

Udskriftsdato: 1. januar 2026

KEN nr 9284 af 29/07/2010 (Gældende)

**Landsskatteretskendelse vedr. tonnagebeskatning – fradrag
nettofinansudgifter – afskrivning goodwill/ruterettigheder, software,
indretning af lejede lokaler, straksafskrivning software**

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 06-03904

Landsskatteretskendelse vedr. tonnageskatning – fradrag nettofinansudgifter – afskrivning goodwill/ruterettigheder, software, indretning af lejede lokaler, straksafskrivning software

Resumé

Sagen vedrører tonnageskatning. I afgørelsen tages der stilling til fradrag for fordeling af nettofinansieringsudgifter samt fradrag for afskrivning på goodwill/rettigheder, software, indretning af lejede lokaler og fradrag for straksafskrivning på software.

Klagen vedrører tonnageskatteoven, herunder fradrag for nettofinansudgifter, afskrivning på goodwill/ruterettigheder og software, afskrivning på indretning af lejede lokaler og straksafskrivning på software.

Landsskatterettens afgørelse

SKAT har ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst for indkomståret 2003 ikke godkendt fradrag for nettofinansudgifter m.v. med 32.751.593 kr.

Landsskatteretten bestemmer, at fordelingen af selskabets nettofinansudgifter m.v. efter tonnageskatteovens § 12 skal korrigeres efter de principper, der fremgår af præmisserne. Den talmæssige opgørelse vil blive foretaget af SKAT – Center for Store Selskaber.

SKAT har ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst for indkomståret 2003 ikke godkendt fradrag for afskrivninger på goodwill/ruterettigheder og software (X) med i alt 35.326.714 kr.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

SKAT har ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst for indkomståret 2003 ikke godkendt fradrag for straksafskrivning på software med 2.864.511 kr.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

SKAT har ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst for indkomståret 2003 ikke godkendt fradrag for afskrivninger på indretning af lejede lokaler med 914.000 kr.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

Sagens oplysninger

Generelt

H er et linierederi med hovedkontor i Y1, der driver passagerskibsfart og fragtskibsfart.

H1 A/S er moderselskab i koncernen. Selskabets virksomhed omfattede indtil 2003 koncernledelse, de centrale stabsfunktioner og den tekniske organisation.

H1 A/S ejede hele aktiekapitalen i bl.a. H2 A/S og i H3 A/S. H2 A/S varetog aktiviteterne vedrørende passagerskibsfragt, mens H3 A/S varetog aktiviteterne vedrørende fragtskibsfragt. Passagerskibsfragt er baseret på et city-to-city koncept med én overnatning i Nordeuropa. For fragtskibsfragt er selskabets primære markedsområder Nordsøen og Østersøen. På Nordsøen og Østersøen driver selskabet et rutenetværk bestående af syv »broer«.

Med virkning fra og med indkomståret 2003 blev H1 A/S, H2 A/S og H3 A/S fusioneret ved en skattefri fusion med H1 A/S som det fortsættende selskab.

Moderselskabet H1 A/S var i indkomståret 2002 bl.a. sambeskattet med datterselskaberne H2 A/S og H3 A/S.

H valgte med virkning fra og med indkomståret 2002 at indtræde i tonnageskatteordningen. Moderselskabet H1 A/S var ikke omfattet af tonnageskatteordningen i 2002, da selskabet ikke drev rederivirksomhed. Som følge af ændringer i skatteansættelserne for datterselskaberne H3 A/S og H2 A/S for indkomståret 2002 og som følge af ændringer i moderselskabets skatteansættelse for indkomståret 2003 har SKAT ændret moderselskabets skattepligtige sambeskatningsindkomst for indkomstårene 2002 og 2003.

Nettofinansudgifter m.v.

Selskabet har i bilag til selvangivelsen for indkomståret 2003 opgjort de samlede nettofinansudgifter mv. til 92.505.418 kr., der skal fordeles efter tonnageskattelovens § 12, stk. 1.

Til brug for fordelingen af nettofinansudgifter m.v. i henhold til tonnageskattelovens § 12 har selskabet i bilag til selvangivelsen fordelt selskabets aktiver på aktiver, der er tilknyttet tonnagebeskattet virksomhed, og øvrige aktiver. Selskabet har herefter anset 63,59 % af selskabets samlede aktiver som tilknyttet tonnagebeskattet virksomhed, mens 36,41 % er henført til øvrige aktiver.

Selskabet har herefter ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst for indkomståret 2003 fratrukket 36,41 % af de samlede nettofinansudgifter mv. på 92.505.418 kr., eller 33.679.254 kr.

Selskabet har i indkomståret 2003 selvangivet en skattepligtig almindelig indkomst før afskrivninger og finansiering på ca. 11. mio. kr., der vedrører landarrangementer og salg af varer til forbrug i land.

Selskabet har i bilag til selvangivelsen fordelt indkomsten på i alt 472.873.000 kr. på indkomst til almindelig beskatning og indkomst til tonnagebeskatning. Indtjeningsandelene for den tonnagebeskattede virksomhed og den almindeligt beskattede virksomhed er herefter opgjort til henholdsvis 98 % og 2 %.

Vedrørende den selvangivne fordeling af aktiver har selskabet vedrørende de forskellige aktivtyper bl.a. oplyst følgende:

Immaterielle anlægsaktiver

Al goodwill er henført til ikke-tonnagebeskattede aktiver. Software og igangværende udviklingsprojekter er henført til tonnagebeskattede aktiver.

Materielle anlægsaktiver

Aktiver, der klart relaterer sig til den ene eller den anden type beskatning, er direkte henført dertil med den bogførte værdi; f.eks. er skibe, ejendomme og terminaler henført til tonnagebeskattede aktiver. Maskiner, driftsmateriel og inventar er forholdsmæssigt fordelt baseret på indtjeningsandelen mellem tonnagebeskattet indkomst og indkomst til almindelig beskatning, idet disse aktiver skaber indtjening i begge selskaber/divisioner. I H3 A/S er hele indtjeningen tonnageindkomst. Som følge heraf er de aktiver, der er allokeret til dette selskab, henført 100 % til de tonnagebeskattede aktiver.

Finansielle anlægsaktiver

Samtlige finansielle anlægsaktiver, herunder kapitalandele i tilknyttede og associerede virksomheder, langfristede tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder og andre finansielle anlægsaktiver, er henført til øvrige aktiver. Finansielle anlægsaktiver skaber generelt ikke en indtjening, der kan henføres til transportydelser leveret ved anvendelse af skibe eller i nær tilknytning hertil. Finansielle anlægsaktiver er et finansieringsanliggende og er typisk underlagt en skattemæssig behandling efter skattelovgivningens almindelige regler. Udbytte fra tilknyttede virksomheder er ikke indtægter ved transportydelser, men afkast på aktiver, som beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler. Kapitalisering af en tilknyttet virksomhed i form af enten egenkapital eller langfristede mellemværender er baseret på en strategisk finansieringsovervejelse. Langfristede tilgodehavender kan sidestilles med en kapitalandel i en tilknyttet virksomhed med større fleksibilitet end en traditionel egenkapitalfinansiering. Afkast på finansielle anlægsaktiver anses endvidere som renteindtægter, der igen betragtes som et finansieringsanliggende. De regnskabsmæssigt aktiverede skatteaktiver kan alene genereres via indkomst til almindelig beskatning, og derfor er udskudte skatteaktiver henført til gruppen af ikke-tonnage-beskattede aktiver.

