i 365 dage. Hvorved den skattepligtige indkomst vil være som følgende:

Opgørelse af den skattepligtige indkomst efter tonnagebeskatning:			
224 NT a 10,26 DKK pr. 100 NT i 365 dage			8.389
Skat heraf udgør 22,0 % af DKK 8.389			1.845

Ved opgørelse af den skattepligtige indkomst for produktionen, vil den skattepligtige indkomst være som følgende:

Opgørelse af den skattepligtige indkomst ved produktion			
Driftsmæssigt resultat			121.462
Driftsmæssige afskrivninger			1.643.177
Skattemæssige afskrivninger bygninger			-120.000
Skattemæssige afskrivninger			-2.700.000
Skattepligtig indkomst			-1.055.361

Den skattepligtige indkomst for produktionen giver et skattemæssigt underskud, men i dette tilfælde er der også afskrevet max skattemæssigt. Der er ikke et krav skattemæssigt, om at man skal afskrive max i forbindelse med opgørelse af den skattepligtige indkomst og idet man ikke kan modregne underskud i tonnageskat, kunne man nedsætte de skattemæssige afskrivninger, så den skattepligtige indkomst blev 0 og man udskød afskrivninger til senere. Den skattepligtige indkomst vil i så fald blive som følgende:

Opgørelse af den skattepligtige indkomst ved produktion			
Driftsmæssigt resultat			121.462
Driftsmæssige afskrivninger			1.643.177
Skattemæssige afskrivninger bygninger			-120.000
Skattemæssige afskrivninger			-1.644.639
Skattepligtig indkomst			-0

Konklusion

Virksomhederne indkomster skal opgøres hver for sig. Fordeling af indkomst kan være meget besværlig, da tonnageskatteloven ikke siger direkte hvordan denne fordeling skal foregå. Fordelingen skal dog være på armslængde vilkår og være retvisende. Derfor kan fordelingen være meget forskellige fra virksomhed til virksomhed. Fordelen ved dette er at virksomheden selv kan påvirke fordelingen inden for rimelighedens rammer. Men når der er tale om vurderinger så vil der altid være en risiko for at skat er enige med denne fordeling. Virksomheden kan altså ikke bare fordele indkomsten efter velbefindende og hvad der lige passer bedst rent skattemæssigt og likviditetsmæssigt.

Denne fordeling bruges så til at fordele fællesudgifterne. Der er dog kun fradrag for afskrivninger hvis de 100% benyttes til den almindelig beskattet aktivitet. Andre fællesudgifter såsom administrationsomkostninger fordeles forholdsmæssige del af den samlet bruttoindtjening før afskrivninger.

Renteudgifterne fordeles på samme måde. dog skal man her være opmærksomhed rentefradrags begrænsninger. Her vil grundbeløbet også bliver nedsat forholdsmæssigt, så virksomheden ikke kan udnytte hele bundfradraget på den almindelig beskattet del.

Samlet set giver lovgivning adgang til mange vurderinger da lovgivningen er meget åbent for delingen. dette kan både være en fordel af virksomheden selv kan vurdere denne fordelingen, men også en ulempe da der kan opstå uenigheder med skat.

Konklusion

Om tonnagebeskatning vil være fordelagtig, vil forskellige fra virksomhed til virksomhed. Først undersøgte vi om det ville være fordelagtig en situation hvor man skulle investere og resultatet har var at det var klart mest fordelagtigt at vælge tonnagebeskatning fremfor normalbeskatning, selvom man ikke kunne afskrive på anlægsaktiver. Dog kom vi også frem til at resultatet kunne være anderledes hvis selskabet havde underskud til fremførsel, for så var skatten jo 0 kr.

Derfor kan vi konkludere at tonnagebeskatning kun vil være en fordel i de situationer hvor selskabet giver overskud og ikke har uudnyttet underskud til fremførsel. Hvilke problemstillinger giver dette?

