

En analyse af begrebet rederivirksomhed i tonnageskattelovens § 6

Nynne-Maria Viborg Holst & Christian Askjær Donkild

Master i skat
2021

Vejleder: Jane Bolander
Anslag: 163.625



Summary	5
1. Indledning	6
1.1 Problemformulering	7
1.2 Metode	7
1.2.1 Anvendt metode.....	7
1.2.2 Forholdet mellem dansk ret og EU-ret.....	8
1.3 Struktur.....	9
2. Statsstøtte og tonnageskatteordningen	10
2.1 Forbuddet mod statsstøtte	10
2.2 Lovlig statsstøtte indenfor EU	11
2.3 Intern konkurrenceforvridende statsstøtte	12
2.4 Procedureregler i forbindelse med statsstøtte	13
2.5 Sammenfatning	14
3. Kommissionen – retningslinjer og beslutninger	15
3.1 Retningslinjernes udvikling i kontekst med den danske tonnageskatteordning	15
3.1.1 Retningslinjernes tilknytning til forordningerne (EØF) nr. 4055/86 og (EØF) nr. 3577/92	16
3.1.2 Kommissionens krav til godkendte tonnageskatteordninger	18
3.2 Retningslinjernes retskildeværdi til den danske tonnageskatteordning	18
4. Indførelse af særbeskatning for rederivirksomhed i Danmark	20
4.1 Tonnageskatten i praksis	20
5. Indledning til begrebet rederivirksomhed i tonnageskattelovens § 6	21
6. "Skattepligtig indkomst..."	22
6.1 Dansk fortolkning af "skattepligtig indkomst..."	22
6.2 EU's fortolkningsbidrag	23
6.3 Delkonklusion	23
7. "... erhvervsmæssig virksomhed..."	24
7.1 Dansk fortolkning af "... erhvervsmæssig virksomhed..."	24
7.1.1 SKM2010.635.SR	24
7.2 EU's fortolkningsbidrag	24
7.3 Delkonklusion	25
8. "... transport af passagerer eller gods..."	26
8.1 Dansk fortolkning af "... transport af passagerer eller gods..."	26
8.2 Tonnageskattelovens § 8 – afgrænsning af anvendelsesområdet	26
8.2.1 Tonnageskattelovens § 8, stk. 1	27
8.2.2 Forarbejderne til tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10	27
8.2.3 SKM2007.731.LSR.....	28
8.2.4 SKM2020.125.HR.....	29
8.2.4.1 Krydstogtsejlad – en del af undtagelsesbestemmelsen	30
8.2.4.2 Fortolkningsbidrag fra retstilstanden i andre EU-medlemsstaters tonnageskatteordninger...	31
8.2.4.3 Dommens bidrag til retstilstanden.....	31
8.2.5 Tonnageskattelovens § 8, stk. 2	31
8.2.5.1 Forarbejderne til tonnageskattelovens § 8, stk. 2	32
8.2.5.2 SKM2009.99.HR.....	32
8.3 Sammenfatning af den danske retstilstand.....	33
8.4 Den danske retstilstand overfor EU's retstilstand.....	34
8.5 EU-lovgivning om søtransport.....	34
8.5.1 Meddelelse fra Kommissionen om fortolkning af Rådets forordning (EØF) nr. 3577/92	35
8.5.1.1 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber mod Den Helleniske Republik	35
8.5.1.2 C-17/2013 Alpina Cruises	37

8.6 Vurdering af det EU-retlige begreb <i>søtransport</i>	38
8.7 Delkonklusion	39
9. "... mellem forskellige destinationer..."	40
9.1 Dansk fortolkning af "... mellem forskellige destinationer..."	40
9.1.2 SKM2007.774.SR	40
9.1.3 Tonnageskattelovens § 8 a – udvidelse af anvendelsesområdet.....	41
9.1.3.1 Tonnageskattelovens § 8 a	42
9.1.3.2 Forarbejderne til tonnageskattelovens § 8 a	42
9.1.4 SKM2017.346.SR	45
9.1.5 SKM2016.399.HR.....	46
9.1.6 SKM2018.185.SKAT	48
9.2 Sammenfatning af den danske retstilstand.....	49
9.3 SKM2020.10.LSR.....	50
9.3.1 Påvirkning fra SKM2020.10.LSR på den danske retstilstand	52
9.4 Den danske retstilstand overfor EU's retstilstand.....	52
9.5 EU-lovgivning om destinationer	53
9.5.1 Retningslinjernes krav til destination	53
9.5.2 Forordningernes krav til destination.....	53
9.5.3 Meddelelse fra Kommissionen om fortolkning af Rådets forordning (EØF) nr. 3577/92	54
9.5.3.1 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber mod Kongeriget Spanien.....	54
9.6 Vurdering af et EU-retligt destinationskrav.....	56
9.6.1 Begrebet <i>havn</i>	56
9.6.2 Begreberne <i>offshoreanlæg</i> samt <i>anlæg og strukturer</i>	57
9.7 Delkonklusion	58
10. Vurdering af begrebet rederivirksomhed i tonnageskattelovens § 6.....	60
10.1 Udfaldet af SKM2020.125.HR.....	60
10.2 Begrebet <i>destination</i>	62
10.2.1 Uhensigtsmæssigheder ved retstilstanden	64
10.2.2 Åbning for ny retstilstand.....	64
10.3 Krav om gennemskuelighed og klarhed	66
11. Konklusion	67
12. Perspektivering	70
12.1 Er tonnageskattelovens anvendelsesområde i tilstrækkelig grad fulgt med tiden.....	70
12.2 Mulige konsekvenser såfremt destinationskravet ikke er hjemlet ved lov.....	71
13. Litteraturliste	74
13.1. Anvendte forkortelser	74
13.2 Retsakter og lovgivning	74
13.2.1 Retsakter	74
13.2.2 Danske love	74
13.2.3 Danske lovforslag	75
13.2.4 Andre landes love.....	75
13.3 Domme, afgørelser og bindende svar	76
13.3.1 Domme.....	76
13.3.2 Administrative afgørelser.....	76
13.3.3 Bindende svar.....	76
13.3.4 EU-Domstolen	76
13.4 Meddelelser og Beslutninger fra Kommissionen	77
13.4.1 Meddelelser fra Kommissionen	77
13.4.2 Beslutninger	77

13.5 Meddelelser og Vejledninger	78
13.6 Litteratur.....	78
13.7 Online publikationer.....	78
13.8 Øvrige kilder	79

SUMMARY

The title of the thesis is “*An analysis of the concept maritime transport in § 6 of the Danish Tonnage Tax Act*”.

The main purpose of the thesis is to analyze the scope of the Danish Tonnage Tax Act compared to the scope set out in the *Community Guidelines on State Aid to Maritime Transport* from the European Commission.

The topic and thesis statement are outlined in **chapter 1**. Furthermore, the chapter accounts for the theoretical method.

In **chapter 2** the state aid regulation is accounted for, including the general prohibition of state aid after article 107 TFEU and the exceptions justified, i. e. aiding the maritime industry.

The thesis accounts for and analyzes the interplay between the Community Guidelines on State Aid to Maritime Transport and the Danish Tonnage Tax Act in **chapter 3**.

Chapter 4 accounts for the implementation of a tonnage tax in Danish law, and the development of the scheme over time.

The thesis analyzes the concept *maritime transport* in § 6 of the Danish Tonnage Tax Act in **chapter 5-9** to determine the state of the scope of the law. Additionally, the thesis analyzes whether the Danish state of the law is in accordance with the Community Guidelines.

In the light of the analysis the thesis considers and discuss the Danish interpretation of the concept *maritime transport* in **chapter 10**. Moreover, the thesis considers and discusses whether the Danish interpretation is in accordance with the scope set out in the Community Guidelines.

In continuation hereof **chapter 11** contains the main conclusions of the thesis statement.

The main conclusions of the thesis are that the current the state of the law contains some inappropriateness. Regarding exclusion of cruise ship activities of the Danish Tonnage Tax scheme, the thesis concludes, that the legislator might not have considered this when drafting the law. Another key finding of the thesis is, that the Danish requirement to concept *destination* has no legal basis in the legislation of the European Union, nor in the Danish Tonnage Tax Act.

Finally, **chapter 12** conducts a politico-legal discussion of the main conclusions and results of the thesis.

1. INDLEDNING

Indførslen af tonnagebeskatning i Danmark havde til formål at sikre de danske rederiers internationale konkurrenceevne samt at holde rederiernes drift i Danmark.

En tonnagebeskatning er ikke et dansk fænomen og var - for den sags skyld - heller ikke et nyt fænomen i 2002, hvor den danske regering fremsatte forslag til en dansk tonnageskatbeskatning.

En lang række EU-medlemsstater havde indført lignende ordninger. En af de ældste af slagsen er den græske tonnageskatteordning, som oprindeligt er indført i 1939. Denne var ikke set som en decideret støtteordning, men derimod som en sikring til staten imod skatteunddragelse og skatteflugt.

Det er ikke kun et europæisk fænomen, da andre lande verden over har indført lignende tonnageskatteordninger som eksempelvis Japan og Indien.

Shippingbranchen er formentligt ikke noget, som fylder meget i bevidstheden hos den almindelige dansker. Alligevel spiller den en afgørende rolle for, at vi alle kan nyde godt af varer fra fjerntliggende afkroge af verden.

Af samme årsag har EU vist et udpræget ønske om at sikre en stærk og konkurrencedygtig handelsflåde. Den danske tonnageskatteordning udspringer af dette ønske. Den daværende regering havde den opfattelse, at den internationale udvikling nødvendiggjorde en dansk tonnageskatteordning i lighed med andre europæiske ordninger. Såfremt dette ikke skete, ville det blive stadigt vanskeligere for danske rederier at fastholde deres position på verdensmarkedet.

Tonnageskatteordningen går i alt sin enkelthed ud på at sikre en lempeligere beskatning af rederierne. Den er godkendt af EU som en lovlig statsstøtteordning.

Da der er tale om en særlig fordelagtig skatteordning, er det af afgørende betydning, at ordningen kun støtter efter hensigten. Det har imidlertid vist sig vanskeligt klart at afgrænse, hvilke områder af shippingbranchen der kan benytte sig af ordningen.

Dette har skabt fortolkningsproblematikker for såvel både skattemyndighederne som shippingbranchen. Desuden har praktiseringen af loven skulle balancere mellem at tilgodese shippingbranchen og værne mod tildeling af ulovlig statsstøtte.

1.1 PROBLEMFORMULERING

Tonnageskattelovens § 6 er central i afklaringen af, hvad der ønskes omfattet af ordningen. Den klarlægger, at det primært er *rederivirksomhed*, som er statsstøtteberettiget.

Udfordringen har vist sig at ligge i, hvad begrebet *rederivirksomhed* indebærer.

Afgrænsningen er afgørende, idet bestemmelsen er retningsgivende for, at statsstøtten kun tildeles efter hensigten. Lovteksten og forarbejderne bidrager i kun begrænset omfang til uddybning af begrebet *rederivirksomhed*. Landsskatteretten og Højesteret har for nyligt bidraget med principielle fortolkninger på tonnageskattelovens anvendelsesområde.

På baggrund heraf, er det formålet med denne afhandling at vurdere:

Hvad kan omfattes af begrebet *rederivirksomhed* i tonnageskattelovens § 6 efter gældende ret?

1.2 METODE

Afhandlingens problemområde ligger i krydsfeltet mellem dansk ret og EU-ret, da den danske tonnageskattelov, er en EU-godkendt statsstøtteordning. Det er derfor nødvendigt at belyse den metodiske tilgang til behandlingen af området, således der sker en korrekt vægtning af de involverede retskilder. Metodeafsnittet vil derfor ligeledes belyse forholdet mellem dansk ret og EU-ret.

1.2.1 ANVENDT METODE

Afhandlingen vil anvende den retsdogmatiske metode.

Retsdogmatisk analyse har til formål at systematisere og beskrive gældende ret, gennem fortolkning og analyse af retskilderne¹. Gennem denne metode bør domstole og andre brugere af juraen, opnå samme resultat på en given juridisk problemstilling. Retskilderne opdeles sædvanligvis i fire overordnede kategorier: Regulering, retspraksis, sædvaner og "forholdets natur".

Som udgangspunkt hersker der ingen rangorden mellem de forskellige retskilder, men indenfor retskilden *regulering* (lovgivningen) opdeles kilderne i et hierarki grundet *lex superior*-princippet. Det betyder med andre ord, at grundloven har forrang for almindelige love, som igen har forrang for bekendtgørelser og så fremdeles. Der er samtidigt et opadgående hjemmelskrav i hierarkiet, som betyder, at bekendtgørelser skal have hjemmel i almindelige love, og disse skal hjemmel i grundloven.

¹ Tvarnø og Nielsen, Retkilder og Retsteorier, s. 29, afsnit 2.1.3.

En given juridisk problemstilling analyseres derfor først i lyset af lovgivningen – gennem ordlyds- eller formålsfortolkning – og dernæst sammenholdes med eventuel retspraksis og retssædvaner på området. I sjældne tilfælde kan ”forholdets natur” bringes i spil selvstændigt – da der er tale om en hensynsafvejning. Det skal derfor i mindre grad ses som en uafhængig retskilde – men i højere grad som en retskildefaktor, som benyttes i samspil med de andre retskilder.

I den retsdogmatiske metode er tendensen at anvende den subjektive fortolkning, hvorefter forarbejder og motiver spiller en væsentlig rolle, da det hermed er lovgivers (subjektets) mening med teksten, som tillægges vægt.² I modsætning til dette står den objektive formålsfortolkning, som anlægges af EU-Domstolen. Denne fokuserer på ordlyd, formål og EU-rettens effektivitet.³

Den retsdogmatiske metode indeholder også et fortolkningsprincip, som angiver prioritering af regler. I denne afhandling er særligt lex specialis-princippet relevant. Dette angiver, at en speciel regel går forud for en generel regel.⁴ Dette betyder blandt andet, at tonnageskatteloven går forud for almindelige skattelove i retstillingen for rederier, som beskattes under ordningen.⁵

1.2.2 FORHOLDET MELLEM DANSK RET OG EU-RET

Danmarks medlemskab af EU har stor betydning i forbindelse med relevante retskilder og prioriteringen af dem i den retlige trinfølge.

EU-Domstolen har udviklet en doktrin om EU-rettens forrang. EU-Domstolen har flere gange udtalt, at EU-retten går forud for enhver national bestemmelse.⁶

Den meste kendte sag er 6/64 Costa v Enel, hvor EU-Domstolen (dengang EF-domstolen) udtalte, at *”den af traktaten affødte ret, der hidrører fra en autonom retskilde, på grund af sin selvstændige natur retsligt må gå forud for en hvilken som helst national bestemmelse, idet den ellers ville miste sin fællesskabskarakter”*

Det vil sige, at EU-retten kommer først i tilfælde af regelkonflikt mellem dansk lovgivning og EU-retten. Med andre ord har Danmark ved sin tiltrædelse af EU og de hertil gældende traktater overladt en del af sin lovgivningskompetence.

Imidlertid er det den almindelige opfattelse, at skattepolitik – direkte beskatning - stadig er et suverænt nationalt anliggende, jf. TEUF art. 3 og 4 modsætningsvis.⁷ EU-Domstolen har dog gennem

² Evald mfl., Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, s. 318.

³ Evald mfl., Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, s. 318 og Tvarnø og Nielsen, Retsskilder og Retsteorier, s. 241.

⁴ Tvarnø og Nielsen, Retsskilder og Retsteorier, s. 49.

⁵ Vang, Tonnagebeskatning, s. 17-18.

⁶ Blume, Juridisk Metodelære, s. 192.

⁷ Sørensen og Nielsen, EU-retten, s. 856, kapitel 14, afsnit 4.

praksis gjort klart, at de enkelte medlemslande ved udarbejdelsen af nationale skatteregler skal respektere traktatens bestemmelser om det indre marked.⁸

Lovgivningsmagten kan således ved indførelsen af nye regler – fx i relation til tonnagebeskatning - blive mødt med krav om opstilling af værneregler samt nægtelse af godkendelse af nationalt gyldige vedtagne lovregler, som efter EU-Kommissionens (herefter Kommission) vurdering er uforenelige med det indre marked.⁹

1.3 STRUKTUR

For at kunne besvare afhandlingens problemformulering, er det indledningsvist nødvendigt at klarlægge de bagvedliggende retsakter, som har dannet grundlagt for indførslen af tonnageskatteordningen i Danmark.

På baggrund heraf, vil afhandlingen i **afsnit 2** redegøre for de EU-retlige statsstøtterealer.

Dernæst vil afhandlingen i **afsnit 3** redegøre og analysere for samspillet mellem EU's retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren og den danske tonnageskatteov.

I **afsnit 4** redegør afhandlingen for implementeringen af tonnageskat i dansk ret, samt ordningens udvikling gennem tiden.

Afhandlingen analyserer herefter i **afsnit 5-9** begrebet *rederivirksomhed* i tonnageskattelovens § 6 med henblik på at fastslå gældende ret for lovens anvendelsesområde. Derudover analyserer afhandlingen, hvorvidt retstilstanden er i overensstemmelse med EU's retningslinjer på området.

På baggrund af analysen, vurderer og diskuterer afhandlingen i **afsnit 10** den danske fortolkning af begrebet *rederivirksomhed*, og om denne er i overensstemmelse med de rammer, som er sat for området af EU.

I forlængelse af heraf, fremgår en samlet konklusion af afhandlingens problemformulering i **afsnit 11**.

Afsnit 12 foretager afslutningsvis en retspolitisk perspektivering af afhandlingens konklusioner og resultater.

⁸ Se C-270/83, Kommissionen mod Frankrig (Avoir Fiscal), Saml. 1986, s. 273.

⁹ Vang, Tonnagebeskatning, s. 48.

2. STATSSTØTTE OG TONNAGESKATTEORDNINGEN

Den danske tonnageskattelov er en statsstøtteordning. Det er den fordi, at der er indført særligt lempelige skatteregler for netop shippingbranchen.

Idet der er frihandel mellem EU's medlemsstater, vil de nationale myndigheder forsøge at beskytte og fremme visse erhvervsgrene ved at tildele dem offentlige midler i form af statsstøtte. Umiddelbart er tildeling af statsstøtte konkurrenceforvridende, og et af EU-rettens grundprincipper er forbud mod statsstøtte, jf. TEUF art. 107. Det synes derfor uforeneligt med EU-retten, at Danmark – blandt andre – yder statsstøtte til shippingbranchen. Der er dog givet visse undtagelser, hvorved statsstøtte til bestemte brancher er gjort mulig i TEUF art. 107, stk. 2 og 3 – idet det anses som foreneligt med det indre marked.

2.1 FORBUDET MOD STATSSTØTTE

Forbuddet mod statsstøtte i TEUF art. 107 skal finde sit formål i hensynet til det indre marked. Et af EU's hovedmål er netop det indre marked, jf. TEU art. 3, stk. 3, som værende et konkurrencedygtigt europæisk marked. Idéen bag det indre marked i EU er at skabe et marked, hvor de europæiske økonomier styrker hinanden – og hindringer for dette mindskes eller helt fjernes. Og et af tiltagene herfor er, at nationale stater i EU ikke skal kunne forvride konkurrencen internt gennem statsstøtte.

Definitionen af statsstøtte i TEUF art. 107 er defineret ved, at der skal være tale om støtte i form af statsmidler, som fordrejer eller blot truer med at fordreje konkurrencevilkårene, i det omfang det påvirker samhandlen mellem medlemsstaterne. Et af kriterierne for, at der er tale om statsstøtte er, at det sker på baggrund af selektivitet¹⁰. Det betyder, at støtten skal være rettet mod en afgrænset gruppe af virksomheder eller produktioner. Hvis Danmark fx vælger at nedsætte selskabsskatteprocenten, rammer dette ikke kun en afgrænset gruppe – men alle selskabsskattebetalende enheder. Der er i dette tilfælde ikke tale om selektivitet, og dermed heller ikke statsstøtte. Tonnageskatteordningen derimod, begunstiger kun selskaber indenfor søtransportsektoren – og opfylder dermed betingelsen om selektivitet. Alene efter hovedreglen om forbud mod statsstøtte, omfattes tonnageskatteordningen heraf.

Selv om tonnageskatteordningen ikke omfatter en direkte udbetaling til de omfattede selskaber i form af statsmidler, kendetegnes en skattefordel som indirekte støtte.¹¹ Med andre ord undlader staten at opkræve en del af skattebetalingen for shippingbranchen, som den ellers kunne gøre efter

¹⁰ EU-Domstolens praksis i C-522/13 Ministerio de Defensa, Navantia SA mod Concello de Ferrol, præmis 32-35 og 42-43.

¹¹ EU-Domstolens praksis i C-522/13 Ministerio de Defensa, Navantia SA mod Concello de Ferrol, præmis 22.

de almindelige skatteregler. Det fremgår endda direkte af EU's retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren: "*Disse særlige skattelempler for skibsfarten anses for statsstøtte.*"¹²

2.2 LOVLIG STATSSTØTTE INDENFOR EU

Det følger af TEUF art. 107, stk. 3, litra c, at statsstøtte til "*... fremme af udviklingen af visse erhvervsgrene...*" er forenelig med EU's indre marked "*... når den ikke ændrer samhandelsvilkårene på en måde, der strider mod den fælles interesse.*" Ved definitionen af visse erhvervsgrene, er der i forhold til tonnageskatteordningen tale om shippingbranchen.

Årsagen til, at der accepteres statsstøtte til søtransportsektoren fra EU, ligger i målet om at skabe et stærkt europæisk marked med høj konkurrenceevne. 90 pct. af handlen mellem EU og resten af det globale marked, transporteres med skib.¹³ Tendensen op til indførelsen af den lovlige statsstøtte til søtransportsektoren var, at europæiske rederier i stigende grad indregistrerede skibe udenfor EU – i lande med lavere beskatning. Som et værn mod dette og for at bevare europæiske arbejdspladser, en konkurrencedygtig handelsflåde samt et vist skatteprovenu – blev lovlige statsstøtte til branchen i form af gunstig beskatning en realitet i 1989. Det blev udmøntet i en række retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren, som sidenhen er blevet ændret flere gange, senest i 2004.¹⁴

Det er valgfrit for den enkelte medlemsstat at støtte sin egen rederibranche. Hvis medlemsstaten ønsker at indføre en statsstøtteordning, skal ordningen dog først godkendes af EU, før den kan træde i kraft. Dette gælder også, hvis en medlemsstat ønsker at ændre i en allerede godkendt ordning. Som noget nyt, godkendes statsstøtteordninger nu kun for 10 år ad gangen, hvor det førhen var uden tidsbegrænsning.¹⁵ Det betyder, at såfremt en medlemsstat ønsker at fortsætte sin statsstøtteordning ved udløb af en godkendt periode, skal ordningen godkendes på ny – uanset at den er uændret.

Danmark har fået sin tonnageskatteordning godkendt af flere omgange; første gang ved indførelsen af ordningen i 2002 – og senest i 2018, hvor man fra dansk side udvidede ordningen til også at omfatte en række offshoreaktiviteter. Den danske tonnageskatteordning skal derfor godkendes ved udløbet af den igangværende periode senest ved udgangen af 2026.¹⁶

¹² Meddelelse C (2004) 43 fra Kommissionen — EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (2004/C 13/03), s. 4, venstre kolonne, sidste afsnit.

¹³ Meddelelse C (2004) 43 fra Kommissionen — EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (2004/C 13/03), s. 1, venstre kolonne, første afsnit.

¹⁴ EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (2004/C 13/03).

¹⁵ Statsstøttesag — SA.45300 (2016/N) - Danmark, afsnit 2.7.

¹⁶ Ordningen blev godkendt i 2018 med tilbagevirkende kraft, således at gyldighedsperioden løber fra 1. januar 2017 til 31. december 2026, jf. Statsstøttesag — SA.45300 (2016/N) - Danmark, afsnit 2.7.

2.3 INTERN KONKURRENCEFØRVRIDENDE STATSSTØTTE

Udgangspunktet for statsstøtte til søtransportsektoren er, en mere gunstig beskatning sammenlignet med andre brancher. Dette er - som tidligere nævnt - accepteret af EU. Og med medlemsstaternes suverænitet på skatteområdet, vil dette kunne medføre skattekonkurrence for rederibrancherne medlemsstaterne imellem.¹⁷ Dette er imidlertid ikke foreneligt med målet om et indre marked, og derfor lægger Kommissionen vægt på, at de enkelte medlemsstaters tonnageskatteordninger ikke er skadelige for konkurrencen internt.