Varebeholdninger

Varebeholdninger vedrørende salg af varer til forbrug i land er skønnet og allokeret til almindelig beskatning. Resten af varebeholdningerne er henført til tonnagebeskattet indkomst.

Tilgodehavender

Tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser og andre tilgodehavender relaterer sig såvel til indtjening til tonnagebeskatning (transportydelser) som til indtjening til almindelig beskatning (salg af landarrangementer). Disse tilgodehavender er derfor forholdsmæssigt fordelt ud fra den samlede indtjeningsandel mellem almindelig indkomst og tonnagebeskattet indkomst.

Kortfristede tilgodehavender fra tilknyttede virksomheder består af kortfristede udlån og almindelige handelsmellemværender. Kortfristede udlån er rentebærende og betragtes som en finansieringsaktivitet, og er som følge heraf henført til ikke-tonnagebeskattede aktiver. Handelsmellemværender er derimod ikke-rentebærende, og er derfor allokeret til tonnagebeskattede aktiver.

Deposita er henført til ikke-tonnagebeskattede aktiver.

Likvide midler

Det finansielle grundlag for indtjeningen fra transportydelser leveret ved anvendelse af skibe eller ydelser i nær tilknytning hertil er alene skibenes kassebeholdninger. Disse likvide midler er allokeret til de tonnagebeskattede aktiver. Arbejdskapitalen for H2 A/S er typisk positiv som følge af forudbetaling af rejser og landarrangementer fra kunderne, mens arbejdskapitalen for H3 A/S typisk er negativ og derfor finansieres ved kassekredit. Overskydende likvide midler udover kassebeholdninger er finansielle midler, der ikke relaterer sig til indtjeningen fra den tonnagebeskattede aktivitet. De overskydende likvide midler er derfor henført til de ikke-tonnagebeskattede aktiver.

Ved den selvangivne fordeling er der i øvrigt lagt vægt på, om afkastet fra aktivet tonnageskattes eller ej.

Afskrivning på goodwill/ruterettigheder og software (X)

H3 A/S erhvervede i 2001 goodwill/ruterettigheder fra det koncernforbundne selskab H4 AB. Ifølge aftale af 21. november 2001 om overdragelse af rutevirksomheden udgjorde anskaffelsessummen inkl. software (X) i alt 247.287.000 kr.

Goodwillen vedrører driften af 4 ruter mellem Y2 og forskellige andre havne.

X-projektet blev startet i 1996 af H4 AB og blev færdigt i 1999. Der er tale om et IT-projekt, som bruges til styring, dokumentation og kontrol af al fragttrafik i H3, H5 og H6 (fra 2005). Udviklingen og vedligeholdelsen sker i dag fra Y1 ved hjælp af 6 interne og 3 eksterne programmører.

H1 A/S solgte ruterettighederne i 2003.

Selskabet har ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst for indkomståret 2003 foretaget fradrag for afskrivninger på goodwill/ruterettigheder inkl. software med i alt 35.326.714 kr.

Afskrivning på indretning af lejede lokaler

H2 A/S ombyggede i 2001 lejede lokaler i forbindelse med terminalbygningen på en bro i Y1, der fra og med 2002 benyttedes i tonnagebeskattet virksomhed. Broen er selskabets tidligere anløbsbro i Y1, hvor selskabets skibe på Z-ruten anløb. Lokalerne blev opgivet i forbindelse med, at selskabets anløbsbro blev flyttet.

Indretningsudgifterne udgjorde i alt 400.000 kr. Udgifterne er ikke dokumenteret, idet bilagene i forbindelse med flytning af hovedsædet fejlagtigt er destrueret.

Selskabet har endvidere i indkomståret 2003 afholdt udgifter på 4.170.000 kr. til indretning af lejede lokaler i forbindelse med indflytningen i domicilet i Y1.

Ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst for indkomståret 2003 har selskabet foretaget fradrag for afskrivninger på indretning af lejede lokaler med 914.000 kr., heraf vedrører 834.000 kr. indretning af lejede lokaler i forbindelse med indflytningen i domicilet i Y1, mens de resterende 80.000 kr. vedrører et andet lejemål i Y1.

Straksafskrivning på software

Selskabet anskaffede i 2003 software til brug om bord i tonnageskattede skibe for 2.864.511 kr. Der er tale om regnskabsmæssigt aktiverede interne timer for IT-personale. Timerne er anvendt til et projekt, der omfatter et logistik-system på terminalaktivitet.

Selskabet har ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst for indkomståret 2003 foretaget fradrag for straksafskrivning på software med 2.864.511 kr. i medfør af afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 4.

SKAT, Store Selskaber - Kontrolls afgørelse

Fradrag for nettofinansudgifter mv.

Selskabets skattepligtige almindelige indkomst for indkomståret 2003 er forhøjet med 32.751.593 kr. Ændringen vedrører regulering af nettofinansudgifter m.v.

Fordeling af aktiver efter reglerne i tonnageskattelovens § 12 skal foretages efter følgende principper:

I det omfang et rederi udelukkende driver tonnageskattet virksomhed, må samtlige aktiver - herunder de finansielle aktiver - anses for tilknyttet denne virksomhed. Et sådant rederi kan derfor ikke få fradrag for nettofinansudgifter samt valutakursgevinst og -tab efter reglerne i tonnageskattelovens § 12.

I det omfang et rederi ud over tonnageskattet rederivirksomhed driver anden virksomhed, må aktiverne fordeles på de forskellige former for virksomhed. Da tonnageskatteloven ikke indeholder regler for, efter hvilke kriterier fordelingen skal ske, må fordelingen i hvert enkelt tilfælde ske på grundlag af en konkret vurdering.

Dette begrundes med:

Hvis rederiet driver såvel tonnageskattet virksomhed som anden virksomhed, skal nettofinansudgifter samt valutakursgevinster og -tab fordeles efter bestemmelsen i tonnageskattelovens § 12. Det fremgår af bestemmelsen, at fordelingen skal ske på grundlag af den regnskabsmæssige værdi af »egne aktiver tilknyttet tonnageskattet rederivirksomhed« og »øvrige egne aktiver«.

Af bemærkningerne til bestemmelsen samt af Skatteministerens talepapir til samråd om L 92 og af Europa-kommissionens godkendelse af den danske tonnageskatteordning fremgår det, at nettofinansudgifter og valutakursgevinster og -tab skal fordeles forholdsmæssigt på den tonnageskattede del og den almindeligt beskattede del af virksomheden efter den regnskabsmæssige værdi af de aktiver, der er knyttet til den tonnageskattede virksomhed, og de aktiver, der er knyttet til den almindeligt beskattede virksomhed.

Det fremgår videre af Skatteministerens talepapir til samråd om L 92 og af Europa-kommissionens godkendelse af den danske tonnageskatteordning, at der ikke kan foretages nogen form for fradrag for den del af de finansielle nettoudgifter, der hidrører fra tonnageskattet virksomhed.