Først og fremmest er det er en problemstilling omkring bindingsperioden, den er på 10 år. Mange selskaber har svært ved at vurdere så langt ud i fremtiden og om selskaber nu også giver overskud efter 10 år. Derfor kunne det være en fordel hvis selskabet på forhånd vidste at de kunne omgå denne bindingsperiode. Vi har fundet en måde dette kan ske på. Hvis selskabet vil flytte underskudsgiven aktivitet over i et andet selskab, så kan de oprette et nyt selskab der ikke er koncernforbundet. Dette kan dog udløse en beskatning hvis det aktiv der sælger over ført har været under normal beskatning, hvis ikke er der ingen beskatning af avance.

Avancer på skib og driftsmidler bliver kun beskattet hvis aktivet har været under normal beskatning forhen. Når man indtræder, bliver den regnskabsmæssig værdi på aktivet til en overgangssaldo, efterfølgende tillægges eventuelle forbedringer og tilgange på skibet og der bliver beregnet afskrivninger (skyggeafskrivninger som der ikke er fradrag for) når aktiver så bliver solgt fragår salgssummen overgangssaldoen og hvis den er mere negativ end udligningssaldoen er positiv, kommer differencen til beskatning.

Et selskab er koncernforbundet i tonnagebeskatnings forand når der er bestemmende indflydelse gennem ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder. Når selskaber er koncernforbundet, vil alle selskaber der overholder kravene til tonnagebeskatning vælge samme beskatningsform. Der er dog en undtagelse hertil hvis selskaberne ikke har samme forretningsområde og der ikke er sammenfald i ledelsen.

I den koncern kunne man jo godt tænke sig at få underskudsgiven aktivitet til normal beskatning og overskudsgiven aktivitet til tonnagebeskatning for at opnår bedst mulig skattemæssige fordele. Her er det vigtigt at overvejer som selskaberne i virkeligheden havde bedst af ikke at være koncernforbunde. Hvis man kan have et selskab der ikke er koncernforbundet og ikke har

samme ejer så er man ikke bundet af at skulle vælge samme beskatningsform. Selskaberne kan derfor sammensættes helt anderledes for at opnå bedst muligt skattemæssige fordele. Dette er dog kun relevant hvis man har 2 tonnagebeskattet aktiviteter som man ønsker forskellig beskatningsform af.

Hvis en koncern har 2 forskellige tonnagebeskattet aktiviteter samt andre normalbeskattet aktivitet. Så vil man gerne have at de tonnagebeskattede aktiviteter ikke er i koncern eller har samme ledelse. Den overskudsgiven aktivitet vil man gerne have for sig, så den stadig har tonnagebeskatning. Den underskudsgiven aktivitet vil man gerne have i koncern med overskudsgiven normal beskattet aktivitet. På den måde kan man vælge forskellige former for beskatning og samtidig udnytte underskud i koncernen bedst muligt.

Hvis et selskab har blandet aktivitet med både tonnagebeskattet aktivitet og normal beskattet aktivitet skal indkomsten opgøres hver for sig. Fordelingen skal dog være på armslængde vilkår og være retvisende. udgifterne fordeles forholdsmæssigt efter den samlede bruttoindtjening før afskrivninger og finansielle poster, hvis dette altså samtidig er retvisende og på armlængde vilkår. Hvis ikke, så skal virksomheden selv finde en retvisende fordeling. Derfor kan fordelingen være meget forskellige fra virksomhed til virksomhed. Fordelen ved dette er at virksomheden selv kan påvirke fordelingen inden for rimelighedens rammer. Men når der er tale om vurderinger så vil der altid være en risiko for at skat er enige med denne fordeling. Virksomheden kan altså ikke bare fordele indkomsten efter velbefindende og hvad der lige passer bedst rent skattemæssigt og likviditetsmæssigt.

Perspektivering

Formålet med denne opgave, var at opnå større kendskab til tonnageskattelovgivningen. Vi har i forbindelse med vores arbejde i revisorbranchen, haft kendskab til to tilfælde, hvor der har tilvalgt beskatning efter tonnagebeskatningsloven. Det ene tilfælde, indgik selskabet i en koncern, hvor de øvrige selskaber ikke var omfattet af tonnagebeskatningen, det anden tilfælde var kun omfattet af et selskab.