Det blev tydeliggjort i Kommissionens afgørelse vedrørende den belgiske tonnageskatteordning.¹⁸ Belgien ønskede blandt andet at indføre en bestemmelse om, at skibe over 40.000 tons kunne omfattes af en særlig lav beskatning. Hertil sagde Kommissionen, at den særligt lave beskatning for netop disse skibe kun kunne accepteres, såfremt det blev betinget, at skibene enten skulle være nybyggede – eller, at skibene i en periode på fem år bagud havde været registreret i en ikke-medlemsstat. Dette begrundede Kommissionen med, at det ikke måtte være tillokkende for rederier i andre medlemsstater at flytte skibe til den belgiske tonnageskatteordning, og dermed skabe en intern konkurrenceforvridning. Kommissionen afviste i samme ombæring en bestemmelse i den belgiske tonnageskatteordning, som tillod særlig lav beskatning til nye skibe (med en alder på mindre end ti år). Begrundelsen var, at ingen andre medlemsstater havde en lignende gunstig beskatning af nye skibe – og at der også her var risiko for intern forvridende skattekonkurrence.

Dette ses også i Kommissionens seneste godkendelse af den danske tonnageskatteordning: *"For det andet tyder de foreliggende oplysninger ikke på, at ordningen tilskynder til indflagning eller overflytning af virksomhed fra andre medlemsstater til Danmark. Kommissionen konkluderer derfor, at støtten under den ændrede ordning ikke truer med at fordreje konkurrencen i strid med den fælles interesse."*¹⁹

Kommissionen har løbende ensartet udformningen af medlemsstaternes tonnageskatteordninger, og med indførelsen af den tiårige gyldighedsperiode for statsstøtteordninger søger Kommissionen yderligere at sikre, at tonnageskatteordningerne i højere grad ligner hinanden og minimere eventuel skattekonkurrence på dette punkt.²⁰

¹⁷ Vang, Tonnagebeskatning, s. 52.

¹⁸ Kommissionens beslutning af 30. juni 2004 om Belgiens påtænkte iværksættelse af en række fiskale foranstaltninger til fordel for søtransportsektoren EUT L 150 af 10.6.2005, s. 1-23.

¹⁹ Godkendelsen af den danske tonnageskatteordning: SA.45300 Amendment of the Danish Tonnage Tax scheme (Extension of the tonnage tax scheme to cover a number of specialized vessels), s. 20, præmis 94 og 95.

²⁰ Som følge af Kommissionens afgørelsespraksis (se eventuelt godkendelsen af den danske tonnageskatteordning præmis 21 og 48).

Ordnningen blev i sin tid godkendt til at gælde på ubestemt tid, men efter Kommissionens afgørelsespraksis i de senere år og under de nuværende retningslinjer fra 2004, godkendes statsstøtteordninger nu kun for en tiårig periode ad gangen. Dette har de danske myndigheder accepteret i den seneste godkendelse af den danske tonnageskatteordning.²¹

En henvisning til hvad Kommissionens afgørelsespraksis betyder for længden af ordningerne generelt findes i en nylig afgørelse om Estlands tonnageskatteordning fra 2019, hvor der skrives: *" According to relevant case-law, aid schemes cannot be approved as compatible under Article 107(3) TFEU for an unlimited duration. Schemes must be subject to a regular review of their effectiveness and impact."*²²

Der er derved et fokus på fra EU's side, at tonnageskatteordningerne løbende revideres og opdateres således, at ordningerne fungerer mest effektivt.

2.4 PROCEDUREREGLER I FORBINDELSE MED STATSSTØTTE

Tildeling af statsstøtte bygger på et system med forhåndsgodkendelse, som nærmere er reguleret i TEUF art. 108.

Den pågældende medlemsstat har pligt til at notificere Kommissionen om, at medlemsstaten vil indføre eller ændre en støtteforanstaltning. Medlemsstaten må ikke iværksætte støtteforanstaltningen, før Kommissionen har godkendt, at den er forenelig med fællesmarkedet, jf. standstill-klausulen.²³

Kommissionen har normalt to måneder til at vurdere den notificerede foranstaltning. Fristen regnes fra det tidspunkt, hvor Kommissionen er i besiddelse af alle de oplysninger, som er nødvendige for at kunne foretage vurderingen. Normalt vil Kommissionen fremsende et svar om, at der indledes yderligere undersøgelser eller, at der er foretaget beslutning om ikke at gøre indsigelser.

Såfremt Kommissionen ikke har givet svar indenfor to måneder, kan den pågældende medlemsstat henvende sig til Kommissionen og meddele, at foranstaltningen igangsættes. Kommissionen skal i så fald give en tilbagemelding til medlemsstaten inden 15 dage efter denne meddelelse. Såfremt

²¹ Statsstøttesag – SA.45300 (2016/N) – Danmark, afsnit 3.2.4 om begrænsning af ordningens varighed: *" De danske myndigheder bekræfter, at ordningen i overensstemmelse med Kommissionens afgørelsespraksis vil blive begrænset til en periode på 10 år. De danske myndigheder forpligter sig til at genanmelde ordningen, før den udløber, hvis de skulle ønske at forlænge dens anvendelse"*.

²² State Aid SA.53469 (2019/N) – Estonia's state aid in favour of maritime transport, afsnit 3.1.3.12 "Duration & evaluation", præmis 122. Der foreligger ikke nogen autoriseret dansk oversættelse, hvorfor teksten er gengivet på originalsproget engelsk.

²³ EFT 1999 L 83/1, art. 3 og EUT 2009 C 85/1, afsnit 2.1.2.

dette ikke sker, kan medlemsstaten anse den notificerede støtteforanstaltning for godkendt og dermed sætte de nationale lovbestemmelser i kraft.

I forbindelse med en lovændring i tonnageskatteloven modtog Danmark ikke en meddelelse fra Kommissionen, og de notificerede støtteforanstaltninger blev derfor iværksat og indsat i den danske tonnageskattelov.²⁴

Statsstøtte, som ydes uden Kommissionens godkendelse, betragtes som ulovlig statsstøtte. Konsekvenserne ved dette er, at støttemodtageren skal tilbagebetale hele den modtagne støtte. I forhold til tonnageskatteloven vil dette sige, at det er den skat, som er "sparet" grundet statsstøtte plus renter fra det tidspunkt, hvor statsstøtten var til rådighed for støttemodtageren.²⁵

2.5 SAMMENFATNING

Tonnageskatteordningen opfylder de betingelser, som er sat i TEUF art. 107 om statsstøtte. Ligeledes fremgår det af kommissionens retningslinjer om statsstøtte til søtransportsektoren fra 1997, at *"... samtidig udgør den ordning, hvorefter den sædvanlige selskabsbeskatning erstattes med en tonnageafgift, også statsstøtte"*.

Der er med andre ord ikke tvivl om, at den danske tonnageskatteordning klassificeres som statsstøtte i EU-retlig forstand. Ordningen skal godkendes hvert tiende år – med eller uden ændringer – og skal følge de EU-retlige retningslinjer, som er opstillet for statsstøtte til søtransportsektoren.²⁶ Danmark forpligter sig til at efterse, at ordningen følger de generelle krav, som forudsætter lovlig statsstøtte efter TEUF art. 107, stk. 3, litra c.

Danmark er ligeledes underlagt procedurereglerne i TEUF art. 108, hvorfor Danmark skal notificere Kommissionen om ændringer til tonnageskatteloven. Kommissionen skal give tilbagemelding, hvis den ikke kan godkende indenfor bestemte tidsrammer. Såfremt Kommissionen ikke giver en tilbagemelding, kan Danmark efter en bestemt tidsperiode iværksætte ændringerne i dansk lovgivning.

²⁴ Dette skete ved lov nr. 409 af 1. juni 2005, hvor Danmark skulle tilpasse den danske tonnageskattelov i overensstemmelse med de nye retningslinjer fra 2004.

²⁵ Meddelelse fra Kommissionen om de nationale domstoles håndhævelse af statsstøttereglerne, EUT 2009 C 85, afsnit 2.2.1, pkt. 37 og 38.

²⁶ Statsstøttesag – SA.45300 (2016/N) – Danmark, afsnit 3.2.4 *"Begrænsning af ordningens varighed"*.

3. KOMMISSIONEN – RETNINGSLINJER OG BESLUTNINGER

Kommissionen anvender forskellige forskriftstyper til at beskrive de kriterier, som lægges til grund ved de forskellige støtteformer. I forbindelse med statsstøtte efter art. 107, stk. 3, litra c har Kommissionen anvendt forordninger, direktiver, meddelelser, retningslinjer samt breve fra Kommissionen til medlemsstaterne.²⁷

I TEUF art. 288 inddeles forskriftstyperne og deres retsvirkning. Retningslinjerne for statsstøtte til søtransportsektoren er at anse som henstillinger og udtalelser, jf. TEUF art. 288. De skaber ikke i sig selv rettigheder og forpligtelser, men de har imidlertid en juridisk betydning, da de kan indgå som elementer ved fortolkningen af retlig bindende karakter.²⁸

Med andre ord er retningslinjerne ikke juridisk bindende for medlemsstaterne, men alene af vejledende karakter.

3.1 RETNINGSLINJERNES UDVIKLING I KONTEKST MED DEN DANSKE TONNAGESKATTEORDNING

Retningslinjerne for statsstøtte til søtransport blev – som tidligere nævnt - fastlagt i 1989 grundet medlemmernes faldende andel af verdenstonnagen. Det politiske mål var at fastholde skibe under (dengang) EF-flag, modernisere flåderne samt opretholde beskæftigelsen af (dengang) EF-søfolk.²⁹

Kommissionen fandt det nødvendigt at foretage en samlet koordinering af de enkelte medlemsstaters foranstaltninger for at sikre, at der ikke skete en konkurrenceforvridning mellem de enkelte medlemsstater, når disse skulle anlægge strategier nationalt i forbindelse med støtteforanstaltninger.

Med retningslinjerne blev det således fastlagt, at Kommissionen fremover måtte forventes at godkende statsstøtteordninger til rederier, såfremt støtten blev tildelt indenfor en række kategorier, herunder blandet andet *"... støtte i form af særlige beskatningsregler for visse skibsaktiviteter"*.³⁰

Retningslinjerne fra 1989 viste sig dog at være ineffektive. Der var fortsat stor udflgning til andre lande end medlemsstaterne, samt blev der konstateret en stadig større forskel på medlemsstaternes håndtering af skibsfartens problemer.³¹ Dette førte til, at retningslinjerne blev revideret og nye retningslinjer kom til i 1997. Det er disse retningslinjer den oprindelige danske tonnageskattelov bygger på.

²⁷ Konkurrencereglerne i De Europæiske Fællesskaber, Del II B - forklarende bemærkninger til statsstøttereglerne.

²⁸ Madsen, Grundlæggende EU-forfatningsret, s. 87.

²⁹ SEK (89) 921, Finansielle og fiskale foranstaltninger vedrørende skibsfart med fartøjer, der er indregistreret i fællesskabet, afsnit I "Indledning", punkt 1.

³⁰ Ibid., afsnit III "Principper for de forskellige støttekategoriers overensstemmelse med reglerne", punkt 4.

³¹ EF-retningslinjerne for statsstøtte til søtransportsektoren fra 1997 (EFT 97/C 205/5), afsnit 1.4.

Det fremgår af retningslinjerne, at en tonnageafgift indebærer, at rederiet betaler en afgift, som er direkte knyttet til den udnyttede tonnage i stedet for at betale den almindelige selskabsbeskatning.³²

Tonnageafgiften opkræves uafhængigt af virksomhedens faktiske indtjening eller realiserede overskud/underskud.³³ I dansk ret benyttes ordet *tonnageafgift* ikke, men betegnes derimod som *tonnageskat*.

Den danske tonnageskatteordning og dermed vedtagelse af tonnageskatteloven blev godkendt af Kommissionen i 2002.³⁴

Kommissionen udsendte i 2004 reviderede retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren.³⁵ Retningslinjerne indeholder forskellige nye tiltag. Et af dem er, at det angives tydeligt, at *”Nærværende retningslinjer gælder for tjenesteydelser inden for søtransport, som disse er defineret i forordning (EØF) nr. 4055/86 (1) og forordning (EØF) nr. 3577/92 (2), dvs. »søtransport af gods og passagerer«”* (vores fremhævning).

Hermed angiver Kommissionen klart, at der alene skal ses på de tjenesteydelser til søs, der har med gods og passagerer at gøre og som er defineret i forordningerne, når der skal fortolkes på begrebet *søtransport* i retningslinjerne.

3.1.1 RETNINGSLINJERNES TILKNYTNING TIL FORORDNINGERNE (EØF) NR. 4055/86 OG (EØF) NR. 3577/92

En forordning er almen gyldig og bindende i alle enkeltheder og gælder umiddelbart i enhver medlemsstat, jf. TEUF art. 288, stk. 2. De to forordninger vedrører princippet om fri udveksling af tjenesteydelser inden for søtransport mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande (nr. 4055/86) samt fri udveksling af tjenesteydelser inden for søtransport i medlemsstaterne (nr. 3577/92) også kaldet *cabotage*sejls.³⁶

Det er derved ikke forordningerne i deres fulde længde, som skal iagttages i forhold til retningslinjerne om statsstøtte til søtransportsektoren, grundet at begge forordninger i deres formål sigter at regulere andet end statsstøtte. Retningslinjernes tilknytning til forordningerne er derfor alene relevant i forhold til afgrænsningen af begrebet *søtransport*.

³² Tonnage er et skibsteknisk begreb for et skibs vægt og rumfang, ud fra blandt andet lasteevne. I relation til tonnageskatteloven benyttes et skibs tonnage til udregning af tonnageskatten.

³³ EF-retningslinjerne for statsstøtte til søtransportsektoren fra 1997 (EFT 97/C 205/5), afsnit 3.1.

³⁴ Godkendelse af dansk tonnageskat: Statsstøtte nr. N 563 / 2001, EFT, C 146 19. juni 2002.

³⁵ EUT 2004/C 13/3.

³⁶ Vang, Tonnagebeskatning, s. 25-26.

Forordning (EØF) nr. 4055/86 er meget klar omkring definitionen af søtransport, idet det fremgår af art. 1, punkt 4, at det er transport af gods eller passagerer mellem en havn i en medlemsstat og en havn eller et offshoreanlæg i en anden medlemsstat eller tredjeland, når aktiviteten normalt udføres mod betaling. Forordningen indeholder derfor en klar afgrænset definition af søtransport.

Forordning (EØF) nr. 3577/92, art. 2, punkt 1 definerer ligeledes begrebet *søtransport* som værende transport af gods og passagerer mellem blandt andet havne samt anlæg og strukturer på kontinentalsoklen.³⁷ Forordning (EØF) nr. 3577/92 adskiller sig imidlertid fra forordning (EØF) nr. 4055/86 ved ikke at være udtømmende:

"I denne forordning forstås ved tjenesteydelser inden for søtransport i en medlemsstat (cabotagesejlads)«, tjenesteydelser, der sædvanligvis udføres mod betaling, herunder især:" (vores fremhævnning).

Hermed kan det udledes, at der kan være andre former for søtransport end det forordningen nævner.

Forordningerne bidrager ikke yderligere til en fortolkning af begrebet *søtransport*.

Det følger af de EU-retlige fortolkningsprincipper, at det er formålet med forordningerne, som skal tillægges vægt. Fælles for forordningerne er formålet om at gennemføre og sikre den frie udveksling af tjenesteydelser indenfor søtransport samt sikre den frie konkurrence. Derfor bør søtransportbegrebet og definitionerne heraf i begge forordningerne i forhold til retningslinjerne fortolkes ens.

*Meddelelse fra Kommissionen om fortolkning af Rådets forordning (EØF) nr. 3577/92 understøtter at forordningernes ordlyd om søtransport skal fortolkes ens, samt at fortolkningsbidragene til forordningerne individuelt finder fælles anvendelse.*³⁸

Meddelelsen er imidlertid kun af vejledende karakter, men har til formål at præcisere Kommissionens fortolkning.³⁹

³⁷ Det følger af FN's Havretskonvention af 1982, kontinentalsoklen er den undersøiske naturlige forlængelse af landterritoriet. Enhver kyststat har uden videre ret til en kontinentalsokkel på 200 sømils bredde. Nogle lande kan dog have krav på sokkelområder uden for 200 sømylegrænsen, forudsat visse betingelser er opfyldt.

³⁸ Meddelelse fra Kommissionen om fortolkningen af fri udveksling af tjenesteydelser indenfor søtransport i medlemsstaterne (cabotagesejlads), KOM (2014) 232 endelig, afsnit 3.3.

³⁹ Meddelelse fra Kommissionen om fortolkningen af fri udveksling af tjenesteydelser indenfor søtransport i medlemsstaterne (cabotagesejlads), KOM (2014) 232 endelig, afsnittet "*Sammenfatning*".

3.1.2 KOMMISSIONENS KRAV TIL GODKENDTE TONNAGESKATTEORDNINGER

Afslutningsvis fremgår det i retningslinjernes afsnit 13, at Kommissionen foreslog, at medlemsstaterne ændrede deres eksisterende ordninger i overensstemmelse med de nye retningslinjer fra 2004. Denne ændring skulle meddeles Kommissionen inden den 30. juni 2005.

Danmark tilpassede tonnageskatteloven i overensstemmelse med de reviderede retningslinjer ved lovforslag nr. 95 af 23. februar 2005. Ændringerne blev meddelt Kommissionen indenfor tidsfristen. Kommissionen reagerede ikke på henvendelsen fra Danmark og som tidligere nævnt, betyder det, at en medlemsstat kan anse en ændring for godkendt og af samme årsag blev de notificerede støtteforanstaltninger iværksat.⁴⁰

Idet hverken Danmark eller Kommissionen har modsat sig henholdsvis de reviderede retningslinjerne eller de fremsendte ændringer til loven, må den danske tonnageskattelov i al væsentlighed anses for at være i overensstemmelse med de nuværende retningslinjer fra 2004.

3.2 RETNINGSLINJERNES RETSKILDEVÆRDI TIL DEN DANSKE TONNAGESKATTELOV

Sammenspillet mellem den danske tonnageskattelov og EU-retten får størst betydning i relation til fortolkning af loven, da selve lovteksten skal godkendes af Kommissionen.⁴¹ Retningslinjerne er et udtryk for Kommissionens fortolkning af traktatens bestemmelser i relation til statsstøtte til søtransportsektoren.⁴²

Retningslinjerne kategoriseres som *soft law*. Det er en bred og upræcis betegnelse for forskellige dokumenter, som spiller en vis rolle i praksis, men ikke har klare retsvirkninger.⁴³

EU-Domstolen har ikke forholdt sig endeligt til spørgsmålet om retsvirkningerne af *soft law* men i C-322/88, Grimaldi udtalte domstolen: *"Med henblik på en fuldstændig besvarelse af spørgsmålet fra den forelæggende retsinstans tilføjes dog, at de omhandlede henstillinger ikke kan anses for at være ganske uden retsvirkninger. De nationale retsinstanser skal således ved afgørelsen af tvister, der indbringes for dem, tage hensyn til henstillinger, navnlig når disse kan bidrage til fortolkningen af nationale bestemmelser udstedt til gennemførelse heraf, eller når der er tale om henstillinger, som har til formål at udfylde bindende fællesskabsretlige bestemmelser"* (vores fremhævelse).⁴⁴

⁴⁰ LFF nr. 95 af 23. februar 2005, bilag 7 af 29. april 2005.

⁴¹ Vang, Tonnagebeskatning, s. 20.

⁴² Vang, Tonnagebeskatning, s. 22.

⁴³ Tvarnø & Nielsen, Retskilder og Retsteorier, s. 108, afsnit 3.3.4.

⁴⁴ C-322/88 Grimaldi, præmis 18.

En næsten enslydende præmis udtaltes i den nyere afgørelse C-317-320/08 Allassini.⁴⁵

Retningslinjerne udgør et væsentlig fortolkningsbidrag fra Kommissionen til undtagelsen om statsstøtte i TEUF art. 107, stk. 3, litra c.

Det har i den juridiske litteratur været diskuteret, hvornår soft law får bindende effekt.⁴⁶ Et af disse tilfælde kunne være, hvis medlemslande accepterer at følge retningslinjerne. Den bindende effekt bygger hermed på en aftale.⁴⁷

Det fremgår af de nuværende retningslinjers afsnit 13, at medlemslandene opfordres til skriftligt at bekræfte, om de accepterer retningslinjernes forslag. Danmark har ikke modsat sig dette, men derimod ændret sin lov i henhold til de nye retningslinjer. Danmark har hermed accepteret retningslinjerne ved aftale.⁴⁸

Retningslinjerne er derfor et fortolkningsbidrag til den danske tonnageskattelov og bindende for Danmark i forhold til at fastsætte de ydre rammer på området. Domstolene har derfor også pligt til at fortolke den nationale lov – tonnageskatteloven – i overensstemmelse med retningslinjerne.⁴⁹

Medlemsstaterne har mulighed for at udarbejde en tonnageskatteordning indenfor rammerne af retningslinjerne. Det vil sige, at medlemsstaterne kan indskrænke deres egen ordning i forhold retningslinjerne, men ikke udvide den mere end det retningslinjerne tillader. Heri ligger også, at de forskellige medlemsstaters tonnageskatteordninger ikke nødvendigvis omfatter de samme aktiviteter.⁵⁰

⁴⁵ Præmis 40: *Det skal i den forbindelse bemærkes, at det fremgår af Domstolens praksis, at selv om henstillinger ikke tilsigter at være bindende og dermed ikke kan skabe nogen rettigheder, som private kan påberåbe sig ved en national retsinstans, kan de dog ikke anses for at være ganske uden retsvirkninger. De nationale retsinstanser skal således ved afgørelsen af tvister, der indbringes for dem, tage hensyn til henstillingerne, navnlig når disse kan bidrage til fortolkningen af nationale bestemmelser udstedt til gennemførelse heraf, eller når der er tale om henstillinger, som har til formål at udfylde bindende EU-bestemmelser (jf. dom af 13.12.1989, sag C-322/88, Grimaldi, Sml. s. 4407, præmis 7, 16 og 18, og af 11.9.2003, sag C-207/01, Altair Chimica, Sml. I, s. 8875, præmis 41).*

⁴⁶ Regulation in the EU, Egelund, mfl. s. 171 ff.

⁴⁷ Vang, Tonnagebeskatning, s. 23.

⁴⁸ Vang, Tonnagebeskatning, s. 24.

⁴⁹ Ibid.

⁵⁰ Ibid.

4. INDFØRELSE AF SÆRBESKATNING FOR REDERIVIRKSOMHED I DANMARK

Den første danske tonnageskattelov trådte i kraft i 2002 efter Kommissionens godkendelse.⁵¹

De overordnede hovedtræk er som følger og er stadig gældende:

- Indkomst ved erhvervsmæssig transport af personer eller gods samt indkomst ved visse nært tilknyttede former for virksomhed kan omfattes af tonnagebeskatningen
- Samtlige skibe og andre aktiver, som opfylder betingelserne i tonnageskatteloven, inddrages under ordningen og det er alene indkomst fra rederivirksomheden med aktiverne, som kan tonnagebeskattes.
- Ordningen er frivillig for rederierne, men hvis den vælges, er den bindende i 10 år og koncernforbundne rederier skal som hovedregel træffe samme valg ved anvendelse af tonnageskatteordningen.
- Beskatning under tonnageskatteordningen er en form for vægtafgift, som dannes på baggrund af de omfattede skibes vægt (nettotonnage).

Loven er sidenhen ændret en del gange for at specificere forskellige bestemmelser.

4.1 TONNAGESKATTEN I PRAKSIS

Et tonnagebeskattet selskab betaler den samme skatteprocent som alle andre selskaber. Der er dog den forskel, at den almindelige indkomstopgørelse for selskaber tager sit udgangspunkt i indtægter fratrukket udgifter, hvorimod beskatning under tonnageskatteordningen er en form for vægtafgift. "Vægtafgiften" – eller tonnageskatten – opgøres på baggrund af en såkaldt *skalaindkomst*, som beregnes på baggrund af skibenes tonnage.⁵²

Den beregnede skalaindkomst udgør sammen med et selskabs eventuelle øvrige indkomst den samlede skattepligtige indkomst, hvoraf der sker beskatning med den almindelige selskabsskatteprocent. Denne særlige indkomstopgørelse indebærer oftest, at den faktiske skattebetaling er lavere end ved almindelig beskatning.