Dette betyder, at samtlige rederiets egne aktiver enten skal anses for aktiver, der er tilknyttet den tonnageskattede del af virksomheden, eller for aktiver, der er tilknyttet den almindeligt beskattede del af virksomheden. Der kan ikke bortses fra nogle aktiver ved fordelingen, og fordelingen af aktiverne kan kun foretages mellem de to typer virksomheder (den tonnageskattede og den almindeligt beskattede) - der kan altså ikke »oprettes« flere kategorier af aktiver.

Bestemmelsens ordlyd sammenholdt med lovens forarbejder medfører, at »øvrige aktiver« omfatter aktiver, der er knyttet til den almindeligt beskattede virksomhed.

Hverken tonnageskatteloven, bemærkningerne til loven eller retsgrundlaget i øvrigt har taget stilling til, hvilke elementer, der kan indgå ved vurderingen af, om et aktiv (herunder et finansielt aktiv) er »tilknyttet« den tonnagebeskattede eller den almindeligt beskattede del af virksomheden. Der er heller ikke taget stilling til, hvorledes aktiver, der både knytter sig til den tonnagebeskattede og den almindeligt beskattede del af virksomheden, skal fordeles mellem de to typer virksomheder.

Det fremgår hverken af tonnageskatteloven eller af lovens forarbejder, at beskatningen af aktivet er afgørende for, om der er tale om et aktiv tilknyttet tonnagebeskattet rederivirksomhed eller ej. Det fremgår derimod, at fordelingen skal foretages på baggrund af, om aktiviteten, som aktivet knytter sig til, er tonnagebeskattet eller ej.

Aktiver, der helt eller delvist anvendes ved tonnagebeskattet virksomhed, må være »tilknyttet« denne med den følge, at hele aktivets regnskabsmæssige værdi skal medregnes til den tonnagebeskattede virksomhed ved fordelingen af nettofinansudgifter og valutakursgevinster og -tab.

Vedrørende finansielle aktiver, såsom likvide beholdninger, obligationer og aktier, hvor det ikke konkret kan afgøres, til hvilken virksomhed aktiverne er tilknyttet, må der efter omstændighederne ske en fordeling af aktiverne på de to virksomheder.

Det er uden afgørende betydning for fordelingen efter tonnageskattelovens § 12, hvorledes et afkast eller en fortjeneste vedrørende et finansielt aktiv beskattes. Det er endvidere uden afgørende betydning, om det finansielle aktiv er anskaffet via overskudskapacitet fra den løbende drift eller fra f.eks. kapitalindskud eller lån. Der skal derimod henses til, om det pågældende finansielle aktiv er knyttet til den tonnagebeskattede del af virksomheden, eller om aktivet er knyttet til den almindeligt beskattede del af virksomheden.

Spørgsmålet om tilknytning må vurderes konkret aktiv for aktiv. Hvis der f.eks. er tale om en fordring, som er erhvervet i forbindelse med rederivirksomheden, vil denne fordring være tilknyttet den tonnagebeskattede del af virksomheden.

Ved fordeling af finansielle aktiver må der bl.a. henses til, om aktivet fungerer som driftskapital for den tonnagebeskattede eller den almindeligt beskattede del af virksomheden. Hvis aktivet ikke kan anses for driftskapital, men må anses for anlægskapital, som f.eks. aktier i datterselskaber, må det igen konkret vurderes, om denne anlægsinvestering er tilknyttet den tonnagebeskattede eller den almindeligt beskattede del af virksomheden.

Hvis det finansielle aktiv er »blandet« - f.eks. en kontant beholdning, der må anses for driftskapital for både den tonnagebeskattede og den almindeligt beskattede del af virksomheden, må det igen forsøges, om der kan foretages en konkret fordeling af aktivet. Er der ikke i rederiet en helt klar regnskabsmæssig adskillelse mellem de finansielle aktiver, der »hører til« henholdsvis den tonnagebeskattede virksomhed og den almindeligt beskattede virksomhed, må der, i det konkrete tilfælde, skulle ske en skønsmæssig fordeling af de finansielle aktiver. I skønnet kan indgå f.eks. de to virksomheders omsætning og overskud, men også andre elementer, som f.eks. hvor kapitalkrævende virksomhederne er og virksomhedernes dispositioner omkring statustidspunktet, kan indgå.

I den foreliggende sag har selskabet i 2003 haft almindeligt beskattet virksomhed, idet indtjening ved bl.a. landarrangementer og salg af varer til forbrug i land beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler.

I henhold til ovennævnte principper er den selvangivne fordeling af aktiverne ikke fuldt ud i overensstemmelse med reglerne i tonnageskattelovens § 12. Vedrørende de enkelte aktivtyper, der helt eller delvist er selvangivet som øvrige aktiver, bemærkes bl.a. følgende:

Goodwill

Goodwill består af ruterettigheder overtaget i 2001. Rettighederne anses for et aktiv omfattet af tonnageskatteordningen. Hele aktivets regnskabsmæssige værdi er derfor medregnet til aktiver tilknyttet tonnageskattede virksomhed.

Maskiner, driftsmateriel og inventar

Værdien af maskiner, driftsmateriel og inventar er af selskabet fordelt efter indtjeningsandelene for henholdsvis tonnageskattede og almindeligt beskattede virksomhed. Hermed er ca. 98 % af den regnskabsmæssige værdi henført som aktiver tilknyttet tonnageskattede virksomhed.

Der kan imidlertid ikke ske en sådan fordeling af de materielle anlægsaktiver. I henhold til tonnageskatteovens § 16 indgår driftsmidler, der helt eller delvist anvendes under tonnageskatteordningen, fuldt ud på overgangs- og udligningssaldi. Endvidere kan der ikke foretages fradrag for afskrivninger på driftsmidler, der helt eller delvist anvendes under tonnageskatteordningen, jf. tonnageskatteovens § 15, stk. 2. Maskiner, driftsmateriel og inventar, der helt eller delvist anvendes ved tonnageskattede virksomhed, vil således være »tilknyttet« denne med den følge, at hele aktivets regnskabsmæssige værdi skal medregnes til den tonnageskattede virksomhed ved fordelingen af nettofinansudgifter og valutakursgevinster og -tab.

Finansielle anlægsaktiver

Finansielle anlægsaktiver består primært af kapitalandele i tilknyttede og associerede virksomheder og af tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder. Ingen andel af kapitalandelene er henført som aktiver tilknyttet tonnageskattede virksomhed. Selskabet har lagt afgørende vægt på, at afkast af sådanne kapitalandele ikke kan omfattes af tonnageskatteordningen. Finansielle anlægsaktiver kan imidlertid ikke fuldt ud henføres til øvrige aktiver efter reglerne i tonnageskatteovens § 12. Den almindeligt beskattede virksomhed består primært af indkomst ved landarrangementer og salg af varer til forbrug i land. Den almindeligt beskattede del af virksomheden er en så integreret del af den tonnageskattede rederivirksomhed, at det ikke er muligt at foretage en konkret fordeling af kapitalandelene i tilknyttede og associerede virksomheder. Der skal derfor ske en skønsmæssig fordeling af aktivernes værdi. Indtjeningsandelene for henholdsvis den tonnageskattede og den almindeligt beskattede virksomhed udgør en passende fordelingsnøgle for skønnet. Hermed er 98 % af finansielle anlægsaktiver henført som aktiver tilknyttet tonnageskattede virksomhed.