Området er temmelig specielt, hvilket ligeledes betyder at det ikke er særlig ofte, at man beskæftiger sig med det. Derfor synes vi, at det kunne være spændende at undersøge emnet nærmere og får noget mere viden, som vi kan anvendes i forbindelse med vores arbejde i rådgivningssituationer.

Kunne man forestille sig situationer, hvor virksomheder er blevet rådgivet til at anvendes tonnagebeskatning i forbindelse med koncernforbindelse, men er denne rådgivning fordelagtigt for virksomheden og koncernen. Hvis nu hvis selskabet havde underskud, havde det så været mere fordelagtigt. Med denne viden vi har nu, er vi i stand til at udfører bedre rådgivning om dette. Vi har erfaret at vi under denne opgave har tillært os mere viden end de fleste af vores erfarne medarbejder på vores arbejdsplads.

Området virker måske ved første øjekast et meget snævert område som der kun vedrører tonnagebeskattet selskaber, man kan vi bruge noget af vores tillært viden i andre situationer?

Opgaver giver os indsigt i at kunne udføre rådgivning på dette område. Dog kommer området også ind på mange andre lovgivninger som man kan bruge i rigtige mange andre situationer. Blandt andet investering hvor man tager højde for skat, dette emne kan man bruge i rigtige mange andre rådgivningssituationer. Vi er også inde på forskellige måder at konstruere en koncern og fordele og ulemper ved dette, hvilket også er meget relevant for rigtige mange andre som ikke er tonnagebeskattet.

Til sidst kommer vi ind på blandet aktivitet, dette kan man også finde i blandt andet blandet momspligtig og ikke momspligtig aktivitet, samt momspligtig aktivitet og lønsum pligtig aktivitet. Her kan man drage mange ligheder mellem fordeling af fællesomkostninger da det også er et problem i disse situationer.

I denne opgave har der været en del undersøgelse af lovgivning og domme som der ikke er skrevet særlig mange lærebøger om. Derfor har vi fået det ud af opgave at lære at selv at forstå og tolke på lovgivning som vi normalt ikke er helt inde i. Dette giver os kompetencer til at nemmere at kunne forstå andre lovgivning og dermed yde bedre rådgivning.

Bibliografi

Afskrivningsloven. (u.d.). Hentet fra <https://www.retsinformation.dk/eli/Ita/2021/242>

Lau, A. L. (16. Januar 2020). *FSR*. Hentet fra <https://www.fsr.dk/smvernes-efterspoergsel-efter-raadgivning-aendrer-karakter>

Ligningsloven. (u.d.). Hentet fra <https://www.retsinformation.dk/eli/Ita/2019/806>

Retsindformation.dk. (u.d.). *Retsindformation*. Hentet fra <https://www.retsinformation.dk/about>

Selskabsskatteloven. (u.d.). Hentet fra <https://www.retsinformation.dk/eli/Ita/2021/251>

Spørgsmål om betingelse i tonnageskatteloven, om forretningsmæssig drift fra Danmark er opfyldt, SKM2015.797.LSR (Landskatteretten 22. December 2015).

Tonnagebeskatning - Tvunget ind i ordningen ved erhvervelse af hele anpartskapitalen i et tonnageskattet selskab, SKM2013.351.SR (Skatterådet 27. Maj 2013).

Tonnageskat og strategisk og forretningsmæssigt drevet fra Danmark, skm2020.531.SR (skatterådet 31. August 2010).

Tonnageskatteloven. (u.d.). Hentet fra <https://www.retsinformation.dk/eli/Ita/2021/500>

Tonnageskatteordning, SKM2020.463.LSR (Landskatteretten 19. november 2020).

Vang, A. R. (2016). *En retsvidenskabelig analyse af tonnagebeskatning*. Jurisk- og økonomiforbundets forlag.