Som konsekvens af skalainkomstsprincippet kan de fradrag, som opstår i den tonnageskattepligtige del af en virksomhed såsom driftsudgifter og skattemæssige afskrivninger, ikke anvendes. Og skulle et selskab opnå et underskud i den tonnagebeskattede del, vil dette underskud ikke kunne anvendes, men blive erstattet af den førnævnte skalaindkomst, hvor der svares skat af. Det vil sige, at i underskudsgivende indkomstår er tonnageskatteordningen – umiddelbart – ikke en fordel.⁵³

⁵¹ Lov nr. 264 af 8. maj 2002.

⁵² Opgørelsen af skalainkomsten følger af tonnageskattelovens § 15, stk. 1.

⁵³ Statsstøtte N 563/2001 – Godkendelse af dansk tonnageskatteordning, afsnit 2.11.4.

5. INDLEDNING TIL BEGREBET *REDERIVIRKSOMHED* I TONNAGESKATTELOVENS § 6

Tonnageskattelovens § 6 kan betragtes som en hovedregel, da denne angiver lovens primære anvendelsesområde. Bestemmelsens grundlæggende indhold har været enslydende siden lovens ikrafttræden. Den har været uændret frem til lov nr. 1582 af 27. december 2019, hvor et nyt punkt kom til i stk. 1 og stk. 3 blev tilføjet på grund af krav fra Kommissionen.

Foruden begrebet *rederivirksomhed*, opstiller § 6 en række krav til skibenes bruttotonnage, ejerforhold, samt skibenes strategiske og forretningsmæssige drift. I denne afhandling behandles alene begrebet *rederivirksomhed*, hvorfor bestemmelsens yderligere krav ikke analyseres nærmere. Af samme årsag behandles lovens § 6, stk. 2 og 3 heller ikke videre.

I de følgende afsnit vil det derfor blive analyseret, hvad begrebet *rederivirksomhed* i den danske tonnageskattelovs forstand kan og bør rumme. Bestemmelsen analyseres og vurderes gennem dens fire krav:

- 1) Det skal være *skattepligtig indkomst*,
- 2) der skal være tale om *erhvervsmæssig virksomhed*,
- 3) aktiviteten skal være *transport af passagerer eller gods*, og
- 4) det skal ske *mellem forskellige destinationer*.

6. "SKATTEPLIGTIG INDKOMST..."

Ved at definere, hvad der kan omfattes af *skattepligtig indkomst* i tonnageskattelovens § 6 afgrænses også den indkomst, som erstattes af skalaindkomst. Skalainkomsten har – som tidligere nævnt - ikke noget med selve indtjeningsgrundlaget at gøre, men dannes på baggrund af de omfattede skibes tonnage. Opgørelsen af skalainkomsten er reguleret i tonnageskattelovens § 15, stk. 1.

6.1 DANSK FORTOLKNING AF "SKATTEPLIGTIG INDKOMST..."

I dansk ret er udgangspunktet for opgørelsen af den skattepligtige indkomst statsskattelovens §§ 4-5. Statsskattelovens § 4 afgrænser positivt, hvad der skal forstås ved skattepligtig indkomst, hvorimod statsskattelovens § 5 foretager en negativ afgrænsning. Statsskattelovens § 6 angiver rammen for, hvad der kan fradrages som driftsudgifter i den førnævnte skattepligtige indkomst. Statsskatteloven er fra 1922 og er ved senere love ændret og suppleret betydeligt.⁵⁴

Bestemmelserne anses dog fortsat for at være dansk skatterets hovedregler for opgørelse af den skattepligtige indkomst. Heraf kan udledes et nettoindkomstprincip, hvor summen af skattepligtige indtægter reduceret med summen af samtlige fradragsberettigede udgifter, udgør den skattepligtige indkomst. Dette gælder uanset om indtægterne og udgifterne hidrører fra forskellige indkomstkilder.⁵⁵

I tonnageskattelovens § 1 fremgår det, at det alene er selskaber, som er skattepligtige efter bestemte regler i selskabsskatteloven, som kan opgøre deres skattepligtige indkomst ved rederivirksomhed efter tonnageskatteloven.⁵⁶

Statsskattelovens regler er selve rammen om opgørelse af skattepligtig indkomst og derfor alene et udgangspunkt, da disse suppleres af en lang række bestemmelser i andre love.⁵⁷ I forhold til de selskaber, som kan ifalde tonnagebeskatning, er det reglerne i selskabsskatteloven, der er supplement til opgørelse af den skattepligtige indkomst.⁵⁸

⁵⁴ Michelsen mfl., Lærebog om indkomstskat, s. 64.

⁵⁵ Note 2 til statsskattelovens § 4, Karnov.

⁵⁶ Tonnageskattelovens § 1: "*Selskaber m.v., som er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, eller stk. 6, og som udøver rederivirksomhed som omhandlet i § 6, kan vælge at opgøre deres skattepligtige indkomst af rederivirksomheden efter bestemmelserne i denne lov (tonnagebeskatning). Det samme gælder for selskaber, som er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, og som driver rederivirksomhed, når disse er hjemmehørende i en EU-medlemsstat. 1 1. pkt. gælder ikke selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 2 C, medmindre dette selskab er koncernforbundet, jf. § 3, stk. 1, med et selskab omfattet af tonnageskatteordningen*".

⁵⁷ Michelsen mfl., Lærebog om indkomstskat, s. 64.

⁵⁸ Michelsen mfl., Lærebog om indkomstskat, s. 66.

Definitionen på skattepligtig indkomst i tonnageskattelovens § 6 må derfor anses at være enslydende med det begreb, som følger af reglerne i henholdsvis statsskatteloven og selskabsskatteloven.

Den skattepligtige indkomst efter tonnageskattelovens § 6 er derfor selskabers almindelige indkomstopgørelse – altså selskabers indtægter fratrukket driftsudgifter, som kan henføres til rederivirksomhed. Det er denne opgørelse af den skattepligtige indkomst, som erstattes af skalaindkomsten.

6.2 EU'S FORTOLKNINGSBIDRAG

Retningslinjerne nævner ikke specifikt skattepligtig indkomst. Dog giver Kommissionen udtryk for i retningslinjerne, at tonnageafgiften erstatter den sædvanlige selskabsbeskatning.

Heri må det lægges til grund, at der er tale om den almindelige indkomstopgørelse. Dette understøttes ligeledes af retningslinjerne, som nævner at tonnageafgiften opkræves uafhængigt af, om den støtteberettigede genererer et overskud eller et underskud.⁵⁹

Hermed bliver det også slået fast, at skalaindkomsten erstatter indkomstopgørelsen – uanset om denne er positiv eller negativ.

6.3 DELKONKLUSION

Det kan konkluderes, at den skattepligtige indkomst, som nævnes i tonnageskattelovens § 6, følger de almindelige opgørelsesprincipper af skattepligtig indkomst for selskaber. Den opgjorte skattepligtige indkomst for rederivirksomhed erstattes herefter af skalaindkomsten.

Det kan virke formålsløst at skulle opgøre en tonnageskattepligtig indkomst efter ovenstående metode, når denne alligevel erstattes af en skalaindkomst.

Imidlertid er det særligt relevant i de tilfælde, hvor et selskab har andre skattepligtige indkomster end blot rene tonnagerelaterede. På den måde sikres det, at indtægter og udgifter fordeles forholdsmæssigt til henholdsvis den tonnagerelaterede del, der beskattes efter tonnageskatteloven og den *almindelige* del, der beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler.

⁵⁹ EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren, EUT 2004/C 13/3, afsnit 3.1.

7. "... ERHVERVSMÆSSIG VIRKSOMHED..."

For at skattepligtig indkomst fra transport af passagerer eller gods mellem forskellige destinationer kan omfattes af tonnageskatteloven, er det et krav at det sker ved erhvervsmæssig virksomhed.

7.1 DANSK FORTOLKNING AF "... ERHVERVSMÆSSIG VIRKSOMHED..."

Selve lovteksten definerer ikke yderligere, hvad der skal forstås ved erhvervsmæssig virksomhed, men af forarbejderne til loven fremgår det, at tonnageskatteordningen udelukkende kan anvendes af selskaber.⁶⁰ Det følger yderligere af forarbejderne, at hovedformålet med tonnageskatteordningen er, at den erstatter den almindelige selskabsbeskatning.

7.1.1 SKM2010.635.SR

I et bindende svar tog Skatterådet stilling til, hvorvidt et selskabs leverance af egne varer til en koncernekstern kunde skulle betragtes som erhvervsmæssig virksomhed med transport af gods efter tonnageskatteloven.

Skatterådet fandt, at levering af egne varer ikke kunne karakteriseres som erhvervsmæssig virksomhed efter tonnageskattelovens § 6, stk. 1. Leveringen af varerne skulle derimod ses som en del af varesalget, og ikke en selvstændig transportydelse som kunden betalte ekstra for.

Der blev desuden lagt vægt på, at selskabet ikke tidligere havde ydet transportaktiviteter, men udelukkende salg af varer. De enkeltstående leverancer af varer til kunden, kunne derfor ikke sidestilles med erhvervsmæssig virksomhed med transport af gods – og transporterne kunne derfor ikke omfattes af tonnageskatteordningen.

7.2 EU'S FORTOLKNINGSBIDRAG

Selv om retningslinjerne ikke direkte knytter *erhvervsmæssig virksomhed* til søtransportbegrebet, ligger det implicit i retningslinjerne, at der sigtes mod erhvervsmæssig drift:

"Disse særlige skattelempelser for skibsfarten anses for statsstøtte. Samtidig udgør den ordning, hvorefter den sædvanlige selskabsbeskatning erstattes med en tonnageafgift, også statsstøtte." (vores fremhævning).⁶¹

Der hersker ingen tvivl i retningslinjerne om, at statsstøtten er tiltænkt den erhvervsmæssige transport til søs. Det ville i øvrigt stride imod retningslinjerne, at dette tildeltes privatpersoner, da retningslinjerne er bekendtgjort i henhold til TEUF art. 106, stk. 2, samt TEUF art. 107, stk. 3, litra c.

⁶⁰ Forarbejderne til LFF 92 af 6. februar 2002 – bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser:

"Tonnageskatteloven omfatter kun selskaber. Personligt drevet rederivirksomhed kan derfor kun beskattes efter reglerne i tonnageskatteloven, hvis virksomheden flyttes over i et selskab."

⁶¹ EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren, EUT 2004/C 13/3, afsnit 3.1.

Fælles for begge bestemmelser er, at statsstøtte her udelukkende er berettiget til henholdsvis "Virksomheder..." samt "... visse erhvervsgrene...".⁶²

7.3 DELKONKLUSION

Der hersker ingen tvivl om, at tonnageskatteordningen er tiltænkt udelukkende at omfatte selskaber, som driver erhvervsmæssig virksomhed med transport af gods eller passagerer.

Forbigående eller enkeltstående leveranceydelse som led i salg kan ikke – isoleret – ses som en transportydelse omfattet af tonnageskattelovens § 6. Dette følger i tråd med både formålet med den danske tonnageskatteordning og EU's overordnede mål om at støtten sker til selskaber, som driver søtransportvirksomhed.

Ved udelukkelsen af leverancer som led i salg, hvor kunden ikke særskilt betaler for en transportydelse, sikres det, at der ikke sker en ulovlig statsstøtte til virksomheder, som ligger uden for det støtteberettigede erhverv.

⁶² **TEUF art. 106, stk. 2:** "Virksomheder, der har fået overdraget at udføre tjenesteydelser af almindelig økonomisk interesse, eller som har karakter af fiskale monopoler, er underkastet traktaternes bestemmelser, navnlig konkurrencereglerne, i det omfang anvendelsen af disse bestemmelser ikke retligt eller faktisk hindrer opfyldelsen af de særlige opgaver, som er betroet dem. Udviklingen af samhandelen må ikke påvirkes i et sådant omfang, at det strider mod Unionens interesse".

TEUF art. 107, stk. 3, litra c: "støtte til fremme af udviklingen af visse erhvervsgrene eller økonomiske regioner, når den ikke ændrer samhandelsvilkårene på en måde, der strider mod den fælles interesse".

8. "... TRANSPORT AF PASSAGERER ELLER GODS..."

For at en indkomst kan omfattes af tonnagebeskatning, skal der ifølge kravet i § 6, stk. 1 være tale om en aktivitet, der kan omfattes af loven. I bestemmelsen fremgår det ligeledes, at aktiviteten skal være en *transport af passagerer eller gods*.

8.1 DANSK FORTOLKNING AF "... TRANSPORT AF PASSAGERER ELLER GODS..."

Kvalificeringen af, hvilke aktiviteter der udgør en transportydelse, er vanskelig at foretage, idet lovens ordlyd og forarbejder ikke kan bidrage med endeligt at klarlægge dette men snarere – med sin brede formulering – giver anledning til flere fortolknings spørgsmål.

Tonnageskattelovens § 6 suppleres dog af bestemmelsen i lovens § 10, stk. 2. Denne oplister aktiviteter, som ligeledes kan omfattes af tonnagebeskatning, fordi de udøves i nær tilknytning til aktiviteter omfattet af § 6. Hermed udvides anvendelsesområdet for loven med aktiviteter, som på intet tidspunkt kan anses som *transport af passagerer eller gods*. Af samme årsag vil § 10, stk. 2 ikke blive gennemgået nærmere i.

En indskrænkning til området for § 6 fremgår af lovens § 8, som oplister en række aktiviteter efter stk. 1 og en række skibstyper efter stk. 2, som ikke kan omfattes af tonnagebeskatning.

En væsentlig begrundelse for at klarlægge omfanget af begrebet *transport af passagerer eller gods* er ligeledes, at den danske fortolkning af begrebet skal være i overensstemmelse med det, som fortolkes i Kommissionens retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren. I modsat fald kan det betyde, at den danske ordning indebærer ulovlig statsstøtte.⁶³

8.2 TONNAGESKATTELOVENS § 8 – AFGRÆNSNING AF ANVENDELSESOMRÅDET

Som nævnt ovenfor afgrænser tonnageskattelovens § 8, stk. 1 de aktiviteter, som kan falde ind under § 6. Dette sker uagtet, at aktiviteterne udføres fra et skib, som under andre forhold ville kunne omfattes af loven. Der er derved tale om en undtagelsesbestemmelse til den generelle bestemmelse i § 6, hvilket også fremgår af lovbestemmelsen.

Fælles for disse aktiviteter, som er undtaget i tonnageskattelovens § 8, stk. 1 er, at de - som udgangspunkt - ikke er aktiviteter, der sker med det formål at dække et *egentlig transportbehov*.⁶⁴

⁶³ Vang, Tonnagebeskatning, s. 136.

⁶⁴ Vang, Tonnagebeskatning, s. 165. Forfatteren benytter begrebet *egentlig transportbehov*, hvorimod forarbejderne benytter betegnelsen *egentlig trafikbehov*.

8.2.1 TONNAGESKATTELOVENS § 8, STK. 1

Tonnageskattelovens § 8, stk. 1 blev indsat ved den oprindelige lov nr. 264 af 8. maj 2002. Ved lov nr. 409 af 1. juni 2005 blev der indsat en yderligere undtagelse omkring bugsering. Den oprindelige lov indeholdt derfor kun 10 undtagelser til tonnageskattelovens § 6, hvorimod loven i dag indeholder 11.

Af de 11 oplistede aktiviteter, efterlader de fleste af bestemmelserne ingen tvivl om, hvad de præcist undtager fra tonnageskattelovens § 6, stk. 1. Samtidig giver disse undtagelser også indirekte fortolkning til de aktiviteter, som kan omfattes af § 6.

Aktiviteter i og omkring havne, såsom passagersejlds og lodsning, samt bygning og reparationer af havne, moler og broer er undtaget fra tonnagebeskatning, jf. lovens § 8, stk. 1, nr. 3, 5 og 7.

Andre aktiviteter er undtaget efter deres art, hvilket drejer sig om aktiviteter knyttet til udvinding af naturforekomster, fiskeri, dykkervirksomhed, bugsering, samt uddannelses- og museumsaktiviteter jf. lovens § 8, stk. 1, nr. 1, 2, 4, 6, 8 og 9.

Anvendelsen af permanent opankrede skibe er ligeledes udelukket uanset aktivitet, jf. lovens § 8, stk. 1, nr. 11.

Tilbage står lovens § 8, stk. 1, nr. 10, som vedrører aktiviteter med ”*sports-, udflugts- eller fritidsformål*”.⁶⁵ Lovteksten specificerer ikke nærmere, hvad der falder ind under begreberne *sports-, udflugts- eller fritidsformål*. Bestemmelsen har med sin brede formulering været genstand for fortolkningsproblematikker. Det førte i sidste instans til en dom fra Højesteret.

Ved Højesteret afgørelse i SKM2020.125.HR, som vedrørte § 8, stk. 1, nr. 10, kom der et væsentligt fortolkningsbidrag til afgrænsningen af begrebet *rederivirksomhed* i tonnageskattelovens § 6 samt, hvad der indbefattes af undtagelsen i lovens § 8.

8.2.2 FORARBEJDERNE TIL TONNAGESKATTELOVENS § 8, STK. 1, NR. 10

I forarbejderne fremgår det, at bestemmelsen undtager sejlds uden egentligt trafikbehov, uanset om sejldsen foregår efter faste sejlplaner samt, at sejlds med repræsentative formål mv. også undtages. Det er hermed ikke givet, hvor langt definitionen af *sports-, udflugts- og fritidsformål* skal række.

⁶⁵ Bestemmelsen hed tidligere § 8, stk. 1, nr. 9 – men efter opdateringen af EU’s retningslinjer om statsstøtte til søtransportsektoren i 2004, justerede man efterfølgende den danske tonnageskattelov i lov nr. 409 af 1. juni 2005, således at *lodsning og bugsering* blev opdelt. I ændringslovens § 1, nr. 4 og 5 fremgår det, at *Lodsning, når skibe anvendes i og omkring havne* indsættes som § 8, stk. 1, nr. 5 i tonnageskatteloven, og de efterfølgende nr. 6 – 10 bliver til nr. 7 – 11.

Modsætningsvis fremgår det af forarbejderne, at såfremt en sejlads med *sports, udflugts- og fritidsformål* opfylder et egentlig trafikbehov, vil aktiviteten alligevel kunne omfattes af tonnageskatteordningen. Der er hermed tale om en undtagelse til undtagelsen.

Forarbejderne giver ikke yderligere om, hvornår et *egentligt trafikbehov* anses for at være til stede.

8.2.3 SKM2007.731.LSR

SKM2007.731.LSR var en af de første sager i Danmark, som behandlede omfanget af § 8, stk. 1, nr. 10. Sagen omhandlede et selskab, som foretog chartersejllads.

Selskabet klagede over, at skatteforvaltningen ikke mente, at den foretagne chartersejllads kunne beskattes efter tonnageskatteloven. Skibet sejlede ikke rutesejlads, men blev udlejet med besætning og fører (charterudlejning).

Selskabet udlejede skibet til kun én kunde ad gangen og skibet blev anvendt til rundture, fisketure og ferietogter af mere end én dags varighed. På den sidstnævnte tur var der tale om et 12-dages arrangement, hvor et agenturfirma havde inviteret grossister til en sejrende udstillings- og salgsmesse. Skibet sejlede derfor rundt til forskellige havne for at fremvise deres produkter.

Selskabets påstand var at den del af sejladsene, som foregik mellem forskellige havne måtte anses som værende omfattet af tonnageskattelovens § 6 – *transport af passagerer*, og dermed kunne beskattes efter tonnageskatteordningen.

Skatteforvaltningen var af den opfattelse, at desuagtet sejladsen foregik mellem forskellige havne, var formålet med alle sejladsene dog omfattet af § 8, stk. 1, (dengang) nr. 9: *Sports-, udflugts- og fritidsformål* – og dermed undtaget fra beskatning efter tonnageskatteordningen.

Skatteforvaltningen henviste blandt andet til forarbejderne til § 8, stk. 1 om sejlads, som ikke kan begrundes med et *egentligt trafikbehov* samt selskabets markedsføringsmateriale, om sejlads som befordring af fester, møder og kurser mm.

Selskabet bestred i øvrigt, at deres sejlads skulle være omfattet af undtagelsen om sports-, udflugts- og fritidssejllads med begrundelsen, at: "*Der er i denne bestemmelse tænkt på skibe, hvis formål er at medtage passagerer mod betaling af billet, men ikke tilfælde, hvor hele skibet chartres, og hvor selve formålet med sejladsen bestemmes af chartereren. Chartervirksomhed falder således ikke ind under undtagelsen i § 8, stk. 1, nr. 9.*"

Landsskatteretten stadfæstede dog skatteforvaltningens afgørelse om, at skibets aktiviteter ikke kunne omfattes af tonnageskatteordningen og begrundede det med, at ingen af de udførte sejlads kunne anses for at have dækket et *egentligt trafikbehov*.

8.2.4 SKM2020.125.HR

I denne sag slog Højesteret retstilstanden om krydstogt og tonnageskatteloven fast, hvormed krydstogt blev anset for at være en aktivitet, som falder ind under undtagelsen "*Sports-, udflugts- og fritidsformål*" i lovens § 8, stk. 1, nr. 10.

Afgørelsen fra Landsskatteretten (SKM.2015.753.LSR) blev i første instans behandlet af Københavns Byret (SKM2017.561.BR) og i anden instans af Østre Landsret (SKM2019.120.ØLR). Skatteforvaltningens afgørelse om, at krydstogtsejlads ikke kunne omfattes af tonnageskatteloven, blev stadfæstet af Landsskatteretten og af domstolene.

Selskabet gjorde gældende i både byretten og landsretten, at deres virksomhed udgjorde transport af passagerer til søs efter tonnageskattelovens § 6, stk. 1, 1. pkt. og dermed var omfattet af tonnageskatteloven. Selskabet gjorde dermed gældende, at betingelserne for at anse transporten som undtaget efter tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10, ikke var opfyldt.

Selskabet fremførte også, at de omhandlede skibe ikke sejlede krydstogtsejlads i ordets klassiske betydning, men nærmere *ekspeditionsejlads*. Med dette skulle forstås, at rejserne i mindre grad handlede om selve turen ombord, og i højere grad om de ofte fjerntliggende destinationer der sejledes til. Dette skete med henvisning til skibenes mere sparsomme indretning sammenlignet med klassiske krydstogtskibe.

Selskabet lagde til grund, at disse fjerntliggende destinationer – fx små Stillehavssøer – oftest kun kunne nås med skib og ikke med fly. Hermed mente selskabet at opfylde betingelsen i lovens forarbejder om dækning af et *egentligt trafikbehov*. Endeligt gjorde selskabet gældende, at alle andre EU-godkendte tonnageskatteordninger - med undtagelse af Danmarks - omfatter krydstogtsejlads.

Skatteministeriet påstod frifindelse, og gjorde blandt andet gældende, at krydstogtsejlads falder ind under undtagelsesbestemmelsen i tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10, da der ved sådanne sejlads er tale om ferie- og fritidsaktiviteter, og at rejsen ikke opfyldte et *egentligt trafikbehov*.

Skatteministeriet henviste desuden til markedsføringsmateriale om sejladsen, som viste et relativt højt niveau af komfort og luksus ombord med bl.a. pool, store loungeområder og adgang til private kahytter.

Højesterets dom er relativ kortfattet, da parterne gentog deres påstande med få yderligere anbringender. Højesteret stadfæstede herefter landsretsdommen, da de yderligere anbringender ikke kunne føre til et andet resultat efter Højesterets vurdering. Den egentlige juridiske diskussion skal derimod findes i dommene fra henholdsvis Københavns Byret og Østre Landsret.

Stridspunkterne i sagen kan opstilles til:

- Hvorvidt krydstogtsejlads er undtaget efter tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10 (sports-, udflugts- og fritidsformål), og
- om det faktum, at alle andre EU-godkendte tonnageskatteordninger omfatter krydstogtsejlads, kan bruges som fortolkningsværktøj til den danske tonnageskattelov.