Tilgodehavender fra tilknyttede virksomheder

I henhold til selvangivelsen er der henført ca. 40 % af tilgodehavendernes værdi som øvrige aktiver. Kortfristede tilgodehavender fra tilknyttede virksomheder er fordelt på rentebærende mellemværender (kortfristet udlån) samt ikke rentebærende mellemværender (handelsmellemværender). Handelsmellemværender (ikke rentebærende) er allokeret til tonnageskattede aktiver. Resten (rentebærende) er allokeret til ikke-tonnageskattede aktiver. Selskabet har således lagt vægt på afkastet af tilgodehavenderne ved fordelingen.

Beskatningen af afkastet fra det pågældende aktiv har imidlertid ikke afgørende betydning for, hvorledes fordelingen skal foretages. Det afgørende er, til hvilken del af virksomheden aktivet er tilknyttet - den tonnageskattede eller den almindeligt beskattede. Spørgsmålet om tilknytning må vurderes konkret aktiv for aktiv. Hvis der f.eks. er tale om en fordring, som er erhvervet i forbindelse med rederivirksomheden, vil denne fordring være tilknyttet den tonnageskattede del af virksomheden.

Den almindeligt beskattede virksomhed består primært af indkomst ved landarrangementer og salg af varer til forbrug i land. Den almindeligt beskattede del af virksomheden er en så integreret del af den tonnageskattede rederivirksomhed, at det ikke er muligt at foretage en konkret fordeling af tilgodehavender fra tilknyttede virksomheder. Der skal derfor ske en skønsmæssig fordeling af aktivernes værdi. Indtjeningsandelene for henholdsvis den tonnageskattede og den almindeligt beskattede virksomhed

udgør en passende fordelingsnøgle for skønnet. Hermed er 98 % af tilgodehavender fra tilknyttede virksomheder henført som aktiver tilknyttet tonnageskattet virksomhed.

Deposita

Ingen andel af deposita er af selskabet henført som aktiver tilknyttet tonnageskattet virksomhed. Det fremgår ikke, hvad deposita består af. I årsrapporten er beløbet lagt sammen med andre tilgodehavender og er ikke umiddelbart specificeret. På grund af manglende oplysninger om aktivet behandles det i relation til fordelingen efter tonnageskattelovens § 12 som andre tilgodehavender - som det også er behandlet i årsrapporten. Hvis selskabet mener, at deposita skal behandles anderledes end andre tilgodehavender, bedes der redegjort/dokumenteret nærmere for sammensætningen af deposita. Hermed er 98 % af deposita henført som aktiver tilknyttet tonnageskattet virksomhed.

Likvide midler

I henhold til selvangivelsen er der henført ca. 94 % af de likvide midler til øvrige aktiver. Likvide midler i tonnageskattede aktiver består af kassebeholdninger på skibene. Arbejdskapitalen for H2 A/S er typisk positiv som følge af forudbetaling af rejser og landarrangementer fra kunderne. Overskydende likvide midler udover kassebeholdninger er ifølge selskabet udtryk for et almindeligt finansielt beredskab, der ikke relaterer sig til indtjeningen fra den tonnageskattede aktivitet. Derfor er de overskydende likvide midler henført til de ikke-tonnageskattede aktiver.

Der må imidlertid ved fordeling af likvide beholdninger bl.a. henses til, om aktivet fungerer som driftskapital for den tonnageskattede eller den almindeligt beskattede del af virksomheden. Den almindeligt beskattede virksomhed består primært af indkomst ved landarrangementer og salg af varer til forbrug i land. De likvide beholdninger knytter sig til både den almindeligt beskattede og den tonnageskattede del af virksomheden, uanset om der er tale om egentlige kassebeholdninger eller finansielt beredskab. Den almindeligt beskattede del af virksomheden er en så integreret del af den tonnageskattede rederivirksomhed, at det ikke er muligt at foretage en konkret fordeling af de likvide beholdninger. Der skal derfor ske en skønsmæssig fordeling af aktivernes værdi. Indtjeningsandelene for henholdsvis den tonnageskattede og den almindeligt beskattede virksomhed udgør en passende fordelingsnøgle for skønnet. Hermed er 98 % af de likvide beholdninger henført som aktiver tilknyttet tonnageskattet virksomhed.

Den ændrede fordeling af aktiverne betyder, at 1,18 % af selskabet egne aktiver anses for øvrige aktiver, jf. reglerne i tonnageskattelovens § 12. Efter korrektion for øvrige poster er nettofinansudgifter m.v. opgjort til 78.615.340 kr., hvoraf der er godkendt fradrag i den skattepligtige almindelige indkomst med 1,18 %, eller 927.661 kr.

Da der er selvangivet et fradrag på 33.679.254 kr., er den skattepligtige almindelige indkomst forhøjet med 32.751.593 kr.

Afskrivning på goodwill/ruterettigheder og software (X), afskrivning på indretning af lejede lokaler samt straksafskrivning på software

Selskabets skattepligtige almindelige indkomst for indkomståret 2003 er forhøjet med 35.326.714 kr. Ændringen vedrører ikke godkendt fradrag for afskrivninger på goodwill/ruterettigheder og afskrivninger på software (X).

Selskabets skattepligtige almindelige indkomst for indkomståret 2003 er endvidere forhøjet med 2.864.511 kr. vedrørende straksafskrivning på software.

Selskabets skattepligtige almindelige skattepligtige indkomst for indkomståret 2003 er endvidere forhøjet med 914.000 kr. vedrørende ikke godkendt fradrag for afskrivninger på indretning af lejede lokaler.

Goodwill/ruterettigheder og indretning af lejede lokaler

Den omhandlende goodwill/ruterettigheder og den omhandlede indretning af lejede lokaler er aktiver omfattet af tonnageskatteordningen.

Tonnageskatteovens § 15, stk. 2, begrænser fradragsretten for afskrivninger på driftsmidler og skibe, som helt eller delvist omfattes af tonnageskatteordningen, mens lovens § 19 begrænser fradragsretten for afskrivninger på bygninger og installationer, som helt eller delvist omfattes af tonnageskatteordningen.

Tonnageskatteoven behandler ikke specifikt afskrivninger på andre aktiver end skibe, driftsmidler, bygninger og installationer. Tonnageskatteoven indeholder således ingen direkte bestemmelser om den skattemæssige behandling af andre aktiver, som f.eks. goodwill og andre immaterielle rettigheder samt indretning af lejede lokaler omfattet af tonnageskatteordningen.

Tonnageskatteovens § 15, stk. 3, 1. pkt., fastslår dog, at der ikke ved indkomstopgørelsen kan foretages fradrag efter skattelovgivningens almindelige regler for udgifter, der vedrører den tonnagebeskattede indkomst.

Det fremgår af lovens forarbejder, at det har været lovgivers intention, at der ikke kan foretages fradrag for afskrivninger på skibe, driftsmidler, bygninger, installationer og andre aktiver (herunder goodwill, rettigheder og indretning af lejede lokaler), der er omfattet af tonnageskatteordningen.