8.2.4.1 KRYDSTOGTSEJLADS – EN DEL AF UNDTAGELSESBESTEMMELSEN

Da krydstogtsejlads ikke eksplicit nævnes i tonnageskatteloven, udgjorde tvisten i sagen, hvorvidt dette kunne omfattes. Domstolene afholdt sig fra en dybere formålsfortolkning af loven, da det for domstolene var åbenbart og tydeligt, hvad lovens ordlyd omfatter.

I præmisserne gennemgås først tonnageskattelovens § 6, stk. 1, hvor – isoleret set – krydstogtsejlads kan omfattes, grundet reglens ordlyd om transport af passagerer til søs. Det pointeres herefter, at der findes en lang række undtagelser til denne bestemmelse, heriblandt tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10 om ”... udflugts- og fritidsformål”. Og særligt denne præmis fra landsrettens dom, som Højesteret er enig i, synes at opstille en fremadrettet test for undtagelsen, med to kumulative betingelser:

”Indkomst fra erhvervsmæssig levering af krydstogtsydelser forstået som indtægter fra driften af et passagerskib, der

- 1) *som **hovedformål** medtager passagerer på ferie, og*
- 2) *hvor rejsen, skibets faciliteter og destinationerne udgør den **samlede ferieoplevelse**,*

må herved efter ordlyden af bestemmelsen i § 8, stk. 1, nr. 10, og de specielle bemærkninger hertil i almindelighed anses for at være indkomst fra ”... udflugts- og fritidsformål”, som er undtaget fra tonnageskattelovens § 6, stk. 1” (vores fremhævnings, nummerering og opdeling).

Præmissen oppebæres af en ordlydsfortolkning af tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10, og unødvendiggør en formålsfortolkning af bestemmelsen. Hverken Skatteministeriet eller selskabet så ikke den samme klare ordlyd af bestemmelsen. De granskede i stedet formålet med bestemmelsen, blandt andet set i lyset af tilblivelseshistorikken for den danske tonnageskattelov,

det overordnede formål om en bedre international konkurrenceevne og andre EU-godkendte tonnageskatteordningers indlemmelse af krydstogtsejlad.

Selskabets påstand om, at den udførte virksomhed var ekspeditionssejlad, og ikke skulle sidestilles med krydstogtsejlad, analyseres nærmere i præmisserne. I denne forbindelse er særligt én præmis fra Østre Landsrets dom iøjnefaldende: *”Ekspeditionsrejserne er således – ligesom andre krydstogter – ferierejser, hvor de fjerntliggende destinationer, udflugterne undervejs, sejladsen og skibets faciliteter udgør et samlet hele, og hvor skibets fart og rute tilrettelægges med henblik på at give kunden den bedst mulige ferieoplevelse.”*

Præmissen her benytter sig af den tidligere opstillede test, og fastslår derved, at hovedformålet med ekspeditionssejladser som i nærværende sag, er at medtage passagerer på ferie, og at rejsen, skibets faciliteter, samt destinationer må ses som en samlet ferieoplevelse.

8.2.4.2 FORTOLKNINGSBIDRAG FRA RETSTILSTANDEN I ANDRE EU-MEDLEMSSTATERS TONNAGESKATTEORDNINGER

Domstolene – og i sidste instans Højesteret – tillagde det ingen betydning i forhold til en fortolkning af den danske tonnageskattelov, hvorvidt andre tonnageskatteordninger i EU omfatter krydstogtsejlad. Hermed gjorde Højesteret det fuldstændigt klart, at de enkelte medlemsstater har frie tøjler til at udforme mere restriktiv lovgivning end, hvad retningslinjerne giver mulighed for.

8.2.4.3 DOMMENS BIDRAG TIL RETSTILSTANDEN

Dommen er særligt interessant, da det er den første Højesteretsdom på området for fastlæggelsen af, hvad der omfattes af begrebet rederivirksomhed i tonnageskattelovens § 6.

Dommen fastlægger den nuværende retstilstand for så vidt angår krydstogtsejlad, på et område som hidtil har været uklart. Desuden understreger dommens resultat, hvor omfavnende tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10 er, og bringer nye overvejelser med sig i forhold til, hvad der ellers kan udelukkes efter bestemmelsen.

8.2.5 TONNAGESKATTELOVENS § 8, STK. 2

I modsætning til lovens § 8, stk. 1, hvor aktiviteter undtages fra tonnagebeskatning, undtager stk. 2, en række skibstyper, som uagtet aktiviteten der udføres, ikke kan omfattes af lovens § 6, stk. 1. Det gælder uddybningsmaskiner, flydekraner, kabeltromler, boreplatforme, flydende beholdere og lignende materiel, jf. lovens § 8, stk. 2, 1. pkt.

Der er tale om en ikke-udtømmende liste med formuleringen *”... og lignende materiel”*, hvilket åbner for yderligere fortolkningsmuligheder henset til diversiteten af flydende indretninger, som

benyttes i det maritime erhverv. Fælles for disse skibstyper er, at de ikke anses for skibe i tonnageskattelovens forstand, og dermed ikke kan omfattes af ordningen.

Bestemmelsen indeholder desuden en undtagelse om, at pramme og lægtre heller ikke anses for skibe i tonnageskattelovens forstand, medmindre disse er lastbærende og har en bruttotonnage på mindst 2.000 tons.⁶⁶

8.2.5.1 FORARBEJDERNE TIL TONNAGESKATTELOVENS § 8, STK. 2

Af forarbejderne til bestemmelsen begrundes indførelsen af tonnageskattelovens § 8, stk. 2 med, ønsket om en mere præcis afgrænsning af, hvad der kan omfattes eller ikke omfattes af loven.⁶⁷

Forarbejderne specificerer endvidere, at bestemmelsen omfatter de såkaldte FPSO'er som er flydende olieproduktions-, oplagrings-, og udskibningsanlæg, der benyttes af offshoreindustrien ved udvinding af olie og gas.⁶⁸ Det følger tråden fra lovens § 8, stk. 1, nr. 1 om undtagelse af aktiviteter i forbindelse med forundersøgelse, efterforskning eller udvinding af kulbrinter eller andre naturforekomster.

Tonnageskattelovens anvendelsesområde i § 6, stk. 1 omfatter i hovedreglen transportaktiviteter, hvilket formentligt ikke volder de store problemer i de tilfælde, hvor rederier udfører rene transportopgaver. Dog har det vist sig mere vanskeligt i de tilfælde, hvor aktiviteterne både omfatter transportaktiviteter, men også anden aktivitet som fx entreprenørarbejde. Der er her tale om blandede aktiviteter, og netop denne problemstilling har Højesteret taget stilling til i SKM2009.99.HR.

8.2.5.2 SKM2009.99.HR

Sagen vedrørte fartøjet Samson, som udførte løfteopgaver på havet, og efterfølgende transporterede det løftede element til en anden destination. Løfteopgaverne omfattede blandt andet bjergning af sunkne skibe.

Selskabet, som ejede fartøjet, havde forinden sagen i Højesteret anmodet om bindende svar på, hvorvidt arbejdet ombord kunne omfattes af tonnageskatteloven. Skattemyndighederne var ikke enige, og selskabet påklagede svaret. Landsskatteretten afgjorde, at aktiviteten bestod i transport af gods mellem forskellige destinationer, samt at fartøjet ikke var omfattet af undtagelsen i tonnageskattelovens § 8, stk. 2.

⁶⁶ Der er altså væsentligt højere krav til størrelsen af pramme og lægtre, i forhold til klassiske skibe, der blot skal have en bruttotonnage på mere end 20 tons, jf. tonnageskattelovens § 6, stk. 1, 2. pkt.

⁶⁷ LFF 92 af 6. februar 2002, Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, afsnit 3 "Hvad kan ikke omfattes af tonnageskatteordningen? (Lovforslagets § 8.)".

⁶⁸ FPSO: Floating Production Storage and Offloading.

Skatteministeriet indbragte sagen for domstolene med påstand om, at den aktivitet Samson udførte ikke kunne omfattes af tonnageskattelovens § 6, stk. 1 – transport af gods mellem forskellige destinationer. Skatteministeriet påstod altså, at der ikke var tale om en transportaktivitet.

Sagen blev behandlet i Vestre Landsret (SKM2008.430.VLR), og her lagde retten vægt på, at flytningen af et løftet element hængende i fartøjets krankrog til en anden destination, skulle ses som "*... en del af selve løfteopgaven...*". Landsretten lagde desuden vægt på, at Samson ikke var indrettet til at udføre transport af gods på dæk eller i lastrum. Dermed fandt landsretten, at aktiviteten ikke kunne ses som en selvstændig transportopgave, men at hovedformålet med aktiviteten skulle ses som en løfteopgave, og at aktiviteten dermed ikke synes at dække et *egentligt trafikbehov*. Landsretten konkluderede desuden, at Samson skulle ses som en flydekran undtaget efter tonnageskattelovens § 8, stk. 2.

Skatteministeriets påstand blev derved taget til følge af landsretten, og Højesteret stadfæstede senere dommen.

8.3 SAMMENFATNING AF DEN DANSKE RETSTILSTAND

I sondringen af, hvornår der er tale om "*... transport af passagerer eller gods...*", viser retspraksis tydeligt, at der skal være tale om en reel transport. Aktiviteten skal endvidere dække et *egentligt trafikbehov* for at kunne omfattes af lovens § 6. Imidlertid savnes der eksempler på, hvornår en aktivitet, som er udelukket efter lovens § 8, stk. 1, dækker et *egentligt trafikbehov*.

Afgørelserne giver et tydeligt billede af, hvornår et *egentligt trafikbehov* ikke er opfyldt.

SKM2009.99.HR bidrager til en nærmere afgrænsning af, hvornår der kan være tale om et *egentligt trafikbehov*. Her ligger domstolene vægt på, at da hovedformålet med aktiviteten må ses at være en løfteopgave, og ikke en transportopgave, synes et *egentligt trafikbehov* ikke at være dækket.

Af den præmis kan det tydeliggøre, at domstolene lægger vægt på det overordnede formål med en given aktivitet – er der tale om i hovedformålet om transport – advokerer dette for, at et trafikbehov er opfyldt – det værende både passagerer og gods. Da hovedformålet i SKM2020.125.HR måtte ses at være ferieformål, og hovedformålet i SKM2009.99.HR måtte ses at være en løfteopgave, følger begge afgørelser en rettesnor i forhold til, om hovedformålet er transport eller ej.

Det skaber en retstilstand, hvor der begynder at tegne sig et billede af, hvornår et *egentlig trafikbehov* kan anses for værende dækket. Det er dog ikke direkte beskrevet, og der må derfor fortsat herske en vis fortolkningsræderum i fastlæggelsen af begrebet et *egentligt trafikbehov*.

Der kan hermed konstateres, at der i fortolkning af ”... *transport af passagerer eller gods*...” ligger to betingelser:

- Der skal være tale om en reel transport, og
- denne skal dække et *egentligt trafikbehov*.

8.4 DEN DANSKE RETSTILSTAND OVERFOR EU'S RETSTILSTAND

Som tidligere nævnt er den danske tonnageskattelovs indhold godkendt af Kommissionen. Af godkendelsen fremgår det, at det er en betingelse, at der er en klar afgrænsning af, hvilke aktiviteter, som kan omfattes af loven. Ligeledes fremgår det af godkendelsen, at den danske ordning opererer med en sådan klar afgrænsning, at tonnageskatten kun kan anvendes på *søtransportaktiviteter*.⁶⁹

På baggrund af den danske fortolkning af *transport af passagerer eller gods*, er det interessant at undersøge om begrebet *søtransport* i retningslinjerne rummer de samme krav og afgrænsninger.⁷⁰ Tonnageskatteloven og retningslinjerne bør have det samme omfang – medmindre Danmark tydeligt har indskrænket lovens anvendelsesområde med godkendelse fra EU.

8.5 EU-LOVGIVNING OM SØTRANSPORT

Som tidligere nævnt er tonnageskatteloven skabt således, at den skal være i overensstemmelse med retningslinjerne for statsstøtte til søtransportsektoren. På tidspunktet for tonnageskattelovens tilblivelse var der i retningslinjerne ikke en udtrykkelig henvisning til begge forordninger eller begrebet *søtransport* for den sags skyld.⁷¹ Det kan dog ikke ændre på, at tonnageskatteloven skal være i overensstemmelse med de gældende retningslinjer.⁷² Af samme årsag bør *transport af passagerer eller gods* i den danske tonnageskattelov udgøre det samme som begrebet *søtransport* gør i retningslinjerne.

Heri opsummeres søtransportbegrebet med henvisning til de to forordninger: ”*Nærværende retningslinjer gælder for tjenesteydelser inden for søtransport, som disse er defineret i forordning (EØF) nr. 4055/86 (1) og forordning (EØF) nr. 3577/92 (2), dvs. »søtransport af gods og passagerer«*”. (vores fremhævnings).⁷³

⁶⁹ Statsstøtte N 563/2001 – Godkendelse af dansk tonnageskatteordning, afsnit 3.3.5.

⁷⁰ EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren, EUT 2004/C 13/3.

⁷¹ På tidspunktet for godkendelse af den danske tonnageskattelov var det EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (1997/C 205/05), som var gældende.

⁷² EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren, EUT 2004/C 13/3, afsnit 13, samt afhandlingens afsnit 3.2 ”Retningslinjernes retskildeværdi til den danske tonnageskattelov”.

⁷³ EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren, EUT 2004/C 13/3, afsnit 2.

Hermed angiver Kommissionen klart, at der alene skal ses på de tjenesteydelser til søs, der har med gods og passagerer at gøre, når der skal fortolkes på begrebet *søtransport* i retningslinjerne.

Kommissionens henvisning til begrebet i de to forordninger betyder, at EU-Domstolens fortolkning af de to forordninger og begrebet *søtransport* tillige afgrænser retningslinjernes anvendelsesområde.

8.5.1 MEDDELELSE FRA KOMMISSIONEN OM FORTOLKNING AF RÅDETS FORORDNING (EØF) NR. 3577/92

EU-Domstolen har i forbindelse med forskellige afgørelser givet deres fortolkning på, hvad begrebet *søtransport* omfatter. Det er dog vigtigt at have for øje, at disse afgørelser er vedrørende forordningernes område og ikke vedrører en direkte fortolkning af begrebet *søtransport* i relation til anvendelsesområdet i retningslinjerne.

På baggrund af ny retspraksis fra EU-Domstolen kom Kommissionen i 2014 med en meddelelse om fortolkningen af forordning (EØF) nr. 3577/92. Dette var en opdatering af tidligere meddelelser.⁷⁴ Meddelelsen er som tidligere nævnt, kun af vejledende karakter.

Overordnet konstaterer Kommissionen i meddelelsen, at *søtransport* ikke defineres i forordningen. Derimod følger det af EU-Domstolens praksis, at der i fortolkningen af bestemmelsen skal tages hensyn til formålet, hvilket er at gennemføre den frie udveksling af tjenesteydelser indenfor *søtransport*.⁷⁵

I meddelelsen konstaterer Kommissionen ligeledes, at oplistningen i art. 2 ikke er udtømmende, men fortsat ikke kan udstrækkes til at omfatte alle aktiviteter, som udføres i forbindelse med *søtransport*. Dette er meget i overensstemmelse med EU-Domstolens præmisser i C-251/04 *Kommissionen med Den Helleniske Republik*.

8.5.1.1 KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER MOD DEN HELLENSKE REPUBLIK

Sagen omhandlede at Kommissionen havde den opfattelse, at Den Helleniske Republik (Grækenland), ved kun at tillade græskflagede skibe at udføre bugseringsopgaver, havde tilsidesat sine forpligtelser i henhold til art. 1 i forordningen (EØF) nr. 3577/92 om princippet af fri udveksling af tjenesteydelser indenfor *søtransport*.⁷⁶

⁷⁴ Meddelelse fra Kommissionen om fortolkningen af fri udveksling af tjenesteydelser indenfor *søtransport* i medlemsstaterne (cabotagesejlads), KOM (2014) 232 endelig, afsnit 1.

⁷⁵ Meddelelse fra Kommissionen om fortolkningen af fri udveksling af tjenesteydelser indenfor *søtransport* i medlemsstaterne (cabotagesejlads), KOM (2014) 232 endelig, afsnit 3.1.

⁷⁶ C-251/04 *Kommissionen med Den Helleniske Republik*.

Det var derfor nødvendigt at undersøge om bugsering kunne anses for at være søtransport under forordningen.⁷⁷

Sagen havde egentlig to stridspunkter til vurdering i forbindelse med forordningen:

- Kunne bugsering anses for at være søtransport
- Skulle opstillingen om søtransport i forordningens art. 2 anses som værende udtømmende

I forhold til hvorvidt art. 2 skulle anses som udtømmende anførte Den Helleniske Republik, at udtrykket *"herunder især"* i art. 2 skulle forstås som *"nærmere bestemt"* og dermed udgøre en udtømmende liste, hvormed bugsering – som følge heraf – blev udelukket.

Den Helleniske Republik mente ligeledes, at definitionen af udtrykket *"tjenesteydelser indenfor søtransport"* var ens i forordningerne (EØF) nr. 4055/86 og (EØF) nr. 3577/92. Det skyldes, at udtrykket også omfattede transportens formål, nemlig flytning af passagerer eller gods, og det var dermed udtømmende i begge tilfælde. Den Helleniske Republik tilføjede, at assistance til søs ikke udgør traditionel transport, og at forliste skibe ikke med rette kan anses for varer, som skal flyttes.⁷⁸

I forhold til sagens tvister var EU-Domstolen enig med Den Helleniske Republik i, at bugsering ikke kunne indfortolkes i begrebet *søtransport* i de to forordninger. Imidlertid gav EU-Domstolen udtryk for, at art. 2 i (EØF) nr. 3577/92 ikke var udtømmende.⁷⁹

Selvom dette kunne anses som en væsentlig udvidende fortolkning, så afgrænsede EU-Domstolen det igen ved at tilføje, at det *"følger af en samlet fortolkning af denne bestemmelse, at den omfatter tjenesteydelser, som sædvanligvis udføres mod betaling, og hvis formål — som det fremgår af artiklens vigtigste karakteristika for cabotagesejlads — består i søtransport af passagerer eller gods mellem områder i én og samme medlemsstat."*⁸⁰ (vores fremhævning)

Endnu tydeligere bliver fortolkningen af begrebet *søtransport* i dommens præmis 31, hvoraf det fremgår, at *"Selv om bugsering er en ydelse, der normalt leveres mod betaling, består den i princippet ikke i almindelig søtransport af gods eller passagerer. Der er snarere tale om en flytning af et skib, en borerig, en platform eller en bøje. En bugserbåd, som hjælper et andet skib (...),*

⁷⁷ Definition af bugsering: At slæbe eller transportere et transportmiddel (ofte et skib) der er ude af stand til at flytte sig ved egen kraft dvs. assistere et skib til søs, jf. Den Danske Ordbog.

⁷⁸ C-251/04 Kommissionen med Den Helleniske Republik, præmis 17.

⁷⁹ C-251/04 Kommissionen med Den Helleniske Republik, præmis 28: *"Det må i den forbindelse fastslås, at artikel 2, stk. 1, i forordning nr. 3577/92 ikke udtrykkeligt omfatter bugsering. Selv om fortegnelsen over »tjenesteydelser inden for søtransport« i denne artikels forstand blev indledt med udtrykket »herunder især«, indebærer dette imidlertid ikke, at det umiddelbart skal anses for at være udtømmende"*.

⁸⁰ C-251/04 Kommissionen med Den Helleniske Republik, præmis 29.

assisterer det skib, som transporter passagererne eller godset, men det er ikke selv noget transportskib⁸¹ (vores fremhævning).

Med denne dom bliver det klart, at EU-Domstolen ikke alene anser oplystningen i forordning (EØF) nr. 3577/92 som udtømmende. EU-Domstolen giver også en klar indikation af, hvordan definitionen af tjenesteydelser, som anses for at falde under begrebet *søtransport* skal være: Tjenesteydelsen skal indeholde en transport.

8.5.1.2 C-17/2013 ALPINA CRUISES

I meddelelsen fra Kommissionen om fortolkning af Rådets forordning (EØF) nr. 3577/92 fastslår Kommissionen endvidere, hvorvidt krydstogt hører ind under anvendelsesområdet for forordningen. Kommissionen udtaler i meddelelsen, med reference til sagen *C-17/2013 Alpina Cruises*, at krydstogt hører under anvendelsesområdet, når det sker indenfor en medlemsstat.

Kommissionen mener derved, at krydstogt kan anses som søtransport omfattet af forordning (EØF) nr. 3577/92, når passagerer tages om bord og sættes i land i den samme medlemsstat efter endt krydstogt.⁸² Såfremt et krydstogt sejlads starter og slutter i forskellige medlemsstaterne eller en tredjestat vil dette være omfattet af forordning (EØF) nr. 4055/86.⁸³

C-17/2013 Alpina Cruises omhandlede et præjudiciel spørgsmål, som var blevet forelagt EU-Domstolen i en tvist om anvendelsesområdet for forordning (EØF) nr. 3577/92 i forbindelse med krydstogtsejllads.

Der var tale om et krydstogt, som begyndte og sluttede i den samme havn med det samme antal passagerer. Spørgsmålet til EU-Domstolen var derfor:

"Skal forordning nr. 3577/92 fortolkes således, at den finder anvendelse på krydstogtsaktiviteter, der finder sted mellem havne i en medlemsstat uden ombordstigning og landgang i disse havne af forskellige passagerer, idet ovennævnte aktivitet påbegyndes og afsluttes med ombordstigning og landgang af de samme passagerer i den samme havn i medlemsstaten?"

EU-Domstolen konkluderede, at et krydstogt, som begynder og slutter i den samme havn og med de samme passagerer, er omfattet af begrebet "*cabotagesejlads*" i forordning (EØF) nr. 3577/92. EU-Domstolen trækker endvidere tråde fra blandt andet *C-251/04 Kommissionen mod Den*

⁸¹ C-251/04 Kommissionen mod Den Hellske Republik, præmis 31.

⁸² Meddelelse fra Kommissionen om fortolkningen af fri udveksling af tjenesteydelser indenfor søtransport i medlemsstaterne (cabotagesejlads), KOM (2014) 232 endelig, afsnit 3.3.

⁸³ Ibid.

Hellenske Republik, til at konkludere, at der ikke er et krav om at sejladsen skal ske alene på havet samt at oplistningen i art. 2 i forordning (EØF) nr. 3577/92 ikke er udtømmende.⁸⁴

Hermed gør EU-Domstolen det klart, at den også ser krydstogt som værende omfattet af begrebet *søtransport*.

8.6 VURDERING AF DET EU-RETLIGE BEGREB *SØTRANSPORT*

Overordnet kan det konkluderes, at EU fortolker begrebet *søtransport* bredt.

Ved gennemgang af EU-Domstolens afgørelser på tvister, hvori området for søtransport har været til diskussion er det tydeligt at se, at EU-Domstolen ser på formålet med forordningerne og deres anvendelsesområde.

C-251/04 Kommissionen med Den Hellske Republik giver en klar afgrænsning af begrebet *søtransport*, idet EU-Domstolen slår fast, at der skal indgå en transport i en tjenesteydelse, før der kan være tale om søtransport. Hermed udelukkes aktiviteter fra begrebet *søtransport*, der ikke i sig selv udgør en transport, men blot assisterer en transport. Et bugserskib, som hjælper et transportskib med at manøvrere, leverer ekstra drivkraft eller faktisk erstatter drivkraften, kan alene anses for at assistere transportskibet.⁸⁵ Transportskibets aktivitet kan ikke udvides til også at omfatte bugserskibets aktivitet.⁸⁶

I den henseende er det vigtigt at erindre, at Kommissionens meddelelse og EU-Domstolens fortolkninger af begrebet *søtransport* i de ovenstående sager, sker i lyset af forordningernes anvendelsesområde, og ikke i direkte relation til retningslinjerne.⁸⁷

Begrebet *søtransport* i Kommissionens retningslinjer skal fortolkes på samme måde som begrebet *søtransport* i forordningerne. Dette skyldes, at retningslinjerne ikke udelukker søtransport-aktiviteter omfattet af forordningerne.

Faktisk har retningslinjerne udvidet området for statsstøtte ved at lade visse former for bugsering og sandsugning bliver omfattet, selvom det ikke kan anses for søtransport omfattet af forordningerne, jf. *C-251/04 Kommissionen med Den Hellske Republik*.

⁸⁴ C-17-2013 *Alpina Cruises*, præmis 19, 28 og 29.

⁸⁵ C-251/04 *Kommissionen med Den Hellske Republik*, præmis 31.

⁸⁶ C-251/04 *Kommissionen med Den Hellske Republik*, præmis 32.

⁸⁷ Vang, *Tonnagebeskatning*, s. 136.

8.7 DELKONKLUSION

Dansk retspraksis for så vidt angår "... *transport af passagerer eller gods...*", viser tydeligt, at der skal være tale om en reel transport. Det er et yderligere krav til transporten, at den dækker et *egentligt trafikbehov* for at kunne omfattes af den danske tonnageskattelov.

I den juridiske litteratur anvendes begrebet *egentligt transportbehov* synonymt med begrebet *egentligt trafikbehov*.⁸⁸ Henset til betegnelserne *transportbehov* og *trafikbehov* må anses for at dække over samme begreb, giver betegnelsen *transportbehov* i lyset af Højesteretsdommene SKM2009.99.HR og SKM2020.125.HR en bedre afklaring af, hvad kravet indebærer.

I SKM2009.99.HR lægger Højesteret vægt på, at da hovedformålet med aktiviteten må ses at være en løfteopgave, og ikke en transportopgave, synes et *egentligt trafikbehov* ikke at være dækket.

Ligeledes i SKM2020.125.HR lægger Højesteret vægt på, at hovedformålet var ferieformål, og ikke skete henblik på at dække et *egentligt trafikbehov*.

Retspraksis tydeliggør herved, at der lægges vægt på hovedformålet med en given aktivitet. Og det er netop dette hovedformål, som skal udgøre transport, førend krav om et *egentligt trafikbehov* er opfyldt.

Præmissen om at transportaktiviteten skal være hovedformålet for at kunne omfattes af "... *transport af passagerer eller gods...*" i den danske tonnageskattelov følger i tråd med EU's krav til "*søtransport af gods og passagerer*" i retningslinjerne, jf. præmisserne i *C-251/04 Kommissionen med Den Helleniske Republik*.

Fælles for både den danske definition af "... *transport af passagerer eller gods...*" og den EU-retlige definition af "*søtransport af gods og passagerer*" er, at begge definitioner er relativt brede. Hermed må det som udgangspunkt konkluderes, at tonnageskatteloven følger retningslinjernes rammer fuldt ud. Dog kan det med SKM2020.125.HR konkluderes, at for så vidt angår krydstogtsvirksomhed, har den danske tonnageskattelov indsnævret anvendelsesområdet for "... *transport af passagerer eller gods...*" i forhold til retningslinjernes anvendelsesområde. Dette skyldes primært den brede ordlyd af den danske undtagelsesbestemmelse i lovens § 8, stk. 1, nr. 10, hvorfor det ikke kan udelukkes, at andre aktiviteter omfattet af EU's retningslinjerne kan udelukkes af den danske ordning.

Særligt med SKM2020.125.HR synes der også at være skabt en større usikkerhed på, hvordan dette berører fx færgerederier i ferieperioder, hvor formålet for størstedelen af passagererne er ferie- og fritidsformål.

⁸⁸ Vang, Tonnagebeskatning, s. 143 og 165.

9. "... MELLEM FORSKELLIGE DESTINATIONER..."

For at en indkomst, som er erhvervet ved at et rederi har transporteret passagerer eller gods, kan beskattes under tonnageskatteordningen, er det sidste krav, at transporten skal ske *mellem forskellige destinationer*.

9.1 DANSK FORTOLKNING AF "... MELLEM FORSKELLIGE DESTINATIONER..."

Med udgangspunkt i bestemmelsens ordlyd indeholder kravet to led:⁸⁹

- Transporten skal ske til en destination
- Der skal være tale om forskellige destinationer

Et skib, som sejler ud fra en havn for derefter at vende tilbage til samme havn, vil isoleret set ikke opfylde de overstående krav, da der ikke sker transport mellem forskellige destinationer, uanset at aktiviteten kunne anses for at være transport af passagerer eller gods.⁹⁰

Den typiske transportaktivitet, hvor et rederi sejler passagerer eller gods fra havn A til havn B vil utvivlsomt opfylde destinationskravet i § 6. I forbindelse med arbejde i offshoresektoren, fx ved bygning af vindmøller har det været diskuteret, hvorvidt et bestemmelsessted på havet er en destination. Spørgsmålet er nærmere, om der kan stilles krav til den fysiske udformning af en destination, eller om et GPS-koordinat – altså et punkt på havet – er tilstrækkeligt.⁹¹

Dette har stor betydning i forhold til afgrænsning af, hvornår der er tale om rederivirksomhed i § 6, idet transport med passagerer eller gods kan blive udelukket fra tonnagebeskatning, såfremt sejladsens bestemmelsessteder ikke defineres som *destinationer* i tonnageskattelovens forstand.

9.1.2 SKM2007.774.SR

Et af de første danske fortolkningsbidrag omkring begrebet *forskellige destinationer* er SKM2007.774.SR, hvori Skatterådet skulle tage stilling til, om den aktivitet som selskabet udførte, kunne omfattes af tonnageskatteordningen. Rederiet skulle transportere montører med værktøj fra en dansk havn og ud til en havvindmøllepark, som lå i svensk farvand. Rederiet skulle ikke udføre arbejde på havvindmøllerne, men alene foretage transporten af montører og deres værktøj.⁹²

⁸⁹ Vang, Tonnagebeskatning, s. 151.

⁹⁰ Vang, Tonnagebeskatning, s. 150.

⁹¹ Ibid. s. 150-151.

⁹² SKM2007.774SR, pkt. "Beskrivelse af de faktiske forhold".

Anmodningen skyldtes, at selskabet ønskede at udbetale skattefri nettohyre efter sømandsbeskatningslovens § 5 til sine ansatte på skibet.⁹³ Forudsætningen for at udbetale skattefri nettohyre er netop, at skibet anvendes til formål, som vil kunne omfattes af tonnageskatteloven.

Spørgsmålet var derfor om havvindmøllerne kunne anses for at være destinationer, så skibet ikke blot sejlede til og fra den samme havn.

Skatteforvaltningens indstilling til Skatterådet fremhævede, at hverken lovteksten eller forarbejder giver en afklaring af begrebet *destination*. I stedet foretog skatteforvaltningen en fortolkning af retningslinjernes anvendelsesområde og begrebet *søtransport*.⁹⁴ I retningslinjerne henvises der til forordningerne (EØF) nr. 4055/86 og (EØF) nr. 3577/92.

Af disse to forordninger fremgår det, at sejlads mellem forskellige destinationer ikke nødvendigvis skal forstås som sejlads mellem to forskellige havne, men at transporten kan foregå mellem mindst én havn og ét offshoreanlæg. Skatterådet tiltrådte skatteforvaltningens indstilling og mente, at havvindmøllerne var at anse som destinationer. Aktiviteten kunne derfor omfattes af tonnageskattelovens anvendelsesområde.

Hermed kan det konkluderes, at skattemyndighederne anvender retningslinjerne og dermed også forordningerne, når loven eller dens forarbejder ikke er behjælpelige med en afgrænsning. Samtidig bliver det også klarlagt, at den danske fortolkning af en destination som minimum kan omfatte en havn og et såkaldt offshoreanlæg.

Netop offshoreaktiviteter er blevet mere specifikt reguleret med tilføjelsen af § 8 a i tonnageskatteloven.

9.1.3 TONNAGSKATTELOVENS § 8 A – UDVIDELSE AF ANVENDELSESOMRÅDET

Ved lov nr. 1886 af 29. december 2015 blev der indsat en ny bestemmelse - § 8 a – i tonnageskatteloven. Tonnageskattelovens § 8 a indeholder en opstilling af en række aktiviteter, som omfattes af ordningen desuagtet, at de ikke opfylder kravene i § 6. Aktiviteterne behøver derfor ikke at skulle udføres mellem forskellige destinationer.

Da lovændringen var en udvidelse af området for statsstøtte, skulle den godkendes af Kommissionen, før den kunne træde i kraft.⁹⁵ Godkendelsen kom dog først i 2018 efter forskellige

⁹³ Lovbekendtgørelse nr. 131 af 2. juli 2020.

⁹⁴ Vang, Tonnagebeskatning, s. 151.

⁹⁵ LFF nr. 16 af 10. juli 2015 Forslag til lov om ændring af tonnageskatteloven og sømandsbeskatningslovens, bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, til § 3.

drøftelser mellem Kommissionen og Danmark med virkning for indkomstår, som påbegyndte 1. januar 2017 eller senere.⁹⁶

9.1.3.1 TONNAGESKATTELOVENS § 8 A

Aktiviteterne, som nu er omfattet af tonnageskatteloven, bliver typisk udført på specialfartøjer, som vagt-, supply- og konstruktionsfartøjer, ishåndteringsfartøjer, vindmøllefartøjer og ASV'er (hotelskibe).⁹⁷

Efter lovens § 8 a, anses blandt andet følgende aktiviteter for værende omfattet:

- Vagttjeneste, der ikke er omfattet af lovens § 6.
- Støtte- og servicefunktioner, der ikke er omfattet af lovens § 6.
- Ishåndtering, der ikke udgør bugseringsaktiviteter omfattet af lovens § 8, stk. 1, nr. 6.⁹⁸

Ved udvidelsen gennem § 8 a, kan specifikke aktiviteter, hvis hovedformål ikke er transport, nu omfattes af ordningen. Disse aktiviteter udføres oftest af specialfartøjer i offshoreindustrien.

Lovens § 8 a, går derved imod hovedprincippet i § 6 om, at der skal ske "*... transport af passagerer eller gods mellem forskellige destinationer...*".

9.1.3.2 FORARBEJDERNE TIL TONNAGESKATTELOVENS § 8 A

Det fremgår af forarbejderne at tonnageskatteloven efter lovændringen vil omfatte følgende typer af aktiviteter:

- Aktiviteter, hvor der er tale om erhvervsmæssig transport af passagerer eller gods (rederivirksomhed) mellem forskellige destinationer, eller aktiviteter, som foregår i nær tilknytning hertil. Disse aktiviteter er omfattet af lovens §§ 6 og 10, stk. 2.⁹⁹
- Aktiviteter, hvor der ikke er tale om transport af passagerer eller gods mellem forskellige destinationer eller aktivitet, som foregår i nær tilknytning hertil, er nu oplyst i § 8 a.¹⁰⁰

⁹⁶ Lov nr. 1582 af 27. december 2019: ændring af sømandsbeskatningsloven, tonnageskatteloven og forskellige andre love.

⁹⁷ ASV: Accommodation and Support Vessel. Skibene kan ses som et *flydende hotel*, der fx benyttes ved store havvindmøllerparker, for at spare transportomkostninger.

⁹⁸ Den juridiske vejledning 2021-2, afsnit C.D.8.8.3.1, jf. tonnageskattelovens § 8 a. For det fulde omfang af udvidelsen henvises til bestemmelsens ordlyd.

⁹⁹ LFF nr. 16 af 10. juli 2015 Forslag til lov om ændring af tonnageskatteloven og sømandsbeskatningslovens, bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, til § 1, nr. 3.

¹⁰⁰ Ibid.

- Aktiviteter, som direkte er udelukket fra ordningen, uanset at de skibe, som udfører aktiviteterne, ved anden anvendelse ville kunne benyttes til tonnageskattet virksomhed. Disse aktiviteter er udelukket efter lovens § 8. Det er ikke muligt at få aktiviteter, der allerede er udelukket fra § 8 til at indgå i § 8 a.¹⁰¹

Det fremgår af bestemmelsen, at indkomst ved de omhandlede aktiviteter ved beskatningen efter tonnageskatteloven, sidestilles med rederivirksomhed mellem forskellige destinationer som omhandlet i § 6. Det betyder, at de øvrige betingelser, som stilles for at indkomst ved rederivirksomhed kan omfattes af tonnageskatteordningen, også gælder for de aktiviteter, som fremgår af § 8 a.¹⁰²

Af lovforslaget fremgik det endvidere, der ikke ændres på afgrænsningen af, hvornår der er tale om aktivitet med *transport af passagerer eller gods (rederivirksomhed) mellem forskellige destinationer*.

Med sin gennemgang af de nye omfattede aktiviteter slår lovgiver ligeledes fast, hvad der kan anses som destinationer i den danske tonnageskattelovs forstand. Dette sker allerede ved, at lovforslaget fastslår, at formålet med lovændringen er at sikre, at de pågældende aktiviteter kan omfattes på trods af, at de ikke opfylder kravet om transport mellem forskellige destinationer.¹⁰³

Dette fremgår tydeligt af lovforslaget i forbindelse med bemærkningerne til § 8 a, stk. 1, nr. 2 omkring støtte- og servicefunktioner, som ikke kan omfattes af § 6.

Lovforslaget fremfører, at med denne bestemmelse, så kan specifikt forsyningssejls til andre skibe til søs - fx med proviant eller bunkerolie - fremover omfattes af tonnageskatteordningen.¹⁰⁴

Det må derfor betyde, at lovgiver ikke anså retstilstanden før udvidelsen til at kunne omfatte sådan forsyningssejls, fordi den ikke finder sted *mellem forskellige destinationer*.¹⁰⁵

¹⁰¹ LFF nr. 16 af 10. juli 2015 Forslag til lov om ændring af tonnageskatteloven og sømandsbeskatningslovens, bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, til § 1, nr. 3.

¹⁰² Det vil derfor blandt andet være en betingelse for tonnageskatning af de aktiviteter, som ordningen udvides med, at skibet har en bruttotonnage på 20 tons eller mere, og at skibet strategisk og forretningsmæssigt drives fra en medlemsstat, jf. tonnageskattelovens § 6, stk. 1, 2. pkt., samt øvrige krav i § 6 a, stk. 1, om fastholdelse eller forøgelse af den procentdel af bruttotonnagen, som rederiet ejer, og som er registreret i en EU- eller EØS-stat, og tonnageskattelovens § 7 om forholdet mellem den bruttotonnage, som rederiet i gennemsnit over et indkomstår har til rådighed fra lejede skibe, og den bruttotonnage, som rederiet selv ejer, ikke overstiger forholdet 4:1.

¹⁰³ Vang, Tonnageskatning, s. 250.

¹⁰⁴ LFF nr. 16 af 10. juli 2015 Forslag til lov om ændring af tonnageskatteloven og sømandsbeskatningslovens, bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, til § 1, nr. 5.

¹⁰⁵ Ibid.

Forsyningssejlad er ifølge lovforslaget, de tilfælde hvor aftageren selv anvender eller forbruger forsyningerne, og ikke som led i videretransport eller -salg.¹⁰⁶

I forbindelse med lovforslaget om § 8 a kan der iagttages en interesse for netop begrebet *mellem forskellige destinationer*. I forbindelse med det lovforberedende arbejde blev der stillet flere spørgsmål til skatteministeren omkring netop destinationer.

Spørgsmål 15 omhandler, hvorvidt den danske fortolkning af destination skal ændres således, at den omfatter andet end blot havne og offshoreanlæg.¹⁰⁷

Ministeren svarer, at loven og dermed også begrebet destination er udformet i overensstemmelse med EU's retningslinjer og det EU-retlige krav om, at statsstøtten skal ydes til virksomheder med søtransportaktiviteter. Dette søtransportbegreb er defineret i de to forordninger, som " (...) *befordring af passagerer og gods med skib mellem en havn i en medlemsstat og en havn eller et offshoreanlæg i en anden medlemsstat*", henholdsvis " (...) *transport af passagerer eller gods mellem en havn i en medlemsstat og anlæg eller strukturer på denne medlemsstats kontinentalsokkel*".¹⁰⁸

Endeligt slås det fast, at de EU-retlige definitioner ligger til grund ved fastlæggelsen af anvendelsesområdet for de gældende regler i Danmark, herunder også *destinationskravet*.¹⁰⁹

Ved de øvrige spørgsmål omkring destination, er der næsten enslydende svar.¹¹⁰

Et spørgsmål, som er værd at fremhæve, er spørgsmål 17 til skatteministeren, som omhandler hvorvidt begrebet *mellem forskellige destinationer* er en administrativ fortolkning, som Folketinget ikke tidligere har forholdt sig til, da den ikke er defineret i hverken loven, forarbejderne eller i godkendelsen fra Kommission.¹¹¹

¹⁰⁶ LFF nr. 16 af 10. juli 2015 Forslag til lov om ændring af tonnageskatteloven og sømandsbeskatningslovens, bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, til § 1, nr. 5.

¹⁰⁷ LFF nr. 16 af 10. juli 2015 Forslag til lov om ændring af tonnageskatteloven og sømandsbeskatningslovens, bilag 3, spørgsmål 15: spørgsmål til skatteministeren om at tage initiativ til at bringe den danske fortolkning af "destination" på linje med vores nabolande, der fortolker begrebet bredere end havne og faste anlæg, så danske rederier blive konkurrencemæssigt ligestillet.

¹⁰⁸ LFF nr. 16 af 10. juli 2015 Forslag til lov om ændring af tonnageskatteloven og sømandsbeskatningslovens, bilag 3, spørgsmål 15: spørgsmål til skatteministeren om at tage initiativ til at bringe den danske fortolkning af "destination" på linje med vores nabolande, der fortolker begrebet bredere end havne og faste anlæg, så danske rederier blive konkurrencemæssigt ligestillet.

¹⁰⁹ Ibid.

¹¹⁰ LFF nr. 16 af 10. juli 2015 Forslag til lov om ændring af tonnageskatteloven og sømandsbeskatningslovens, bilag 3, spørgsmål 17, 18, 19, 20.

¹¹¹ LFF nr. 16 af 10. juli 2015 Forslag til lov om ændring af tonnageskatteloven og sømandsbeskatningslovens, bilag 3, spørgsmål 17: spørgsmål til skatteministeren om at bekræfte, at begrebet "mellem forskellige destinationer" ikke tidligere har været nærmere defineret i hverken tonnageskatteloven, forarbejdernes hertil eller i Europa-Kommissionens godkendelse af den danske ordning.

Hertil svarer skatteministeren, at bestemmelsen om destinationskravet har været gældende, siden Folketinget indførte loven i 2002, hvori destinationskravet fremgår af lovens § 6, stk. 1. Skatteministeren gør endvidere opmærksom på, at denne lov er godkendt af Kommissionen, som fandt, at loven faldt indenfor retningslinjerne for statsstøtte til søtransportsektoren.

Og slutteligt gøres der opmærksom på, at der verserer sager omkring skattemyndighedernes fortolkning af destinationskravet, som vil kunne være medvirkende til at fastlægge den danske retstilstand. Men samtidig gør skatteministeren opmærksom på, at såfremt EU-retten giver mulighed for at justere på de danske regler vedrørende destinationskravet, så er regeringen positiv overfor at overveje en lovændring.

Uanset om det har været hensigten, så bidrager lovforslaget om indførelsen af § 8 a til yderligere afgrænsning af et destinationskrav og lader i hvert fald ingen tvivl stå om, at myndighederne anser lovens § 6 for at indeholde et snævert destinationskrav.

9.1.4 SKM2017.346.SR

I et bindende svar fra 2017 blev Skatterådet bedt om at tage stilling til, hvorvidt en virksomhed, som beskæftigede sig med at transportere lystfiskere til forskellige fiskepladser, kunne udbetale skattefri nettohyre til sine medarbejdere.

Som tidligere nævnt er det et krav for udbetaling af skattefri nettohyre, at skibet anvendes til formål, som kan omfattes af tonnageskatteordningen, jf. sømandsbeskatningslovens § 5.

Om selve aktiviteten fremgik det, at transporten foregik fra by "A" til fiskepladser i Skagerrak, men undertiden også fra by "B", hvorfra der blev transporteret fiskere til Øresund. Almindeligvis ville skibene returnere til samme havn ved turens afslutning. Lystfiskerne skulle selv medbringe fiskeudstyr mv., og virksomheden havde således som hovedformål at forestå transporten til de enkelte fiskepladser. Turene kunne vare op til flere dage, og efter omstændighederne blev passagererne afleveret til et andet skib på havet. Som bierhverv tilbød selskabet også transport af varer til handelsskibe, som passerede lokalområdet samt sejlads i forbindelse med opmåling og miljøopgaver.¹¹²

Skatteforvaltningens indstilling til Skatterådet fremhævede – ligesom i SKM2007.774.SR – at indholdet af begrebet *destination* ikke fremgår af tonnageskattelovens § 6, og heller ikke af forarbejderne hertil.

¹¹² SKM2017.346SR, afsnit "Beskrivelse af faktiske forhold".

Skatteforvaltningen henviste imidlertid til, at der er i bemærkningerne til tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 1 er givet et eksempel på søtransport og dets omfang. Som tidligere beskrevet angiver § 8 de aktiviteter, som ikke kan omfattes af loven. Af de førnævnte bemærkningerne fremgår det, at egentlig transportvirksomhed vil kunne omfattes af tonnageskatteloven, hvis der er tale om forsyningssejlad med personer eller materiel *“fra havn til installationer på kontinentalsoklen eller omvendt, ligesom det også vil gælde for transport af olieprodukter mv. fra kontinentalsoklen til installationer på land”*.¹¹³

Samtidig henviser skatteforvaltningen til, at søtransport er defineret i Rådets forordning (EØF) nr. 4055/86 og Rådets forordning (EØF) nr. 3577/92. Efter skatteforvaltningens praksis fortolkes søtransportbegrebet og destinationskravet i tonnageskattelovens § 6 i overensstemmelse med definitionerne i forordningerne og bemærkningerne til lovens § 8.

De sejladser, som spørgers skibe udførte, opfyldte efter det oplyste ikke tonnageskattelovens destinationskrav, da der var tale om sejladser til enten punkter eller til andre skibe på havet.

Det skal derudover bemærkes, at det var skatteforvaltningens opfattelse, at sejladser i forbindelse med transport af lystfiskere måtte anses for undtaget fra ordningen efter tonnageskatteloven § 8, stk. 1, nr. 10.

Skatteforvaltningen konkluderede således, at spørgers ansatte ikke var berettiget til skattefri nettohyre efter sømandsbeskatningslovens § 5, da skibet ikke blev anvendt til formål, som kunne omfattes af tonnageskattelovens § 6.

Her ses det tydeligt, at skatteforvaltningen anvendte den fortolkning og argumentation om et destinationskrav, som blev anvendt i forbindelse med lovarbejdet til § 8 a.

9.1.5 SKM2016.399.HR

Dommens udfald i SKM2016.399.HR fik igen opmærksomhed på tonnageskattelovens krav om destination.

Højesteret afsagde dom om begrebet *destination* i sømandsbeskatningslovens forstand. Dommen blev dog af skattemyndighederne anset for ikke at kunne udstrækkes til tonnageskattelovens destinationsbegreb.

¹¹³ LFF nr. 92 af 6. februar 2002 Forslag om lov til beskatning af rederivirksomhed – bemærkninger til de enkelte lovbestemmelser, afsnit 3.

Sagen omhandlede ikke tonnagebeskatning direkte. Tvisten omhandlede derimod hvorvidt et sandsugerfartøj kunne siges at have udført søtransportaktiviteter efter sømandsbeskatningslovens § 10. Fartøjet blev anvendt af et ingeniørfirma til at foretage havbundsundersøgelser.

Landsskatteretten og Vestre Landsret havde givet skatteforvaltningen medhold i, at der ikke var tale om søtransport. Højesteret kom dog frem til det modsatte resultat.

Højesteret bemærkede, at sømandsbeskatningsloven er lavet med det formål at tilpasse reglerne til Kommissionens retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren.¹¹⁴

Højesteret var meget klar i sin formulering, hvilket der skal knyttes et par bemærkninger til:

*"Højesteret finder, at det anførte i retningslinjerne om sandsugningsfartøjer må forstås således, at der hermed sigtes til fartøjer, som udfører sandsugningsaktiviteter og lignende. **Når et sådant fartøj ikke udfører opgaver af denne karakter, men transporterer passagerer eller andet gods end opgravede materialer, må det anses for omfattet af det almindelige EU-retlige søtransportbegreb.***

(...)