Ordet »udgifter« i tonnageskatteovens § 15, stk. 3, 1. pkt., omfatter også afskrivninger. Ud over årets løbende driftsudgifter omfatter bestemmelsen også andre fradrag efter skattelovgivningens almindelige regler, så som afskrivninger på goodwill, rettigheder og indretning af lejede lokaler.

Efter statsskatteovens § 6, stk. 1, litra a, omfatter ordet »udgifter« også ordinære afskrivninger. Bestemmelsen er for de fleste erhvervsaktivers vedkommende afløst af særlovgivning, jf. afskrivningsloven. Herudover findes der særlige afskrivningsregler i ligningslovens § 8 B. Ved siden af disse særlige afskrivningsregler kan der i et vist omfang stadig afskrives med hjemmel i statsskatteovens § 6, stk. 1, litra a. Dette gælder f.eks. afskrivning på rationaliseringsudgifter. Selvom afskrivninger i statsskatteovens § 6, stk. 1, litra a, i det væsentligste er afløst af særlovgivning, ændrer det ikke på, at ordet »udgifter« også omfatter afskrivninger. Ordet »udgifter« er også anvendt andre steder i skatteretten, hvor ordet også omfatter afskrivninger, jf. f.eks. ligningslovens § 33 F, ligningslovens § 5 G, kildeskatteovens § 2, stk. 3, selskabsskatteovens § 9, stk. 1, og kulbrinteskatteovens § 3, stk. 2. Ordet »udgifter« i disse bestemmelser omfatter også afskrivninger, jf. bl.a. TfS 1999.13 LSR.

Ordlyden af tonnageskatteovens § 15, stk. 3, sammenholdt med lovens forarbejder medfører herefter, at fradragsbegrænsningen i § 15, stk. 3, 1. pkt., omfatter driftsudgifter omfattet af statsskatteovens § 6, stk. 1, litra a, og andre fradrag efter skattelovgivningens almindelige regler, der ikke er begrænset i andre bestemmelser i tonnageskatteoven. Afskrivninger på goodwill, rettigheder og indretning af lejede lokaler omfattet af tonnageskatteordningen er således omfattet af fradragsbegrænsningen i § 15, stk. 3.

Da selskabet har selvangivet de skattemæssige afskrivninger på software (X) som en del af goodwillafskrivningen, er der herefter ikke godkendt fradrag for afskrivninger på goodwill/ruterettigheder og afskrivninger på software med i alt 35.326.714 kr.

Da selskabet i øvrigt ikke har dokumenteret udgiften på indretning af lejede lokaler, er der endvidere ikke godkendt fradrag for afskrivninger på indretning af lejede lokaler med 914.000 kr.

Software

Den omhandlende software er et aktiv omfattet af tonnageskatteordningen.

I henhold til tonnageskatteovens § 15, stk. 2, kan der ved opgørelsen af tonnageindkomsten ikke foretages fradrag for skattemæssige afskrivninger på skibe eller driftsmidler, som helt eller delvis er omfattet af tonnageskatteordningen.

Software er at betragte som et driftsmiddel i skattemæssig forstand. Software er omfattet af afskrivningslovens kapitel 2, der omhandler driftsmidler og skibe. Der er som for andre straksafskrivningsberettigede

driftsmidler valgfrihed mellem straksafskrivning og aktivering. Ved lov nr. 887 af 21/12 1991 (Vækstfremmeinitiativer) blev der indført en udtrykkelig hjemmel til at straksafskrive udgifter til software med virkning fra og med 1992. Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget (L 47 1991/92), at »EDB-software er hidtil som hovedregel blevet behandlet som en driftsomkostning med ret til fradrag i den skattepligtige indkomst ved anskaffelsen. Større anskaffelser af EDB-software har hidtil skullet afskrives over en årrække efter statsskattelovens regler. Med den foreslåede ændring betragtes EDB-software altid som et straksafskrivningsberettiget driftsmiddel.«

Der kan derfor ikke foretages fradrag for afskrivning på software, der helt eller delvist er omfattet af tonnageskatteordningen, jf. reglerne i tonnageskattelovens § 15, stk. 2.

Hvis software ikke kunne betragtes som et driftsmiddel i skattemæssig forstand, ville der alligevel ikke kunne foretages fradrag for software omfattet af tonnageskatteordningen, jf. tonnageskattelovens § 15, stk. 3, 1. pkt.

Den skattepligtige almindelige indkomst er derfor forhøjet med de foretagne fradrag for softwareafskrivning på 2.864.511 kr. Der kan således heller ikke godkendes fradrag for de øvrige ønskede afskrivninger.

Selskabets påstand og argumenter

Nettofinansudgifter mv.

Selskabets repræsentant har principalt nedlagt påstand om, at selskabet ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst for indkomståret 2003 er berettiget til fradrag for nettofinansieringsudgifter som selvangivet efter tonnageskattelovens § 12. Det er derfor med urette, at selskabets skattepligtige indkomst er forhøjet med 32.751.593 kr.

Til støtte for den principale påstand har repræsentanten bl.a. gjort gældende, at nettofinansudgifter skal fordeles forholdsmæssigt i henhold til tonnageskattelovens § 12, stk. 1. Fordelingen skal ske på baggrund af »værdien af aktiver tilknyttet tonnagebeskattet rederivirksomhed og øvrige aktiver«. Aktiverne skal således opdeles i 2 kategorier. Kategori 1 indeholder de aktiver, som er tilknyttet tonnagebeskattet rederivirksomhed. Kategori 2 indeholder øvrige aktiver. For at et aktiv er omfattet af kategori 1, skal der efter lovteksten opfyldes 3 betingelser: 1) Aktivet skal være tilknyttet, 2) tonnagebeskattet 3) rederivirksomhed. Til kategori 2 stilles ingen krav, idet denne blot opsamler alle »øvrige aktiver«. Et synspunkt om, at kategori 2 selvstændigt skal bestå af en virksomhed, har ingen støtte i lovteksten.

Ad betingelse 1)

Ordet »tilknyttet« er ikke defineret i tonnageskattelovens § 12, stk. 1. Definitionen skal findes i lovens § 10, stk. 2, hvor de »tilknyttede« aktiviteter er oplistet. Ud over selve transportydelsen kan tilknyttet aktivitet tonnagebeskattes. Disse tilknyttede aktiviteter fremgår af positivlisten i lovens § 10, stk. 2. Positivlisten er udtømmende. Det er kun de aktiver, der knytter sig til positivlistens aktiviteter, som kan medregnes i kategori 1. Et synspunkt om, at også andre aktiver, herunder finansielle aktiver, kan være tilknyttet, har ikke støtte i lovteksten.

Ad betingelse 2)

Det er ikke nok, at et aktiv er »tilknyttet«. Der skal desuden være tale om et aktiv, der tonnagebeskattes i henhold til reglerne i tonnageskatteloven. Et rederi med skibe, som ikke transporterer passagerer eller gods mellem forskellige destinationer, kan eksempelvis ikke tonnagebeskattes. Tilsvarende vil skibe, der har en bruttotonnage på under 20 tons, ikke kunne tonnagebeskattes. Et rederi kan således drive rederivirksomhed uden at kunne tonnagebeskattes. Afgørende for, om aktivet henhører under kategori 1 eller 2, er således ikke udelukkende, om der drives rederivirksomhed, men også hvorledes afkastet beskattes.