Der er således tale om "søtransportaktiviteter" i lovens forstand, når skibet faktisk anvendes til transport af passagerer eller gods - også når der er tale om et sandsugningsfartøj. (vores fremhævnning).

Hermed slår Højesteret fast, at det ved vurderingen af om der tale om søtransport, er det ikke er skibets indretning det skal vurderes ud fra, men derimod den udførte aktivitet. Det falder i tråd med tonnageskattelovens § 8. Denne vurdering er ikke at forveksle med den vurdering Højesteret foretog i SKM2020.125.HR, hvor netop skibets indretning var medvirkende til at vurdere hvorvidt transport var aktivitetens hovedformål eller ej.

*"På den anførte baggrund finder Højesteret, at den del af aktiviteterne for G1, der blev udført med Fartøj-1, og som bestod af **sejlads mellem havnen og de enkelte destinationer på havet, hvor havbundsundersøgelserne fandt sted, samt sejladsen mellem de enkelte destinationer på havet, må anses for transport af passagerer og gods og derfor har karakter af "søtransportaktiviteter" som nævnt i [sømandsbeskatnings-]lovens § 10, stk. 2.***" (vores fremhævnning og præcisering).

Højesteret lod ingen tvivl være om, at punkter på havet kan anses som en destination i sømandsbeskatningslovens forstand, og at sejlads hertil var at anse som søtransport.

¹¹⁴ Dette er de samme retningslinjer, som er gældende for tonnageskatteloven.

Når Højesteret omtaler det almindelige EU-retlige søtransportbegreb refereres der til det almengyldige søtransportbegreb i forordningerne (EØF) nr. 4055/86 og (EØF) nr. 3577/92. Som tidligere nævnt hviler begrebet *søtransport* i retningslinjerne på forordningerne. Da både sømandsbeskatningsloven og tonnageskatteloven er godkendt af Kommissionen som værende i overensstemmelse med retningslinjerne, må det kunne konkluderes, at Højesterets definition af søtransport bør udstrækkes til tonnageskatteloven.

Skatteforvaltningen anerkendte ikke denne sammenhæng, hvilket synes bemærkelsesværdigt. Skatteforvaltningen fik ikke medhold, hvorfor der skulle ske en praksisændring på området. Dette udmøntede sig i styresignalet SKM2018.185.SKAT.

9.1.6 SKM2018.185.SKAT

Skatteforvaltningen tilkendegav i styresignalet, at til trods for at søtransportbegrebet for både sømandsbeskatningsloven og tonnageskatteloven fortolkes på baggrund af de samme retningslinjer, så kunne Højesterets afgørelse ikke få indflydelse på destinationsbegrebet i tonnageskatteloven.

Skatteforvaltningen gjorde klart, at dommens præmisser ikke nævner det destinationskrav, som gælder i tonnagekatteordningen.

Skatteforvaltningen skriver endvidere i styresignalet:

*"Baggrunden herfor er, at det fremgår af tonnageskattelovens § 6, at der skal være tale om transport af passagerer eller gods mellem forskellige "destinationer", og at udtrykket "destinationer" hidtil er blevet fortolket således, at der skal være tale om transport mellem forskellige havne eller ankerpladser i havne, eller mellem havne og offshore-installationer eller tilsvarende infrastrukturanlæg på kontinentalsoklen. **Denne fortolkning er i overensstemmelse med lovbemærkningerne til tonnageskattelovens § 8 og det destinationskrav, der fremgår af Rådets forordninger (EØF) nr. 4055/86 og (EØF) nr. 3577/92.**"* (vores fremhævning).

Skatteforvaltningen går endvidere så langt at tale om en nødvendig lovændring for at lempe destinationskravet i tonnageskatteloven:

*"Henset til den hidtidige praksis og til at tonnagekatteordningen er en godkendt statsstøtteordning, hvorfor det derfor hidtil har været antaget, at en udvidelse af søtransportbegrebet, herunder **en lempelse af destinationskravet, kræver særlig lovhjemmel og skal notificeres for EU**, er det SKATs vurdering, at der skal være meget klare holdepunkter i dommen for, at det har været Højesterets intention også at lempe destinationskravet i forbindelse med søtransport i andre bestemmelser."* (vores fremhævning).

9.2 SAMMENFATNING AF DEN DANSKE RETSTILSTAND

Der er ingen tvivl om, at der i tonnageskattelovens § 6 er et krav om, at en *transport af passagerer eller gods* skal ske fra en destination til en anden destination. Med andre ord, så skal der være tale om *forskellige destinationer*. Det følger tydeligt af ordlyden i § 6.

Eksempelvis vil en sejlads fra havnen ved Sjællands Odde og rundt om Læsø med retur til samme havn, ikke kunne omfattes, da start- og slutdestinationen er den samme.

Den afgørende vurdering ligger dog i, hvad karakteriserer en destination.

Det fremgår tydeligt af de gennemgåede fortolkningsbidrag, at de danske skattemyndigheder indfortolker meget specifikke krav til en destination.

I de to bindende svar, SKM2007.774.SR og SKM2017.346.SR gør skattemyndighederne det meget klart, at der ikke er en definition af destination i tonnageskatteloven, hvorfor der i stedet fortolkes efter retningslinjernes anvendelsesområde og begrebet *søtransport* i forordningerne.

Som det fremgik af svar på spørgsmål til skatteministeren i forbindelse med indførelse af § 8 a gav skatteministeren udtryk for, at dette søtransportbegreb i de to forordninger er defineret, som ” (...) *befordring af passagerer og gods med skib mellem en havn i en medlemsstat og en havn eller et offshoreanlæg i en anden medlemsstat*”, henholdsvis ” (...) *transport af passagerer eller gods mellem en havn i en medlemsstat og anlæg eller strukturer på denne medlemsstats kontinentalsokkel*”.

Hermed opstilles specifikke steder, som efter dansk opfattelse anses som destinationer, hvorfor andre mulige destinationer må siges at falde udenfor. Eksempelvis udelukker skattemyndighederne meget klart, at forsyningssejllads - altså levering af varer, som skal forbruges på skibet, fx bunkerolie først vil kunne omfattes i forbindelse med de nye aktiviteter omfattet af § 8 a.

Så specifikke krav til destinationers karakteristika ses ikke umiddelbart i de øvrige tonnageskatteordninger, eksempelvis indeholder den britiske ordning ikke et tilsvarende krav, hvorfor et sådant krav ikke kan stamme direkte fra EU.¹¹⁵ Der er derfor stor grund til at tro, at kravet må være et dansk påfund.

Imidlertid er det et stort spørgsmål om formuleringen *mellem forskellige destinationer* var ment til at skulle have en stor betydning i afgrænsningen af tonnageskattelovens anvendelsesområde eller,

¹¹⁵ Finance Act 2000 Schedule 22 (Den britiske tonnageskattelov) § 19 sammenholdt med §§ 44-48. OBS: Loven er godkendt af EU inden Storbritanniens udtræden.

om betydningen er skabt af de danske skattemyndigheders egen fortolkning af bestemmelsens ordlyd.¹¹⁶

Formodningen om at destinationskravet er et resultat af ren administrativ praksis, bestyrkes af skattemyndighedernes holdning i styresignalet SKM2018.185.SR. Heri pointerer skattemyndighederne, at dommens resultat i SKM2016.399.HR om destination i sømandsbeskatningslovens forstand, ikke kan udstrækkes til også at omfatte tonnageskattelovens destinationsbegreb.

Dette virker imidlertid som en forkert konklusion. Argumentationen om, at alene fordi Højesteret ikke forholder sig til tonnageskatteloven i dommen, så kan definitionen ikke udstrækkes til andre love, der hviler på de samme retningslinjer, virker bemærkelsesværdig. Begge love hviler netop på samme retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren. Og Højesteret benytter disse retningslinjer til at fastslå omfanget af søtransport og dets destinationsbegreb. Skattemyndighedernes holdning til, at afgørelsen ikke har betydning for tonnageskattelovens destinationsbegreb kan derfor undre.

9.3 SKM2020.10.LSR

Den 19. november 2019 traf Landsskatteretten en afgørelse, som underkendte skatteforvaltningens fortolkningen af *destinationer* i tonnageskattelovens § 6.¹¹⁷ Sagen omhandlede, hvorvidt selskabet var berettiget til at anvende tonnageskatteordningen på sine aktiviteter med levering af skibsbrændstof til skibe til søs.

Skatteministeriet har efterfølgende indbragt afgørelsen for domstolene og sagen står til at skulle hovedforhandles i juni 2022. Af samme årsag kan sagen ikke anses for endelig afgjort.

Oprindeligt havde skatteforvaltningen underkendt selskabets anvendelse af tonnageskatteordningen med den begrundelse, at transporterne af skibsbrændstof til søs, ikke var omfattet af begrebet i tonnageskattelovens § 6 "... mellem forskellige destinationer...". Transporterne af skibsbrændstof foregik hovedsageligt fra en havn, og til et skib til søs – og her mente skatteforvaltningen, at et skib til søs (forankret eller i fart) ikke kunne anses som en destination i tonnageskattelovens forstand.

I Landsskatteretten lagde selskabet dels vægt på, at leveringen af skibsbrændstoffet skete til en på forhånd aftalt GPS-destination, samt at selve transportydelsen – i fagsprog kaldet *ship-to-ship transfers* (STS) – er en meget udbredt ydelse i shippingbranchen. Last og losning direkte mellem to skibe sker dels grundet, at nogle havne ikke har kapaciteten eller dybgangen til at modtage større

¹¹⁶ Vang, Tonnagebeskatning, s. 150.

¹¹⁷ Tidligere offentliggjort under SKM2020.5. LSR, som er udgået.

fragtskibe, og dels grundet rentabiliteten i, at et skib ikke skal bruge tid på at sejle i havn – som kan være en langvarig affære i travle havne.

Skatteforvaltningen lagde derimod vægt på, at skibet som leverede skibsbrændstof til et andet skib på havet, returnerede til samme havn efter endt levering. Her henviste skatteforvaltningen overfor Landsskatteretten, til SKM2007.731.LSR, hvor sejlads startende og sluttende i samme havn ikke opfyldte kravet om transport mellem forskellige destinationer.¹¹⁸

Skatteforvaltningen fremførte endvidere, at hverken tonnageskatteloven eller bemærkningerne hertil indeholder fortolkningsbidrag til, hvordan begrebet *destination* skal forstås. Derfor henviste skatteforvaltningen til Kommissionens retningslinjer om statsstøtte til søtransportsektoren fra 2004, hvori støtteberettigede ydelser defineres efter forordningerne. Skatteforvaltningen henviste desuden til Skatterådssagen SKM2007.774.SR, hvor Skatterådet ligeledes hentede fortolkningsbidrag i ovennævnte forordninger.¹¹⁹

Forordningerne anvender begreberne *offshoreanlæg* og *struktur* ved definitionen af søtransportbegrebet. Skatteforvaltningen konkluderede derfor, at der ud fra en naturlig sproglig forståelse, må antages at være et krav om at transporten kan foregå til en konstruktion til søs. Sammenfattende fremførte skatteforvaltningen, at et område til søs, herunder et midlertidigt forankret skib, ikke var at anse som en destination i tonnageskattelovens forstand.

Selskabet fremførte, at skatteforvaltningen ikke var bundet af de to ovennævnte sager, dels grundet Skatterådssagens alder og natur, og dels grundet den tidligere Landsskatteretssag omhandlede en helt anden type virksomhed (tur- og udflugtssejlad). Desuden påpegede selskabet, at skatteforvaltningen ikke havde hjemmel til en indskrænkende fortolkning af tonnageskattelovens § 6, stk. 1 i forhold til definitionen af en destination.

Landsskatteretten kom frem til, at det inden for en almindelig sproglig forståelse af begrebet *transport mellem forskellige destinationer*, må anses at omfatte den i sagen omhandlede aktivitet med levering af skibsbrændstof til et skib på åbent hav. Landsskatteretten konkluderede endvidere, at levering af skibsbrændstof til et skib til søs, ikke er omfattet af den negative afgrænsning i tonnageskattelovens § 8, og det derfor modsætningsvis kan sluttes, at aktiviteten som udgangspunkt kan omfattes af tonnageskatteloven.

¹¹⁸ Sagen omhandlede skibe, som sejlede tur- og udflugtssejladser, hvor størstedelen af turene startede og sluttede i samme havn. Landsskatteretten gav Skatteforvaltningen medhold i, at der ikke var tale om transport mellem forskellige destinationer i efter bestemmelsen i tonnageskattelovens § 6, stk. 1.

¹¹⁹ Sagen omhandlede skibe, som transporterede passagerer og gods fra en dansk havn til en havvindmøllepark, og hvorvidt dette kunne betragtes som transport mellem forskellige destinationer i tonnageskattelovens forstand. Skatterådet bekræftede i denne sag, at der var tale om transport mellem forskellige destinationer med henvisning til forordningerne.

Landsskatteretten henviste endvidere til tonnageskattelovens forarbejder, hvori formålet med den danske tonnageskatteordning bl.a. er at bevare den danske skibsfarts position og internationale konkurrenceevne. Landsskatteretten anvender derved en formålsfortolkning, i form af lovgivers hensigt, der efter denne må kunne omfatte transport af gods til et skib til søs.

Yderligere påpegede Landsskatteretten, at det ud fra et samfundsmæssigt hensyn ikke synes at have været Kommissionens hensigt, at afskære bunkervirksomhed (levering af skibsbrændstof til søs) fra tonnageskatteordningen.

Landsskatteretten gav derfor selskabet fuldt medhold, og ændrede derved skatteforvaltnings afgørelse.

9.3.1 PÅVIRKNING FRA SKM2020.10.LSR PÅ DEN DANSKE RETSTILSTAND

Som tidligere nævnt er sagen anket til domstolene, hvorfor den ikke er endeligt afgjort. En ny retstilstand kan derfor endnu ikke siges at være skabt. Såfremt at domstolene stadfæster Landsskatterettens afgørelse, vil hele afgrænsningen af, hvad der kan omfattes efter tonnageskattelovens § 6 flytte sig markant.

På nuværende tidspunkt giver Landsskatterettens afgørelse stof til eftertanke idet den udfordrer eksistensen af det af skattemyndighederne påpegede destinationskrav.

9.4 DEN DANSKE RETSTILSTAND OVERFOR EU'S RETSTILSTAND

Den danske tonnageskatteovs indhold er godkendt af Kommissionen og skal i overensstemmelse hermed foretage en sådan klar afgrænsning, at lovens omfang i det væsentligste kun finder anvendelse på søtransportaktiviteter – med aktiviteterne i lovens §§ 8 a og 10, stk. 2 undtaget.¹²⁰

De danske skattemyndigheder har flere gange i både praksis og i lovforarbejder tilkendegivet, at den danske fortolkning af begrebet *mellem forskellige destinationer* er i overensstemmelse med både retningslinjerne og forordningernes definition af søtransport. Det må derfor undersøges, om destinationskravet i EU-retten i forhold til begrebet *søtransport* er enslydende med den danske fortolkning.

¹²⁰ § 8 a omhandler aktiviteter, som ikke skal opfylde kravene i § 6 og § 10, stk. 2 omhandler aktiviteter i nær tilknytning til tonnageaktiviteter.

9.5 EU-LOVGIVNING OM DESTINATIONER

Som tidligere nævnt fremgår det af retningslinjerne fra 2004, at de gælder for *"tjenesteydelser indenfor søtransport, som disse er defineret i forordning (EØF) nr. 4055/86 og forordning (EØF) nr. 3577/92."*¹²¹

Det er derfor interessant at undersøge om de danske skattemyndigheders fortolkning af *destination* er hentet fra retningslinjernes anvendelsesområde.

9.5.1 RETNINGSLINJERNES KRAV TIL DESTINATION

De fortolkningsbidrag fra EU, som blev omtalt i afsnittet *"... transport af gods og passagerer..."* lod ingen tvivl være om at både EU-Domstolen og Kommissionen til trods for ordlyden i forordningerne (EØF) nr. 4055/86 og (EØF) nr. 3577/92 ikke anlægger en snæver fortolkning af begrebet søtransport. Hermed kan det konkluderes, at EU tillægger formålet stor vægt i fastlæggelsen af både retningslinjernes og forordningernes omfang.

Omfanget af søtransport i forhold til retningslinjerne anses derfor – som udgangspunkt – at omfatte det samme som i forordningerne. I de tilfælde hvor der ikke er sammenfald mellem definitionen af søtransport mellem forordningerne og retningslinjerne, vil det fremgå tydeligt af retningslinjerne. Dette ses fx i tilfælde med bugsering, som er undtaget fra forordningerne, men som efter retningslinjerne giver ret til statsstøtte.¹²²

Der er derfor en mulighed for, at retningslinjerne har opstillet et selvstændigt destinationskrav, som er uafhængig af forordningernes fortolkning af søtransport og et eventuel destinationskrav heri.

Ved en gennemgang af retningslinjerne står det tydeligt, at det ikke er tilfældet, hvorfor det umiddelbart må konkluderes, at begrebet søtransport i retningslinjerne skal anses for at være det samme, som er fortolket ud af forordningerne (EØF) nr. 4055/86 og (EØF) nr. 3577/92.¹²³

9.5.2 FORORDNINGERNES KRAV TIL DESTINATION

I forhold til destinationer i forbindelse med søtransport omtales de samme ting i begge forordninger.

Forordning (EØF) nr. 4055/86 nævner to destinationstyper: Havne og offshoreanlæg. Som det fremgår af art. 1, punkt 4, kan disse være beliggende i både en medlemsstat eller et tredjeland, når aktiviteten normalt udføres mod betaling.

¹²¹ EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (2004/C 13/03) afsnit. 2.

¹²² Retningslinjerne for statsstøtte til søtransportsektoren 2004/C 13/03, afsnit 2 og C-251/04 Kommissionen mod Den Helleniske Republik.

¹²³ Der er tale om udgaven fra 2004: EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (2004/C 13/03).

Art. 2, punkt 1 i forordning (EØF) nr. 3577/92 indeholder yderligere destinationstyper. Listen omfatter foruden havne, også *anlæg eller strukturer på en medlemsstats kontinentalsokkel*.

Men det skal erindres, at forordning (EØF) nr. 3577/92 alene opstiller eksempler og at listen ikke kan anses for udtømmende, jf. *C-251/04 Kommissionen mod Den Hellske Republik*.¹²⁴ Det er derfor muligt, at destinationer i forbindelse med søtransport kan omfatte mere end det, som forordningerne stiller op i deres rene ordlyd – netop fordi begrebet *søtransport* har været til fortolkning flere gange hos EU-domstolen.

9.5.3 MEDDELELSE FRA KOMMISSIONEN OM FORTOLKNING AF RÅDETS FORORDNING (EØF) NR. 3577/92

I Kommissionens meddelelse om fortolkningen af forordning (EØF) nr. 3577/92 anfører Kommissionen, at siden forordningen trådte i kraft er der opstået specifikke fortolkningsspørgsmål, hvoraf et af dem er fortolkningen af *"mellem havne"*.¹²⁵

Fortolkningen af *"mellem havne"* blev foretaget i sagen *C-323/03 Kommissionen mod Spanien*, hvor også definitionen af begrebet *havn* i forordningerne kom til fortolkning.

9.5.3.1 KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER MOD KONGERIGET SPANIEN

Sagen udsprang af, at Kommissionen havde den opfattelse, at Spanien havde overtrådt forskellige bestemmelser i forordningen (EØF) nr. 3577/92. EU-Domstolen skulle heriblandt tage stilling til, hvad det indebar, at transporten skulle ske mellem to havne. Det skulle derfor fastslås, hvordan en *havn* skulle defineres.

EU-Domstolen fremhæver i præmis 31-32, at når der ikke er en klar definition af begrebet *havn*, som er tilfældet i forordningen, så *"... følger det såvel af kravene om en ensartet anvendelse af fællesskabsretten som af lighedsprincippet, at en bestemmelse i fællesskabsretten, som ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret med henblik på at fastlægge dens betydning og rækkevidde, normalt i hele Fællesskabet skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning"* (vores fremhævning).

Domstolen slog fast i præmis 34, at ud fra en formålsfortolkning af forordningen var begrebet *havn* i forordningen også, når der var en infrastruktur – selv af begrænset omfang – hvis funktion muliggjorde ind- og udskibning af passagerer og gods, som transporteredes ad søvejen.

¹²⁴ C-251/04 Kommissionen mod Den Hellske Republik, præmis 28.

¹²⁵ Meddelelse fra Kommissionen om fortolkningen af fri udveksling af tjenesteydelser indenfor søtransport i medlemsstaterne (cabotagesejls), KOM (2014) 232 endelig, afsnit 3.

Funktionen af havnen blev hermed gjort mere væsentlig end kravene til havnens fysiske udformning. Dermed foretager EU-Domstolen en udvidet fortolkning af begrebet *havn* i forhold til forordningen.

Et andet spørgsmål i sagen var også om, hvordan begrebet *sø* skulle forstås – i forbindelse med søtransport var der behov for en afgrænsning af farvand.¹²⁶ De spanske myndigheder mente, at søtransport kun angik transport på det åbne hav og ikke kunne udstrækkes til også at gælde indre farvande, fx bugter, flodmundinger og fjorde grundet Montenegro Bay-konventionen, som ikke omfatter indre farvande.^{127 128}

EU-Domstolen afviste dette, da dette ville forhindre den fri udveksling af tjenesteydelser, hvis en sådan fortolkning blev anvendt. Hermed blev det gjort klart, at søtransportbegrebet i forordningen også kan omfatte indre farvande.¹²⁹

Med baggrund i *C-323/03 Kommissionen mod Spanien* udvider Kommissionen i meddelelsen fortolkningen omkring begrebet *havn*, således at det ligeledes kan omfatte infrastrukturer, såfremt de muliggør ind- og udskibning af varer og personer. Dette gælder også ved infrastrukturer af begrænset omfang og der ikke er permanente.¹³⁰

En anden interessant betragtning i meddelelsen er, at den omtaler begrebet *"feederserviceydelser"*.¹³¹ En feederserviceydelse omfatter den samme tjenesteydelse som den tidligere nævnte *ship-to-ship transfer*. Ydelsen består af, at en transportør lossere varer fra et skib, som er sejlet fra afgangstedet for at omlaste varerne til et andet skib (typisk på åbent hav), som fortsætter transporten til bestemmelseshavnen.¹³²

Hermed skal forstås, at situationen, hvor et skib sejler ud til et andet skib med en vare og varen transporteres videre til sit bestemmelsessted kan anses som en cabotagesejlads og dermed søtransport i overensstemmelse med forordningerne.

¹²⁶ Vang, Tonnagebeskatning, s. 139.

¹²⁷ De Forenede Nationers havretskonvention af 10. december 1982.

¹²⁸ C-323/03 Kommissionen mod Spanien, præmis 19.

¹²⁹ C-323/03 Kommissionen mod Spanien, præmis 25-26.

¹³⁰ Meddelelse fra Kommissionen om fortolkningen af fri udveksling af tjenesteydelser indenfor søtransport i medlemsstaterne (cabotagesejlads), KOM (2014) 232 endelig, afsnit 3.1.

¹³¹ Meddelelse fra Kommissionen om fortolkningen af fri udveksling af tjenesteydelser indenfor søtransport i medlemsstaterne (cabotagesejlads), KOM (2014) 232 endelig, afsnit 3.4.

¹³² Ibid.

9.6 VURDERING AF ET EU-RETSLIGT DESTINATIONSKRAV

For at klarlægge et destinationsbegreb i forhold til retningslinjerne er der ingen tvivl om, at forordningernes og de fortolkningsbidrag, som er givet hertil, bliver de vigtigste redskaber. Begrebet destination er ikke at finde i retningslinjerne, hvorfor det alene må være i forordningerne omkring søtransport, at et sådant må findes.

Forordningerne nævner forskellige former for destinationer, herunder havne, offshoreanlæg samt anlæg og strukturer på kontinentalsoklen. Forordning (EØF) nr. 3577/92 opstiller alene eksempler og listen anses ikke for udtømmende, jf. *C-251/04 Kommissionen mod Den Helleniske Republik*.¹³³

Meddelelsen tilføjer ikke flere destinationstyper, men bidrager med væsentligt udvidende fortolkninger af de eksisterende begreber.

9.6.1 BEGREBET HAVN

Især begrebet *havn* udvides væsentligt i Meddelelse fra Kommissionen om fortolkning af Rådets forordning (EØF) nr. 3577/92. Og fortolkningen sker på baggrund af *C-323/03 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber mod Kongeriget Spanien*.

Kommissionen udvider begrebet *havn* væsentligt således at det også omfatter infrastrukturer, selv af begrænset omfang og uden krav om at være permanente, såfremt den muliggør ind- og udskibning af varer og personer.¹³⁴

EU-Domstolen slog fast i førnævnte sag, at det var stedets funktion, som var det væsentligste idet den muliggjorde ind- og udskibning af varer og personer, som transporteres af søvejen.

Det må derfor konkluderes, at begrebet *havn* i forordningernes forstand blot skal være positioner, hvor det er muligt enten at medtage eller aflevere henholdsvis passagerer eller gods – og at der ikke er et krav om, at stedet skal være permanent. Med andre ord, så kan positionen være af midlertidig karakter.

Dette fører til en anden interessant betragtning omkring de såkaldte feederserviceaktiviteter.¹³⁵ I forhold til, at Kommissionen udvider begrebet *havn* så væsentligt, må det derfor konkluderes, at der er mulighed for at anse et skib som værende omfattet af begrebet *havn*, hvis der er mulighed for *lastning og losning af varer, der transporteres ad søvejen*.¹³⁶

¹³³ C-251/04 Kommissionen mod Den Helleniske Republik, præmis 28.

¹³⁴ Meddelelse fra Kommissionen om fortolkningen af fri udveksling af tjenesteydelser indenfor søtransport i medlemsstaterne (cabotagesejlads), KOM (2014) 232 endelig, afsnit 3.1.

¹³⁵ Meddelelse fra Kommissionen om fortolkning af Rådets forordning (EØF) nr. 3577/92.

¹³⁶ C-323/03 Kommissionen mod Spanien, præmis 34.

Med meddelelsen fra Kommission kan det konkluderes, at indlemmelsen af feederserviceaktiviteter og udvidelsen af havnebegrebet, at der ikke består et stærkt afgrænset destinationskrav i forordningerne. Det væsentligste kriterie består i, at der sker en transport af passagerer eller gods.

Det betyder, at de destinationer der sejles imellem, alene skal kunne modtage eller aflevere gods eller passagerer.

Med andre ord, er der fra EU-rettens side ikke strenge krav til en destinations karakteristika.

For at understøtte, hvorvidt Kommissionen anvender denne fortolkningstilgang, kan det fremhæves, at i godkendelsen af en udvidelse i den hollandske tonnageskatteordning accepterede Kommissionen blandt andet forskningsfartøjer.¹³⁷ Disse fartøjer, som sejler havbiologer ud for at undersøge havmiljøet et givent sted på havet, er nu omfattet af den hollandske ordning.¹³⁸

Hermed står det klart at Kommissionen med denne godkendelse anser en sejlads til et GPS-koordinat, som værende omfattet af søtransportbegrebet i retningslinjernes forstand.

En yderligere indikation af, at EU ikke stiller specifikke krav til en destinations karakteristika, er godkendelsen af udvidelsen af den danske tonnageskatteordning. Heri nævner Kommissionen ikke særlige destinationstyper, men erklærer blot, at der skal være tale om "... *transport af passagerer eller gods (søtransport) mellem forskellige bestemmelsessteder...*"¹³⁹ (vores fremhævnning).

9.6.2 BEGREBERNE OFFSHOREANLÆG SAMT ANLÆG OG STRUKTURER

Forordningerne anvender både begreberne *offshoreanlæg*, samt *anlæg og strukturer*. Hvorvidt begreber dækker over det samme, udtrykkes ikke tydeligt af forordningerne. Ordene anlæg eller strukturer må antages at betyde mere end blot havbunden. Samtidig må ordene antages at dække over andet end der forstås ved et offshoreanlæg, som er etableret på kontinentalsoklen.¹⁴⁰

I forbindelse med udvidelsen af den danske sømandsbeskatningslov med kabellægnings- og sandsugningsaktiviteter undersøgte Kommissionen, hvorvidt dette kunne omfattes.¹⁴¹ Kommissionen udtrykte tvivl om, hvorvidt et udvindingssted kunne anses for at være et offshoreanlæg.¹⁴² Kommissionen kom dog frem til, at "... **acceptere det synspunkt, at et bygge- og**

¹³⁷ State Aid N 714/2009, The Netherlands – extension of the tonnage tax scheme to cable layers, pipeline layers, research vessels and crane vessels, EUT, C 158 of June 18, 2010.

¹³⁸ Vang, Tonnagebeskatning, s. 156.

¹³⁹ Statsstøttesag C 6795/2018 Ændring af den danske tonnageskatteordning, pkt. 60.

¹⁴⁰ Vang, Tonnagebeskatning, s. 154.

¹⁴¹ Statsstøttesag - C 22/07 (ex N 43/07) — Udvidelse af visse aktiviteter under den ordning, som fritager danske rederier for betaling af indkomstskat og socialsikringsbidrag for søfolk.

¹⁴² Statsstøttesag C 22/07 (ex N 43/07) — Udvidelse af visse aktiviteter under den ordning, som fritager danske rederier for betaling af indkomstskat og socialsikringsbidrag for søfolk - Opfordring til at fremsætte bemærkninger

anlægsområde (landindvinding, konstruktion af mole eller dige osv.) kan være et offshoreanlæg på grund af dets faste placering. I denne forbindelse kan transport af fyldmaterialer fra en havn til et bygge- og anlægsområde på havet anses for at være søtransport."¹⁴³(vores fremhævnings).

I selve godkendelsen udtrykte Kommissionen desuden sig direkte om destination, ved at det er logisk at betragte *sejlad mellem havn og indvindingsplads* og *sejlad mellem lossested og havn* som søtransport.¹⁴⁴

Ud fra Kommissionens fortolkning kunne der argumenteres for, at anlæg, strukturer samt offshoreanlæg skal anses for at omfatte det samme. Hermed anser Kommissionen begrebet offshoreanlæg for at kunne udvides til også at omfatte elementer under opførelse eller steder, hvor der læsses af (losning) - på samme måde som EU-Domstolen udvider fortolkningen af begrebet *havn*.

Det må derfor konkluderes, at forordningernes definition af *destinationer* som omfattet af søtransportbegrebet, tillige er bredt. Desuden synes destination i forordningernes forstand at være dynamisk samt at følge branchens udvikling. Denne udvikling må ligeledes overføres på retningslinjerne.

9.7 DELKONKLUSION

På baggrund af vurderingen af en EU-retlig definition af *destinationer* må det konkluderes, at der ikke findes holdepunkter i bidragene fra EU for et destinationskrav i stil med den danske retstilstand.

Dette til trods for, at de danske skattemyndigheder henviser til, at destinationskravet er i overensstemmelse med henholdsvis retningslinjerne og forordningerne.

Det danske krav om destination må derfor siges at være strengere end det både EU-Domstolen og Kommissionen giver udtryk for, når de fortolker destination.

efter EF-traktatens art. 88, stk. 2 Pkt. 17: "Kommissionen er også i tvivl om, hvorvidt sandsugning på havet og transport af materialerne til virksomhedens hjemhavn kan siges at være søtransport. Der mindes om, at søtransport i henhold til EU-retten er transport af gods mellem »en havn og enhver anden havn eller et offshoreanlæg«. Da udvindingsstedet ikke kan anses for at være et offshoreanlæg, kan en aktivitet, som består i udvinding af materialer og transport af disse til en losningshavn, måske ikke regnes for at være søtransport."

¹⁴³ Statsstøttesag C 22/07 (ex N 43/07) — Udvidelse af visse aktiviteter under den ordning, som fritager danske rederier for betaling af indkomstskat og socialsikringsbidrag for søfolk - Opfordring til at fremsætte bemærkninger efter EF-traktatens art. 88, stk. 2 Pkt. 18.

¹⁴⁴ Statsstøttesag C 22/07 (ex N 43/07) — Udvidelse af visse aktiviteter under den ordning, som fritager danske rederier for betaling af indkomstskat og socialsikringsbidrag for søfolk, pkt. 79.

Imidlertid må også konkluderes, at kravet om, at transport alene kan ske mellem destinationer, der er *havne* og/eller *offshoreanlæg* for at blive omfattet af tonnageskatteloven rent ordlydsmæssig er i overensstemmelse med begrebet *søtransport* i forordningerne.

Men EU's markant udvidet fortolkning af henholdsvis begrebet *havn* og *offshoreanlæg* ses ikke at være taget med i den danske fortolkning, hvilket kan undre, når der ved flere lejligheder henvises til, at destinationskravet i § 6 skal fortolkes i overensstemmelse med den EU-retlige fortolkning.

Kommissionen har godkendt den danske tonnageskatteordnings ordlyd "*transport mellem forskellige destinationer*", og ikke krævet nærmere definition af, hvad der forstås ved en destination.

Sammenholdt med ovenstående må det alt andet lige konkluderes, at EU ikke opstiller snævre krav til en destinations karakteristika. EU's krav er tværtimod, at destinationer egentlig kun skal opfylde en funktion – at gøre det muligt at ind- og udskibning af gods og passagerer.

Det hjemmelsgrundlag skattemyndighederne henviser til ved anvendelse af et strengt destinationskrav i dansk ret, synes ikke at være eksisterende i hverken forordningerne, retningslinjerne eller EU-retspraksis.

10. VURDERING AF BEGREBET *REDERIVIRKSOMHED* I TONNAGESKATTELOVENS § 6

Analysen af begrebet *rederivirksomhed* i tonnageskatteordningen viser en række områder, hvor der fortsat hersker en vis uklarhed – enten i forhold til hensigten med tonnageskatteordningen, eller hvorvidt den danske retstilstand er i overensstemmelse med fortolkningsbidrag fra EU.

10.1 UDFALDET AF SKM2020.125.HR

I dommen fra Højesteret blev det gjort klart, at krydstogtvirksomhed ikke kunne omfattes af tonnageskatteloven. Dette skete selv om, at EU flere gange havde fortolket krydstogt til at kunne omfattes af retningslinjerne og dermed berettiget til at opnå statsstøtte.

Grundet den meget brede formulering i undtagelsesbestemmelsen § 8, stk. 1, nr. 10, kan Højesterets dom ikke andet end tiltrædes, da sagen ud fra en ordlydsfortolkning ikke kunne føre til et andet resultat.

Højesteret afviser derfor endegyldigt for tonnagebeskatning af krydstogtaktiviteter.

Som selskabet argumenterer for i sagen, så er det muligt, at lovgiver ikke har forholdt sig til krydstogtaktiviteter i den oprindelige udarbejdelse af tonnageskatteloven. Selskabet pointerer, at dette formentligt skyldes, at krydstogtaktivitet ikke var udbredt i Danmark ved lovens ikrafttræden for knap 20 år siden.

Ifølge EU's fortolkningsbidrag kan krydstogtaktivitet anses for værende omfattet af det EU-retlige søtransportbegreb. Det kan derfor argumenteres for, at EU har godkendt den danske tonnageskatteordning med en antagelse om, at krydstogtaktivitet omfattes efter lovens § 6, og ikke som værende undtaget efter lovens § 8, stk. 1 nr. 10.

Det skal hertil bemærkes, at det er de enkeltes landes ret at indskrænke anvendelsesområdet for deres nationale tonnageskatteordninger i forhold til retningslinjerne. Der er eksempler på dette i den danske tonnageskattelov. Dette ses fx i § 8, stk. 1, nr. 5, 6 og 7, hvor det specifikt er tilkendegivet, at aktiviteter, som sker i havne eller havneløb er undtaget, der anses for omfattet af søtransportbegrebet i EU.¹⁴⁵

Da der netop er eksempler på specifikke undtagne aktiviteter, understøtter dette argumentationen om, at det formentligt ikke har været lovgivers hensigt specifikt at undtage krydstogt fra

¹⁴⁵ Meddelelse fra Kommissionen om fortolkningen af fri udveksling af tjenesteydelser indenfor søtransport i medlemsstaterne (cabotagesejlad), KOM (2014) 232 endelig, afsnit 3.1.

tonnageskatteloven. Om årsagen hertil er, at lovgiver ønskede at omfatte krydstogtaktiviteter, eller om det blot er resultatet af, at lovgiver ikke har forholdt sig til disse aktiviteter er dog fortsat uklart.

Da fortolkningsbidraget fra EU var ikke så omfangsrigt på tidspunktet for tonnageskattelovens indførsel for så vidt angår krydstogtaktivitet, sandsynliggør dette, at lovgiver ikke har forholdt sig til at krydstogtaktivitet både indeholder elementer af transport af passagerer, men samtidigt også fritidsformål.

Det følger af forordningerne, at sejlads med udflugts- og fritidsformål for øje, så som lystfiskeri, til en vis grænse udelukkes. Det berettiger derved eksistensen af undtagelsen i lovens § 8, stk. 1, nr. 10 som helhed.

Såfremt det var lovgivers hensigt at undtage et helt erhverv såsom krydstogtvirksomhed fra loven, ville det formentligt fremgå tydeligt. Som eksempel herpå kan nævnes fiskerivirksomhed efter § 8, stk. 1, nr. 2 og dykkervirksomhed efter § 8, stk. 1, nr. 4. Det kan derfor undre, at dette ikke er sket.

En anden interessant observation er, at der i sagerne ved Landsskatteretten, Københavns Byret og Østre Landsret ikke har været fokus på selve fortolkningen i forordningerne i forhold til krydstogt. Havde dette i stedet været et tema, kunne sagen ved Højesteret muligvis have fået et andet udfald.

Som konsekvens af dommen, synes en potentiel problemstilling at opstå i de tilfælde, hvor rederier tilbyder sejlads der både kan ses som værende fritids- og ferieformål, men samtidigt også som *transport af passagerer eller gods*.

Her kan sejladsen mellem København og Oslo nævnes som eksempel. Sejladserne foretages af store krydstogtlignende skibe. Disse skibe fragter henholdsvis lastbiler, personbiler og gående passagerer. Det må antages, at størstedelen af de gående passagerer rejser på de såkaldte *minicruises*. Disse må alt andet lige betegnes som rejser, hvis hovedformål er ferie. I sådanne situationer, kan hovedformålet med den samlede sejlads være svært at identificere.

Dommen fra Højesteret afklarer dog mere end, at krydstogt er et fritidsformål. Den giver også en afklaring om, at EU-landenes tonnageskatteordninger ikke kan sammenlignes med hinanden. Denne afklaring er relevant, idet det er en argumentation fra branchen, som ofte fremgår af praksis til den danske tonnageskattelov.

Konklusionen i SKM2020.125.HR kan også tiltrædes for så vidt, at andre tonnageskatteordningernes indhold ikke kan anvendes til at argumentere for, at det samme må være gældende i den danske tonnageskatteordning. Dette skyldes - som tidligere nævnt - at ordningerne er individuelle og har mulighed for at indskrænke i forhold til retningslinjerne og derfor også i forhold til øvrige landes ordninger.

Dog vil andre landes ordninger kunne anvendes til at vurdere, hvad kan retningslinjerne som helhed rumme, idet ordningerne er godkendt som værende indenfor retningslinjernes rammer.

Det kan vise sig særligt relevant ved det snarlige udløb af den nuværende godkendelsesperiode i 2026, da lovgiver her har mulighed for at få indblik i statsstøttens fulde råderum til søtransportsektoren. På den måde sikres en højere grad af EU-harmonisering i den danske statsstøtteordning, samtidigt med at tonnageskatteloven følger branchens udvikling.

Højesteret slår desuden fast, at det som udgangspunkt er ordlyden i bestemmelserne fremfor formålet, der skal veje tungt, når tonnageskatteloven skal afgrænses. Dette kan være en hjælp i fremtidige problemstillinger i forhold til tonnageskatteordningen generelt.

Desuden understreger Højesterets vægtning af ordlydsfortolkning, vigtigheden af lovens præcise afgrænsning. Det følger i øvrigt også af Kommissionens krav til medlemsstaternes ordninger i retningslinjerne.¹⁴⁶ I forbindelse med fornyet godkendelse af tonnageskatteloven i 2026 bør det derfor af lovgiver vurderes, hvorvidt dele af loven i sin nuværende form er præcist nok afgrænset og opfylder den ønskede retstilstand.

10.2 BEGREBET *DESTINATION*

Som det ses i SKM2020.10.LSR praktiserer de danske skattemyndigheder et relativt strengt destinationskrav i tonnageskattelovens § 6, med henvisning til fortolkningsbidragene fra EU.

De danske skattemyndigheder tilkendegiver, at der ikke er en definition af destinationer i tonnageskatteloven, hvorfor de fortolker på retningslinjernes anvendelsesområde og begrebet *søtransport* i forordningerne. Denne fremgangsmåde anses for så vidt korrekt.

Imidlertid kan det undre, at skattemyndigheder alene citerer uddrag af forordningerne. Sådanne citater fremgik af forskellige spørgsmål til skatteministeren i forbindelse med indførelse af § 8 a.

Udtrykket "*herunder især*" er ikke medtaget i disse citater, hvorfor citaterne ikke signalerer, at forordning (EØF) nr. 3577/92 alene opstiller eksempler og at listen ikke kan anses for udtømmende. Uanset, at det ikke vises, bør de danske skattemyndighederne dog fortolke forordningerne som værende ikke udtømmende, idet dette blev slået fast i *C-251/04 Kommissionen mod Den Helleniske Republik*.¹⁴⁷

¹⁴⁶ EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren, EUT 2004/C 13/3, afsnit 2.2.

¹⁴⁷ C-251/04 Kommissionen mod Den Helleniske Republik, præmis 28.

Endvidere giver skatteministerens svar heller ikke udtryk for, at der hersker en udvidende fortolkning af fx begrebet *havn* og *offshoreanlæg*, i overensstemmelse med fortolkninger i C-323/03 *Kommissionen mod Kongeriget Spanien* samt statsstøttesag C 22/07.¹⁴⁸

Skattemyndighederne giver som bekendt udtryk for, i blandt andet forarbejder og retspraksis, at de fortolker destinationer efter retningslinjernes anvendelsesområde og begrebet *søtransport* i forordningerne. Derfor undrer det, at skatteforvaltningen udformede styresignalet SKM2018.185.SR og præciserede, at det søtransportbegreb, som er til vurdering i SKM2016.399.HR ikke er enslydende med det søtransportbegreb, som tonnageskatteloven anvender.

Af Højesteretsdommen fremgår det, at der er tale om retningslinjerne for statsstøtte til søtransportsektoren og dermed også begrebet søtransport, som er defineret i forordningerne. Selv om sagen vedrørte sømandsbeskatningsloven, er der ingen holdepunkter for, at Højesterets fortolkning af begrebet *søtransport* i forordningerne ikke også kan udstrækkes til tonnageskatteloven, der hviler på samme EU-retlige grundlag.

En mulig forklaring på, hvorfor der på trods af manglende grundlag i fortolkningsbidragene fra EU, alligevel fastholdes et strengt destinationskrav i administrativ praksis, kan findes i forskellen på retningslinjerne fra henholdsvis 1997 og 2004.

Den oprindelige tonnageskattelov er godkendt på baggrund af retningslinjerne fra 1997. Disse retningslinjerne var mindre udførlige i fastlæggelsen af søtransportbegrebet og henviser udelukkende til forordning (EØF) 4055/86. Derfor er søtransportbegrebet i lyset af retningslinjerne fra 1997 noget mere afgrænset, end hvad der er gældende nu. Retningslinjerne fra 2004 udvider begrebet søtransport ved også at henvise til forordning (EØF) 3577/92, der som tidligere nævnt har flere eksempler på destinationstyper.

Det tyder på, at skattemyndighederne administrativt har opretholdt det snævre destinationskrav efter de tidligere retningslinjer til trods for, at Danmark blev pålagt – og har – justeret tonnageskatteloven efter retningslinjerne fra 2004. Og dette uagtet, at der ved flere lejligheder er fremkommet fortolkningsbidrag fra EU, som udvider forordningerne, herunder især begreberne *havn* og *offshoreanlæg*.

¹⁴⁸ Statsstøttesag - C 22/07 (ex N 43/07) — Udvidelse af visse aktiviteter under den ordning, som fritager danske rederier for betaling af indkomstskat og socialsikringsbidrag for søfolk.

10.2.1 UHENSIGTSMÆSSIGHEDER VED RETSTILSTANDEN

Praktiseringen af det snævre destinationskrav fra skattemyndighedernes side medfører væsentlige uhensigtsmæssigheder, idet sammenlignelige aktiviteter bliver udsat for forskellig behandling, såfremt den ene aktivitet ikke kan opfylde det førmtalte destinationskrav.

Et meget tydeligt eksempel er transport ud til et punkt på havet for at opføre fx en havvindmølle. Den første transport derud vil ikke være omfattet efter den nuværende fortolkning, idet opførelsen af havvindmøllen endnu ikke er påbegyndt, hvorimod de efterfølgende transporter vil kunne omfattes, idet opførelsen af havvindmøllen nu anses for at være et offshoreanlæg.

Den samme problematik pointeres i ph.d.-afhandlingen *Tonnagebeskatning – en retsvidenskabelig analyse*, hvor forfatteren ligeledes stiller sig uforstående overfor den danske fortolkning af destinationsbegrebet og ikke mindst den konsekvens, som fortolkningen medfører.¹⁴⁹

For at tydeliggøre problematikken, kan det illustreres ved bygning af en vindmølle på land. Her ville den første kørsel med byggematerialer og montører, alt andet lige stadig anses for værende en transport, desuagtet at vindmøllen endnu ikke er opstillet eller at byggepladsen endnu ikke er etableret.

Det kan derfor være svært at se ræsonnementet i, at blot fordi eksemplet foregår til søs, ændres en opfattelsen af en destination væsentligt.

10.2.2 ÅBNING FOR NY RETSTILSTAND

På baggrund af ovenstående diskussion, er SKM2020.10.LSR en meget skelsættende afgørelse, da den afviser det destinationskrav, som Danmark har anvendt i hele tonnageskattelovens levetid.

Sagens omdrejningspunkt var, hvorvidt skibe med brændstof til andre skibe kunne anses at foretage en transport mellem forskellige destinationer.

En væsentlig præmis fra Landsskatterettens afgørelse siger ”Således vil en transportaktivitet, hvor [goods] transporteres fra ét sted til dets leveringssted, anses som en transport, der er omfattet af loven, uanset at leveringen sker til et andet skib på åbent hav.”

Hermed gør Landsskatteretten det klart, at så længe der er tale om en transport, hvor der sker en levering af fx gods, så er der intet belæg for at opstille særlige krav til leveringsstedets fysiske udformning. Denne fortolkning er i fuld overensstemmelse med EU-Domstolens fortolkning af havnebegrebet i *C-323/03 Kommissionen mod Kongeriget Spanien*.

¹⁴⁹ Vang, *Tonnagebeskatning*, s. 156.

Landsskatteretten anvender en mere EU-konform fortolkning af hvad der kan omfattes af tonnageskattelovens § 6, idet der henvises til lovens formålet angivet i forarbejderne. Herved konstaterer retten, at levering af gods til fx et skib til søs, må anses som værende omfattet af loven.

Resultatet i SKM2020.10LSR kan i høj grad tiltrædes. Sagen er anket til domstolene. Ud fra overstående afsnits analyser og vurdering bør domstolene komme frem til samme resultat som Landsskatteretten har gjort. Imidlertid vil der kunne argumenteres for, at domstolenes resultat i højere grad skal hvile på de retskilder, som EU har tilvejebragt gennem praksis og fortolkninger.

Landsskatteretten afviste, at SKM.2016.399HR kan anvendes på afgrænsning af et destinationsbegreb i tonnageskatteloven. Idet sagen angik afgrænsningen af det EU-retlige søtransportbegreb som også regulerer tonnageskatteloven, kan det undre at Landsskatteretten afviser sagen som fortolkningsbidrag.

Ankeinstansen bør derfor inddrage SKM2016.399.HR som et nyttigt fortolkningsbidrag til at vurdere, hvad begrebet *søtransport* indebærer og ikke mindst sætter af krav til destinationer.

Et bidrag, som kan diskuteres, er om domstolene bør tage stilling til de forarbejder, som blev udformet i forbindelse med indførelsen af § 8 a. Landsskatteretten har ikke berørt dem i SKM2020.10.LSR.