Ad betingelse 3)

Rederivirksomhed er defineret i tonnageskattelovens § 6 som transport af passagerer eller gods mellem forskellige destinationer. For at kunne afgøre, om et bestemt aktiv skal henføres til kategori 1 (aktiver tilknyttet tonnageskattens rederivirksomhed) eller kategori 2 (øvrige aktiver), skal der således stilles følgende spørgsmål: I) Er der tale om et aktiv, der benyttes til transport af passagerer eller gods? II) Tonnageskattens rederivirksomheden? III) Er der tale om et aktiv tilknyttet rederivirksomheden, jf. lovens § 10, stk. 2? Kun såfremt der kan svares bekræftende på samtlige spørgsmål, kan aktivet henføres til kategori 1. Svares der benægtende på blot et af spørgsmålene, er der tale om et aktiv, der skal henføres til kategori 2 »øvrige aktiver«. Sammenfattende betyder dette, at kun såfremt afkastet kan tonnagebeskattes, kan aktivet henføres til kategori 1. Systematikken er, at aktivet følger afkastets beskatning, således at der forholdsmæssigt kan indrømmes rentefradrag i det afkast, der beskattes efter almindelige regler. Dette følger af skatterettens almindelige nettoprincip, hvorefter bruttoindkomster tillades reduceret med omkostninger, hvorefter alene nettooverskuddet beskattes.

Da ingen af de aktiver, som SKATs forhøjelse vedrører, opfylder de 3 betingelser, er der ikke hjemmel til at henføre disse til kategori 1. Finansielle indtægter i form af renter, udbytter og aktieavancer er ikke indtægter fra »transport af passagerer eller gods«. Disse indtægter kan derfor aldrig tonnagebeskattes, hvorfor de forholdsmæssige omkostninger, herunder renter, der kan henføres hertil, heller ikke skal indgå i tonnageskatningen. Hertil kommer, at de finansielle indtægter ikke er tonnagebeskattet, og at disse indtægter ikke er nævnt i positivlisten i tonnageskattelovens § 10, stk. 2. SKATs opfattelse vil endvidere medføre helt utilsigtede virkninger.

Ved afgørelsen af, om et aktiv kan anses for knyttet til tonnageskattens virksomhed eller ej, kan følgende endvidere tillægges betydning: 1) Beskatningen af aktivets afkast. 2) Aktivets organisatoriske tilknytning. 3) Hvorvidt aktivet er finansieret med midler tilvejebragt fra tonnageskattens virksomhed.

Ad beskatningen af aktivets afkast

Beskatningen af aktivets afkast må være afgørende for dets tilknytning efter tonnageskattelovens § 12. Helt overordnet forekommer det besynderligt, hvis et aktiv anses for tilknyttet tonnageskattens rederivirksomhed, uden at afkastet er omfattet af tonnageskatning. Tonnageskattelovens § 2, stk. 3, har følgende ordlyd: »Når tonnageskatteordningen anvendes, skal samtlige skibe og andre aktiver, som opfylder betingelserne for tonnageskatning, indgå i tonnageskatteordningen«. Der findes hverken i bestemmelserne i tonnageskatteloven eller i lovbemærkningerne specifikke betingelser for, hvornår et aktiv anses for omfattet af tonnageskatteordningen. Dette er bemærkelsesværdigt, idet tonnageskatteloven i alle andre sammenhænge udelukkende opstiller krav til den indkomst, der indgår i tonnageskatteordningen. Dette gælder f.eks. § 6, stk. 1 (erhvervsmæssig virksomhed med transport af passagerer eller gods mellem forskellige destinationer), § 8 (indkomst der ikke kan indgå i tonnageskatteordningen) og § 10 (»Indkomst omfattes af tonnageskatteordningen, når den kan henføres til transportydelse(...)«). Eftersom tonnageskatteloven alene opstiller kriterier for, hvilke typer indkomst der omfattes af tonnageskatteordningen, men derimod er helt tavs f.s.v.a. kriterier for, hvornår et aktiv anses for omfattet af ordningen, er det nærliggende at lægge afgørende vægt på, om aktivets afkast tonnagebeskattes eller beskattes efter de almindelige regler.

Tonnageskattelovens § 12 stiller ikke krav om, at aktiver, der ikke omfattes af tonnageskatteordningen, skal være knyttet til en selvstændig, almindeligt beskattet »virksomhed«, idet bestemmelsen taler om »egne aktiver tilknyttet tonnageskattens rederivirksomhed« og om »øvrige aktiver«. Aktiver, der omfattes af tonnageskatteordningen, skal derfor være knyttet til en tonnageskattens rederivirksomhed, mens ikke-tonnagebeskattede aktiver ikke kræves knyttet til en selvstændig, almindeligt beskattet »virksomhed«. Der kan derfor være situationer, hvor enkeltaktiver falder udenfor tonnageskatteordningen, uden at selskabet i øvrigt driver nogen anden »virksomhed« end tonnageskattens rederivirksomhed. Dette var tilfældet i SKM2007.179.LSR (TfS 2007.444 LSR).

Ad aktivets organisatoriske tilknytning

Hvis det havde været lovgivers hensigt, at aktivers tilknytning efter tonnageskattelovens § 12 skulle afgøres på grundlag af aktivernes organisatoriske tilknytning, er det bemærkelsesværdigt, at der intet er anført herom i bemærkningerne til bestemmelsen. Eftersom der findes en omfangsrig praksis om aktivers organisatoriske tilknytning i relation til grenafgrænsning efter fusionsskattelovens § 15 c, havde det været nærliggende i bemærkningerne til tonnageskattelovens § 12 at henvise til denne afgrænsning og praksis, hvis det havde været lovgivers hensigt, at den organisatoriske afgrænsning skulle være afgørende efter tonnageskattelovens § 12. Selvom lovgiver skulle have haft til hensigt, at der skal lægges et organisatorisk tilknytningsbegreb til grund efter tonnageskattelovens § 12, og at dette tilknytningsbegreb ikke skulle være identisk med grenkravet i fusionsskattelovens § 15 c, forekommer det besynderligt, at der i så fald ikke i bemærkningerne til tonnageskattelovens § 12 er omtalt, hvorledes et sådant organisatorisk tilknytningsbegreb efter tonnageskattelovens § 12 adskiller sig fra grenkravet i fusionsskattelovens § 15 c. Der kan ikke herske tvivl om, at skibe, der anvendes til formål, der er »diskvalificerende« efter tonnageskattelovens § 8, ikke anses for knyttet til tonnagebeskattet virksomhed, herunder efter tonnageskattelovens § 12, uanset om de »diskvalificerende« skibe organisatorisk og forretningsmæssigt drives i én og samme virksomhed som rederiets øvrige (»kvalificerede«) skibe. Den organisatoriske tilknytning er derfor uden betydning for, om et aktiv anses for omfattet af tonnageskatteordningen eller ej. SKM2007.179.LSR (TfS 2007.444 LSR) understøtter også, at den organisatoriske tilknytning af aktivet er uden betydning.

Ad aktivers finansiering

Hverken tonnageskatteloven eller bemærkningerne hertil indeholder belæg for, at det skulle have nogen betydning i relation til tonnageskattelovens § 12, hvorledes anskaffelsen af aktivet er finansieret. Det vil imidlertid give anledning til en del praktiske problemer, hvis finansieringen af aktivet skulle være afgørende. Dette ville forudsætte, at man entydigt kunne »spore« pengestrømmene i selskabet tilbage i tid og entydigt fastlægge, hvorfra midlerne til de enkelte forretningsmæssige dispositioner hidrører. Dette kan ikke lade sig gøre i praksis, og man er da også i andre sammenhænge i skatteretten veget tilbage fra at forsøge at »skille koldt og varmt vand«. Eftersom finansieringen af aktiverne ikke er et operativt begreb, og da der i øvrigt ikke i bemærkningerne til tonnageskatteloven findes belæg for, at det skulle have været hensigten, at finansieringen er afgørende for aktivets tilknytning efter tonnageskattelovens § 12, må finansieringen forkastes som havende betydning for aktivets tilknytning.

Sammenfatning

Sammenfattende må det således konkluderes, at beskattningen af aktivets afkast er afgørende for, om aktivet anses for omfattet af tonnageskatteordningen eller ej. Dette fører også til det eneste rimelige resultat, idet det herved sikres, at når afkastet af et aktiv ikke beskattes efter tonnagebeskatningens regler, vil der også være fradrag for den del af selskabets nettofinansudgifter, der forholdsmæssigt kan henføres til det pågældende aktiv.

Såfremt Landsskatteretten finder, at det ved bedømmelsen af, om aktiver i form af aktier og/eller udlån er knyttet til tonnagebeskattet virksomhed, skal tillægges afgørende betydning, om aktiviteterne i det selskab, der er investeret i eller foretaget udlån til, er af en sådan art, at de vil kunne beskattes efter tonnageskatteordningen, jf. tonnageskattelovens §§ 6 og 10, har repræsentanten subsidiært nedlagt påstand om, at spørgsmålet om fordelingen af selskabets nettofinansudgifter m.v. efter tonnageskattelovens § 12 hjemvises til fornyet ligningsmæssig behandling.

Til støtte for den subsidiære påstand har repræsentanten bl.a. gjort gældende, at der i så fald skal foretages en konkret vurdering af, om selskabets aktier i og udlån til datterselskaber er knyttet til tonnagebeskattet rederivirksomhed. Det skal i den forbindelse lægges til grund, at aktier i og udlån til danske datterselskaber, der ikke driver virksomhed omfattet af tonnageskatteordningen, ikke kan anses for knyttet til tonnagebeskattet rederivirksomhed. Endvidere skal det lægges til grund, at aktier i og udlån til udenlandske datterselskaber kun kan anses for knyttet til tonnagebeskattet rederivirksomhed, i det omfang

de pågældende udenlandske selskaber driver virksomhed som nævnt i tonnageskattelovens § 6, 1. pkt., og § 10, stk. 1, og selskabernes skibe strategisk og forretningsmæssigt ledes fra Danmark.

Landsskatterettens kendelse i SKM2007.179.LSR (TfS 2007.444 LSR) vedrører fordelingen af et tonnagebeskattet rederis nettofinansudgifter. Sagen vedrørte et rederi, der udelukkende drev tonnagebeskattet rederivirksomhed, og som ejede aktier i nogle selskaber, til hvilke der også var ydet lån. Landsskatteretten fandt, at de pågældende aktier og lån var aktiver, der faldt uden for tonnageskatteordningen, og at den del af selskabets nettofinansudgifter, der efter tonnageskattelovens § 12 herefter kunne henføres til disse aktiver, var fradragsberettigede. Landsskatterettens afgørelse støtter, at selskabet er berettiget til fradrag for nettofinansudgifter i overensstemmelse med det selvangivne. Det fremgår imidlertid ikke af den offentliggjorte kendelse, hvad der konkret var afgørende for Landsskatteretten. Det anføres i kendelsen, at »Landsskatteretten er enig med selskabets repræsentant i, at den del af aktiverne, der kan henføres til selskabets investeringer i X Fritidscenter og X Golfanlæg A/S, må anses for sådan aktivitet, der falder udenfor tonnageordningen, idet der ikke er tale om rederivirksomhed eller virksomhed i nær tilknytning hertil, jf. tonnageskattelovens § 6(...)«. Det fremgår således ikke, om det for Landsskatteretten var afgørende, at de pågældende investeringer ikke i det klagende selskab indgik i tonnagebeskattet rederivirksomhed, eller om det var afgørende, at de selskaber, som det klagende selskab havde investeret i, ikke udøvede virksomhed, der kunne omfattes af tonnageskatteordningen. Spørgsmålet er med andre ord, om Landsskatteretten lagde vægt på virksomheden i det klagende selskab eller på virksomheden i de selskaber, som det klagende selskab ejede aktier i.

Det kan imidlertid ikke tillægges betydning, om de selskaber, der investeres i, udøver aktiviteter, der kan omfattes af tonnageskatteordningen. Det afgørende er, om de konkrete aktiver i rederiet kan anses for knyttet til tonnagebeskattet rederivirksomhed eller ej. Der ses ikke i tonnageskatteloven eller i bemærkningerne hertil at være støtte for at tillægge det betydning, hvilken virksomhed der drives i de underliggende selskaber. Hertil kommer, at hvis karakteren og beskatningen af virksomheden i de underliggende selskaber tillægges afgørende betydning, vil dette føre til betydelige problemer: Hvorledes skal der i givet fald f.eks. forholdes med investering i aktier i et selskab, der driver såvel tonnagebeskattet virksomhed som almindelig beskattet virksomhed? Hvis det i relation til aktier og udlån er afgørende, hvilken virksomhed der drives af det underliggende selskab, fører dette endvidere til, at der vil gælde ét tilknytningskriterium for henholdsvis aktier og udlån, mens der vil gælde et andet tilknytningskriterium for andre typer af aktiver.

Hvis Landsskatteretten på trods heraf er af den opfattelse, at det for aktier og udlån er afgørende, om virksomheden i de underliggende selskaber er af en karakter, der falder ind under tonnageskattelovens § 6, jf. § 10, bemærkes det, at selskabets aktier i og udlån til udenlandske datterselskaber ikke kan anses for tilknyttet tonnagebeskattet rederivirksomhed. Dette støttes på, at det af tonnageskattelovens § 6, sidste pkt., fremgår, at det er en betingelse, at skibene strategisk og forretningsmæssigt drives fra Danmark. Selskabet har ingen udenlandske datterselskaber, der driver rederivirksomhed med skibe, der strategisk og forretningsmæssigt ledes fra Danmark. Alle udenlandske datterselskaber, der driver rederivirksomhed, har selvstændig ledelse i udlandet, der forestår den strategiske og forretningsmæssige drift af selskabernes skibe. Kravet for tonnagebeskatning efter tonnageskattelovens § 6, sidste pkt., er derfor ikke opfyldt, hvorfor virksomheden i selskaberne ikke ville kunne omfattes af tonnageskatteordningen.

Udover udenlandske rederiselskaber har selskabet en række datterselskaber, der ikke driver rederivirksomhed. Aktier i og udlån til sådanne selskaber kan under ingen omstændigheder være aktiver, der er knyttet til tonnagebeskattet virksomhed.