En overvejelse om retskildeværdien af efterarbejder bør inddrages. Den juridiske litteratur udtrykker, at efterarbejder bør tillægges lidt eller ingen retskildemæssig værdi, men kan dog anvendes efter omstændighederne.¹⁵⁰

Det må dog konkluderes, at der er så klare holdepunkter for, at det destinationskrav, som er beskrevet i lovforslaget til § 8 a, ikke er baseret fuldt ud på de retskilder og fortolkningsbidrag, som var til stede på tidspunktet for lovforslaget. Af denne årsag kan efterarbejderne ikke tillægges nogen retskildemæssig værdi og bør derfor ikke som begrundelse for et lovhjemlet destinationskrav.

¹⁵⁰ Andersen, Ret og Metode, s. 145-146: "Et særligt retskildeproblem volder de såkaldte efterarbejder, dvs. udtalelser fra lovgiveren om indholdet af en vedtagen lov, som falder efter vedtagelsen. Efter en stringent tankegang må sådanne udtalelser frakendes retskildemæssig interesse, eftersom de ikke afgives som led i udøvelsen af den kompetence, der frembringer retskilden. Virkelighedens verden kan imidlertid være en anden". Retskilder og Retsteorier, Tvarnø & Nielsen, s. 253: "Folketingets udtalelser om en lov efter, at den er vedtaget, kan efter omstændighederne inddrages i fortolkningen".

10.3 KRAV OM GENNEMSKUELIGHED OG KLARHED

Slutteligt kan det nævnes, at Kommissionen understreger i retningslinjerne fra 2004, at statsstøtten skal være mere gennemskuelig, så ikke blot nationale myndigheder i bredeste forstand, men også virksomheder og privatpersoner kender deres rettigheder og forpligtelser.¹⁵¹

Ud fra overstående analyse og vurdering må det siges, at den danske retstilstand for tonnageskatteloven ikke i sin helhed lever op til denne forudsætning.

Årsagerne hertil kan være mange. Det er dog afhandlingens opfattelse, at det primært skyldes, at de danske skattemyndigheder ikke i tilstrækkelig grad har anvendt EU-retskilderne til at fastlægge, hvad statsstøtteordningen kan omfatte.

Dette skaber uhensigtsmæssigheder i forbindelse med administrationen af loven. Det ses i særdeleshed i rets- og administrativ praksis, hvori der hersker en væsentlig grad af usikkerhed på, hvor tonnageskattelovens anvendelsesområde endegyldigt ligger.

Det kan undre, da EU ved alle godkendelser af ordningen har fundet loven tilstrækkelig klar med grundlag i det EU-retlige søtransportbegreb.

Uklarheden må derfor alt andet lige formodes opstået i skattemyndighedernes anvendelse af loven.

¹⁵¹ EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (2004/C 13/03), afsnit 2.2.

11. KONKLUSION

Formålet med afhandlingen er at afdække, hvad der kan omfattes af begrebet *rederivirksomhed* i den danske tonnageskattelovs § 6. Bestemmelsen er hele lovens omdrejningspunkt, da den fastsætter en række krav til, hvad der skal forstås ved *rederivirksomhed*.

I den henseende har afhandlingen analyseret og vurderet bestemmelsens fire krav om, at der

- 1) skal være tale om *skattepligtig indkomst*, der
- 2) stammer fra *erhvervsmæssig virksomhed* med
- 3) *transport af passagerer eller gods*
- 4) *mellem forskellige destinationer*.

På baggrund heraf har afhandlingen søgt at afklare retstilstanden for, hvad der kan omfattes af den gunstige statsstøtteordning.

For så vidt angår kravet om skattepligtig indkomst, konkluderer afhandlingen, at det vedrører den almindelige skattepligtige indkomst for selskaber. Det vil sige indtægter fratrukket drifts-omkostninger. Denne indkomst erstattes herefter af skatindkomsten, der svares skat af.

Denne udskillelse er særlig relevant i de tilfælde hvor der er såkaldte blandede aktiviteter, altså aktiviteter, som henholdsvis beskattes efter tonnageskatteloven og de almindelige skatteregler. Dette skyldes at det alene er tonnagerelateret indkomst, som kan ifalde statsstøtte.

Det falder i tråd med bestemmelsens andet krav om erhvervsmæssig virksomhed, hvorefter det kan konkluderes, at det udelukkende omfatter selskaber, som primært driver virksomhed med transport af passagerer eller gods.

Hermed udelukkes forbigående eller enkeltstående leveranceydelse, som ikke udgør selskabers primære drift. Dette følger formålet med både den danske tonnageskatteordning og EU's overordnede mål om, at støtten udelukkende sker til selskaber, som driver søtransportvirksomhed.

Bestemmelsens tredje krav om transport af passagerer eller gods, understreger at udgangspunktet er, at der skal være tale om en transport. Dette underbygges af dansk retspraksis, som tydeligt viser, at det skal udgøre en reel transport.

Det er et yderligere krav til transporten, at den dækker et *egentlig trafikbehov* for at kunne omfattes af den danske tonnageskattelov. Ved vurderingen af, hvorvidt der er tale om et *egentlig*

trafikbehov, viser Højesterets praksis, at der lægges vægt på, at hovedformålet med en given aktivitet skal være transport.

Afhandlingen konkluderer, at både den danske definition af transport af passagerer eller gods samt den EU-retlige definition af søtransport, begge er relativt brede. Desuden er det afhandlingens opfattelse, at den danske definition er i overensstemmelse med EU's fortolkning af, hvad søtransportbegrebet indeholder.

Danmark har trods mulighed for at kunne omfatte krydstogtaktivitet, udelukket dette gennem den brede ordlyd af den danske undtagelsesbestemmelse i lovens § 8, stk. 1, nr. 10. Dette er slået fast af Højesteret i SKM2020.125.HR. Hvorvidt det var lovgivers hensigt, er fortsat uklart.

Det sidste krav i bestemmelsen omhandler, at transporten skal ske mellem forskellige destinationer. Et springende punkt i dansk ret i relation hertil, er de særlige betingelser til en destinations karakteristika.

Afhandlingen finder derfor at den danske tonnageskattelov administreres ud fra en stærkt afgrænset fortolkning af begrebet *destinationer*.

EU's fortolkning af henholdsvis begrebet *havn* og *offshoreanlæg* ses ikke at være taget med i den danske fortolkning, hvorfor afhandlingen må konkludere, at den danske retstilstand fortsat kun omfatter destinationer, som værende havne, offshoreanlæg samt strukturer og anlæg på kontinentalsoklen, i ordenes snævraste forstand. En sådan retstilstand skaber risiko for, at støtteberettiget erhverv indenfor søtransportsektoren udelukkes fra ordningen.

Skattemyndighederne fremhæver i styresignal SKM2018.185.SKAT, at såfremt det snævre destinationskrav skal ophæves i dansk ret, kræver dette en lovændring. Det er dog afhandlingens klare overbevisning, at da kravet ikke er hjemlet i loven eller forarbejderne, vil dette blot kræve en praksisændring. Dette kan under alle omstændigheder blive relevant, såfremt SKM2020.10.LSR stadfæstes ved domstolene.

Afhandlingen konkluderer, at da tonnageskatteloven er en statsstøtteordning, hænger den uløseligt sammen med EU's krav hertil.

Derfor er det også af afgørende betydning, at den danske ordning respekterer de principper, som ligger i Kommissionens retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren. Der skal derved ske en loyal fortolkning af det søtransportbegreb, som retningslinjerne opstiller.

Imidlertid må afhandlingen konkludere, at dette ikke er tilfældet i alle henseender.

Særligt problematikken vedrørende det danske destinationskrav synes at indsnævre begrebet *rederivirksomhed* væsentligt. Dette kommer særligt til udtryk ved, at de danske skattemyndigheder angiver et EU-retligt krav som værende hjemmel til det strenge danske destinationskrav, hvilket afhandlingen ikke finder er tilfældet.

Afslutningsvis kan det konstateres, at den danske tonnageskattelov ikke inkluderer mere i begrebet *rederivirksomhed* end, hvad retningslinjerne giver mulighed for. Samtidigt må afhandlingen ligeledes konkludere, at måden hvorpå tonnageskatteloven praktiseres på, betydeligt indskrænker – formentligt utilsigtet – formålet om at støtte søtransportsektoren.

12. PERSPEKTIVERING

På baggrund af afhandlingens indhold og konklusion giver dette anledning til nogle perspektiver på den nuværende retstilstand.

12.1 ER TONNAGESKATTELOVENS ANVENDELSESOMRÅDE I TILSTRÆKKELIG GRAD FULGT MED TIDEN

På de næsten 20 år, som der er gået siden tonnageskatteloven trådte i kraft, har verden ændret sig – og dermed også shippingbranchen. Dette ses fx gennem udvidelsen af tonnageskatteordningen, der trådte i kraft i 2019, hvor flere aktiviteter til søs blev indlemmet.

En analyse foretaget af Cruise Lines International Association viser, at i perioden 2009 – 2018 er antallet af internationale krydstogtkunder steget fra 17,8 millioner til godt 28,5 millioner, svarende til en stigning på cirka 62,5 pct. Krydstogtmarkedet er opgjort i samme analyse til at udgøre cirka 150 milliarder USD på verdensplan.¹⁵² Der er derved tale om et stadigt voksende marked.

Det interessante ved undtagelsen i tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10 er, at med sin relativt brede definition, udelukkes både den lokale sælsafaribåd men også det enorme krydstogtskib med plads til flere tusinde gæster. Selve driften af krydstogtskibe – sammenlignet med den lokale udflugtsbåd – må alt andet lige minde mere om driften af store containerskibe rent forretningsmæssigt, med dertilhørende omkostninger og risici.

Dette underbygges af den europæiske maritime interesseorganisation ECSA.¹⁵³ De udtaler i Kommissionens godkendelse af den maltesiske tonnageskatteordning i præmis 154 *"...at krydstogtskibe er underlagt samme kontrol og regulering som andre store søgående skibe, og deres søfarende skal opfylde de samme certificeringskrav. De er også omfattet af samme flag- og havnestatskontrol og de samme internationale konventioner som alle andre skibe, der sejler i international fart."*¹⁵⁴

En særlig forskel at bemærke mellem krydstogtskibe og sælsafaribåden, er det internationale aspekt overfor det nationale (lokale), samt den enorme forskel i branchernes økonomiske aftryk. Med udelukkelsen af krydstogtaktivitet fra tonnageskatteordningen, må det formodes, at disse forretninger derved relativt let kan drives fra en anden medlemsstat – og at Danmark derved mister arbejdspladser og skatteprovenu.

¹⁵² Annual report 2018 fra Cruise Lines International Association.

¹⁵³ European Community Shipowners' Association.

¹⁵⁴ KOMMISSIONENS AFGØRELSE (EU) 2019/1116 af 19. december 2017 om statsstøtte SA.33829 (2012/C) Maltas tonnagebeskatningsordning og andre statsforanstaltninger for shippingvirksomheder og deres aktionærer.

Det understreges også i Kommissionens afgørelsen vedrørende den maltesiske tonnageskatteordning i præmis 69: "[Krydstogt-]Sektoren er særdeles lukrativ for EU's maritime klynge og giver en stor merværdi i et betydeligt antal medlemsstater. Industrien er udsat for en aggressiv international konkurrence og beskæftiger mange kvalificerede medarbejdere med ekspertviden."

Og her må formålet med tonnageskatteordningen – og den bedre konkurrenceevne for den danske rederibranche – stå i modsætning til det faktum, at adskillige medlemsstater i EU, har medtaget krydstogtsejlads i deres respektive tonnageskatteordninger.

Højesteretsdommen er klar og utvetydig; krydstogtaktivitet kan efter gældende ret ikke omfattes. Hermed er det blevet særligt tydeligt, at der muligvis er et behov for at revidere loven, særligt henset til lovens § 8, stk. 1, nr. 10.

Uanset at det er et politisk anliggende om man ønsker at indlemme krydstogtbranchen i tonnageskatteordningen, tydeliggør dommen under alle omstændigheder, at undtagelsesbestemmelsen rammer meget bredt – og måske for bredt, ud fra den udvikling, som er sket på shippingmarkedet generelt.

Den førnævnte udvidelse af tonnageskatteordningen blev ligeledes til, efter en erkendelse af, at offshoremarkedet havde udviklet sig i sådan en grad, at det viste sig nødvendigt at indlemme aktiviteter forbundet hermed i ordningen. Dette kan muligvis advokere for en indlemmelse af krydstogtaktiviteter.

Der synes i det mindste fra EU's side at være opstået en erkendelse af, at det er nødvendigt med tidssvarende statsstøtteordninger således, at der gives støtte i samhörighed med de teknologiske, branchemæssige og samfundsmæssige løbende udviklinger.

Overgangen fra tidsubestemte statsstøtteordninger til nu tidsbegrænsede ordninger, bør sikre en højere grad af hensigtsmæssig støtte – og vil i sidste ende skabe dynamiske tonnageskatteordninger, som i højere grad matcher den branche, de regulerer.

12.2 MULIGE KONSEKVENSER SÅFREMT DESTINATIONSKRAVET IKKE ER HJEMLET VED LOV

På baggrund af afhandlingens konklusion, er det nærliggende at belyse de mulige bevæggrunde for, hvorfor de danske skattemyndigheder har tillagt loven en så snæver fortolkning af begrebet *destinationer*.

Den mest sandsynlige årsag ligger formentlig i, at tonnageskatteloven udgør en statsstøtteordning, hvormed Danmark har forpligtet sig på et EU-retligt plan til at overholde retningslinjer herfor.

Såfremt Danmark udvider anvendelsesområdet for statsstøtte til mere end hvad retningslinjerne tillader, risikeres en anklage om tildeling af ulovlig statsstøtte. Resultatet heraf, er væsentlige økonomiske konsekvenser for de støttemodtagende selskaber, i form af krav om tilbagebetaling de lempede skatter med renter.

Det er derfor nærliggende at antage, at de danske skattemyndigheder har anlagt særlige krav til destinationers karakteristika ud fra et forsigtighedsprincip. Dette skal sammenholdes med, at det af afhandlingens analyse fremgår, at der ikke har været tilstrækkelig opmærksomhed på fortolkningsbidragene fra EU, i administrationen af tonnageskatteloven.

Alternativt kan der være tale om at de danske skattemyndigheder har fejlfortolket destinations typerne som strengt afgrænsede i forordningerne, samt værende udtømmende.

Uanset bevæggrundene har der manglet opmærksomhed på den udvidelse, der er sket med destinationstyperne i retningslinjerne fra henholdsvis 1997 og 2004. Og ikke mindst i forlængelse af udviklingen af EU-Domstolens fortolkning på området.

Såfremt domstolene underkender, eksistensen af et særligt destinationskrav i dansk ret, kan konsekvenserne blive omfattende.

I første ombæring betyder det med stor sandsynlighed, at det vil blive muliggjort for berørte skatteydere at få genoptaget deres skatteansættelser tilbage til 2013, som SKM2020.10.LSR vedrører. Det følger af de gængse procedurer ved praksisændringer. En sådan konsekvens vil som udgangspunkt begrænse sig til en administrativ byrde for skattemyndighederne, alt efter hvor mange genoptagelsessager dette vil medføre.

Herefter melder overvejelsen sig om en mulig overtrædelse af grundlovens § 43, såfremt at skattemyndighederne uden hjemmel har underlagt en række skatteydere en hårdere beskatning, end de var berettigede til.

Der er tidligere i dansk retspraksis stillet spørgsmålstegn ved grundlovens § 43 i forhold til det maritime område og statsstøtte i SKM2016.50.ØLR vedrørende sømandsbeskatningsloven.

Sagen omhandlede hvorvidt to søfolk havde et erstatningskrav mod Skatteministeriet, grundet lønmæssige reguleringer. I forhold til grundlovens § 43, fandt landsretten ikke, at en manglende regulering kunne sidestilles med en særskat.

Ved vurderingen heraf lagde landsretten vægt på, at en manglende lønregulering ikke kunne anses for omfattet af begrebet "skat", "... idet der ikke herved er tale om en forøgelse af søfolkenes pligtmæssige betaling til det offentlige."¹⁵⁵

Modsætningsvist, må det konkluderes, at rederier som kunne omfattes af tonnageskatteordningen, men udelukkes grundet manglende opfyldelse af destinationskravet, er blevet pålagt en højere skat end de var berettiget til.

Der kan argumenteres for at skattemyndighedernes håndhævelse af et ulovhjemlet destinationskrav, har resulteret i en forøgelse af disse rederiers pligtmæssige betaling til det offentlige.

Hvad end domstolene kommer frem til i forhold til destinationskravet, må det siges at være af afgørende betydning for, hvordan hele begrebet *rederivirksomhed* skal forstås.

¹⁵⁵ SKM2016.50.ØLR, fra afsnittet "*Landsrettens begrundelse og resultat*".

13. LITTERATURLISTE

13.1. ANVENDTE FORKORTELSER

- TEU - Traktaten om Den Europæiske Union
TEUF - Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde

13.2 RETSAKTER OG LOVGIVNING

13.2.1 RETSAKTER

Traktaten om Den Europæiske Union

Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde

De Forenede Nationers Havretskonvention af 10. december 1982

Forordning (EF) nr. 659/99 om fastlæggelse af regler for anvendelse af traktaten art. 93

Forordning (EØF) nr. 4055/86, Vedr. anvendelsen af princippet om fri udveksling af tjenesteydelser indenfor søtransport mellem medlemsstaterne indbyrdes og medlemsstaterne og tredjelande

Forordning (EØF) nr. 3577/92, Vedr. anvendelsen af princippet om fri udveksling af tjenesteydelser indenfor søtransport i medlemsstaterne (cabotagesejlds)

13.2.2 DANSKE LOVE

Lov nr. 149 af 4. oktober 1922 Lov om indkomststat til staten (statsskatteloven)

Lov nr. 264 af 8. maj 2001 Lov om beskatning af rederivirksomhed

Lov nr. 264 af 8. maj 2002 om beskatning af rederivirksomhed (tonnageskatteloven)

Lov nr. 265 af 8. maj 2002: ændring af afskrivningsloven (ændringer som følge af tonnageskatteloven)

Lov nr. 409 af 1. juni 2005: tilpasning af tonnageskatteloven i overensstemmelse med retningslinjer fra 2004

Lov nr. 1886 af 29. december 2015: ændring af sømandsbeskatningsloven og tonnageskatteloven (udvidelse af tonnageskatteordningen med en række specialskibe)

Lov nr. 1582 af 27. december 2019: ændring af sømandsbeskatningsloven, tonnageskatteloven og forskellige andre love (Tilpasningen af DIS-ordningen og tonnageskatteordningen til EU-retten på baggrund af krav fra Kommissionen mv.)

Lovbekendtgørelse nr. 131 af 2. juli 2020 (sømandsbeskatningsloven)

Lovbekendtgørelse nr. 500 af 22. marts 2021 om beskatning af rederivirksomhed (tonnageskatteloven)

13.2.3 DANSKE LOVFORSLAG

LFF nr. 92 af 2. juni 2002: Forslag til lov om beskatning af rederivirksomhed

LFF nr. 93 af 2. juni 2002: Forslag om ændring af afskrivningslovens (ændringer som følge af tonnageskatteloven)

LFF nr. 95 af 23. februar 2005: Forslag til ændring af tonnageskatteloven (Gennemførelse af ændrede EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren) herunder også bilag 7 til lovforslaget.

LFF nr. 16 af 10. juli 2015: Forslag til lov om ændring af tonnageskatteloven og sømandsbeskatningsloven herunder også bilag 3 til lovforslaget.

LFF nr. 72 af 20. november 2019: (Tilpasningen af DIS-ordningen, refusionsordningen for sandsugere og tonnageskatteordningen til EU-retten mv. og udvidelse af sømandsfradraget til søfolk på forsknings- og havundersøgelsesskibe)

13.2.4 ANDRE LANDES LOVE

Finance Act 2000 Schedule 22 (Den britiske tonnageskattelov)

13.3 DOMME, AFGØRELSER OG BINDENDE SVAR

13.3.1 DOMME

SKM2020.125.HR
SKM2009.99.HR
SKM2019.120.ØLR
SKM2016.50.ØLR
SKM2008.430.VLR
SKM2017.561.BR

13.3.2 ADMINISTRATIVE AFGØRELSER

SKM2020.10.LSR
SKM2015.753.LSR
SKM2007.731.LSR

13.3.3 BINDENDE SVAR

SKM2017.346.SR
SKM2010.635.SR
SKM2007.774.SR

13.3.4 EU-DOMSTOLEN

Sag 6/64	Costa mod ENEL
C-270/83	Kommissionen mod Frankrig (Avoir Fiscal)
C-322/88	Grimaldi
C-207/01	Altair Chimica
C-323/03	Kommissionen mod Spanien
C-251/04	Kommissionen mod Den Helleniske Republik
C-317-320/08	Allassini
C-17/13	Alpina River Cruises, af 27. marts 2014
C-522/13	Ministerio de Defensa, Navantia SA mod Concello de Ferrol

13.4 MEDDELELSER OG BESLUTNINGER FRA KOMMISSIONEN

13.4.1 MEDDELELSER FRA KOMMISSIONEN

Meddelelse fra Kommissionen om fortolkningen af fri udveksling af tjenesteydelser indenfor søtransport i medlemsstaterne (cabotagesejlad), KOM (2014) 232 endelig

Meddelelse fra Kommissionen om de nationale domstoles håndhævelse af statsstøttereglerne, EUT 2009 C 85

Meddelelse fra Kommissionen EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren, EUT C 13 af 17.1.2004 (2004/C 13/03)

Meddelelse fra Kommissionen EFT (97/C 205/05: EF-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren

Meddelelse fra Kommissionen SEK (89) 921, Finansielle og fiskale foranstaltninger vedrørende skibsfart med fartøjer, der er indregistreret i fællesskabet

13.4.2 BESLUTNINGER

State Aid - SA.33829 (2012/C) KOMMISSIONENS AFGØRELSE (EU) 2019/1116 af 19. december 2017 om statsstøtte - Maltas tonnagebeskatningsordning og andre statsforanstaltninger for shippingvirksomheder og deres aktionærer

State Aid - SA. 53469 (2019/N) – Estonia's state aid in favor of maritime transport

Statsstøttesag – SA.45300 (2016/N) – Udvidelse af den danske tonnageskatteordning samt krav om ændringer til loven

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

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

Kommissionens beslutning af 30. juni 2004 om Belgiens påtænkte iværksættelse af en række fiskale foranstaltninger til fordel for søtransportsektoren EUT L 150 af 10.6.2005

Statsstøttesag - N 563/2001 EFT, C 146 Godkendelse af danske tonnageskat

13.5 MEDDELELSER OG VEJLEDNINGER

Den juridiske vejledning 2121-2

SKM.2018.185.SKAT

EU-Kommissionen: Konkurrencereglerne i De Europæiske Fællesskaber, Del II B - forklarende bemærkninger til statsstøttere reglerne

13.6 LITTERATUR

Ann Rask Vang: Tonnagebeskatning – en retsvidenskabelig analyse, 1. udgave, 1. oplag

Aage Michelsen mfl.: Lærebog om indkomstskat, 18. udgave, 2019

Birgitte Egelund mfl.: Regulation in the EU, 1. udgave

Christina D. Tvarnø og Ruth Nielsen: Retskilder og Retsteorier, 5. reviderede udgave, 2. oplag

Jens Evald, mfl.: Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, 1 udgave

Karsten Ensigt Sørensen og Poul Runge Nielsen: EU-retten, 5. udgave

Mads Bryde Andersen: Ret og Metode, 1. udgave, 1. oplag

Peter Hedegaard Madsen: Grundlæggende EU-forfatningsret, 1. udgave, 1. forlag

Peter Blume: Juridisk Metodelære, 4 udgave, 2. oplag

13.7 ONLINE PUBLIKATIONER

Karnovs noter til SL § 4

Annual report 2018: <https://cruising.org/-/media/research-updates/research/state-of-the-cruise-industry.ashx>

13.8 ØVRIGE KILDER

EU-Kommissionens Pressemeddelelse af 12. oktober 2018: Statsstøtte: Kommissionen godkender udvidelse af dansk tonnageskatteordning til at omfatte nye typer af skibe