Afskrivning på goodwill/ruterettighed og software (X) samt afskrivning på indretning af lejede lokaler

Selskabets repræsentant har nedlagt påstand om, at selskabet ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst for indkomståret 2003 er berettiget til at foretage fradrag for afskrivninger på good-

will/ruterettigheder i henhold til afskrivningslovens § 40, stk. 2. Det er derfor med urette, at selskabets selvangivne skattepligtige indkomst er forhøjet med 35.326.714 kr.

Repræsentanten har endvidere nedlagt påstand om, at selskabet ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst for indkomståret 2003 er berettiget til at foretage fradrag for afskrivninger på indretning af lejede lokaler med 914.000 kr. i henhold til afskrivningslovens § 39, stk. 1.

Til støtte for påstandene har repræsentanten bl.a. gjort gældende, at tonnageskatteloven for skibe og driftsmidler (§ 15, stk. 2) samt for bygninger og installationer (§ 19, stk. 1) indeholder specifikke bestemmelser, i henhold til hvilke der ikke kan foretages fradrag for afskrivninger på sådanne aktiver, for så vidt de helt eller delvist benyttes til tonnagebeskattede aktiviteter. Der findes ikke i tonnageskatteloven tilsvarende bestemmelser for andre typer aktiver, herunder immaterielle aktiver og indretning af lejede lokaler omfattet af afskrivningslovens kapitel 5.

Tonnageskattelovens § 15, stk. 3, omfatter ikke afskrivninger, men kun driftsomkostninger. Afskrivninger på andre aktiver end skibe, driftsmidler, bygninger og installationer skal derfor behandles efter skattelovgivningens almindelige regler, uanset om aktivet er knyttet til den tonnagebeskattede virksomhed eller ej.

Overordnede betragtninger om hjemmelsgrundlaget

Afskrivningslovens § 40 og § 39 indeholder en klar lovhjemmel til at foretage afskrivninger på goodwill og andre immaterielle aktiver henholdsvis indretning af lejede lokaler, der benyttes erhvervsmæssigt. En indskrænkning i denne klare afskrivningshjemmel forudsætter en lige så klar hjemmel til at indskrænke den afskrivningsadgang, der er lovhjemlet i afskrivningslovens § 40 og § 39. Tonnageskatteloven indeholder ikke en sådan klar lovhjemmel til at begrænse den afskrivningsadgang, der følger af afskrivningsloven, bortset fra skibe, driftsmidler, bygninger og installationer.

Udgangspunktet for tonnagebeskattede rederier er, at afskrivningslovens almindelige bestemmelser finder anvendelse, medmindre forholdet er specifikt reguleret i tonnageskatteloven. Tonnageskatteloven indeholder imidlertid alene specifikke bestemmelser, der begrænser den almindelige afskrivningsret for så vidt angår driftsmidler og skibe (§ 15, stk. 2) samt bygninger og installationer (§ 19). Tonnageskatteloven indeholder ingen specifik begrænsning i adgangen til afskrivning på andre aktiver omfattet af afskrivningsloven end driftsmidler, skibe, bygninger og installationer.

Tonnageskattelovens særbestemmelser i relation til afskrivninger har således karakter af at være undtagelsesbestemmelser i forhold til afskrivningslovens regler. På grund af det udtrykkelige hjemmelskrav i grundlovens § 43 er analogislutninger i skatteretten normalt umulige. Dette må særligt gælde, hvor en bestemmelse som i nærværende tilfælde udgør en undtagelse fra en hovedregel; nemlig at der er afskrivningsret på immaterielle aktiver og indretning af lejede lokaler i henhold til afskrivningslovens kapitel 5. Udover at analogislutninger i skatteretten normalt er umulige på grund af det udtrykkelige hjemmelskrav i grundlovens § 43, er det normalt antaget i retslæren, at man ikke kan slutte analogt fra bestemmelser, der i sig selv udgør undtagelser fra en i øvrigt gældende hovedregel.

Det nødvendige hjemmelsgrundlag kan ikke »skabes« i lovbemærkningerne eller i forarbejderne i øvrigt, hvis loven ikke indeholder den fornødne hjemmel.

Tonnageskattelovens § 15, stk. 3

Bestemmelsen i tonnageskattelovens § 15, stk. 3, omfatter efter sin ordlyd »udgifter«. Det fremgår af afsnit 4.1. i bemærkningerne til tonnageskattelovens § 15, at der udtrykkeligt skelnes mellem driftsudgifter og afskrivninger. Når bemærkningerne til tonnageskattelovens § 15 omtaler såvel driftsudgifter som afskrivninger, hænger dette sammen med, at bemærkningen omhandler hele tonnageskattelovens § 15, og at bestemmelsens stk. 2 vedrører afskrivninger på driftsmidler og skibe, mens bestemmelsens stk. 3 omhandler driftsudgifter. I relation til tonnageskattelovens § 15 er »afskrivninger« med andre ord ikke en delmængde af »driftsudgifter«. Det vil derfor være i strid med ordlyden af tonnageskattelovens § 15, stk. 3, at påstå, at udgifter også skulle omfatte afskrivninger. Hermed ville »afskrivninger« jo netop være en

delmængde af »driftsudgifter«. Det er derfor alene tonnageskattelovens § 15, stk. 2, der omfatter afskrivninger. Ud fra bestemmelsens ordlyd sammenholdt med bemærkningerne kan det således konkluderes, at bestemmelsen i tonnageskattelovens § 15, stk. 3, efter sin ordlyd ikke omfatter afskrivninger.

Udgiftsbegrebet i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a

Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, giver yderligere støtte herfor. Da statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, definerer driftsomkostninger som »udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger«, og da statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a - efter overflytningen af alle afskrivningsbestemmelser til særlovgivning - ikke omfatter afskrivninger, kan »udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten«, ikke omfatte afskrivninger. »Udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten« er derfor identisk med »driftsomkostninger«, og ingen af disse begreber omfatter efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, afskrivninger. Ordene »herunder ordinære afskrivninger« er derfor i dag ikke en henvisning til egentlige afskrivningstilfælde, men alene til sådanne situationer, hvor driftsomkostninger efter praksis kræves aktiveret og fratrullet over en årrække, fordi omkostningen er betydelig og har betydning for indkomsterhvervelsen i en længere årrække. Det har formodningen imod sig, at begrebet driftsudgifter i tonnageskattelovens § 15, stk. 3, skulle have et andet indhold end det tilsvarende begreb i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, idet dette i givet fald burde have fremgået af bemærkningerne til tonnageskattelovens § 15.

Udgiftsbegrebet i afskrivningslovens § 1

Med udtrykket »udgifter« i afskrivningslovens § 1 menes anskaffelsessummen for et aktiv. »Udgifter« efter afskrivningslovens § 1 til afskrivningsberettigede aktiver er ikke driftsomkostninger eller driftsudgifter, alene af den grund, at »udgiften« ikke kan fradrages, men kræves afskrevet over en årrække. De driftsomkostninger eller driftsudgifter, der afledes af anskaffelse af afskrivningsberettigede aktiver, benævnes afskrivninger, såvel i skattemæssig som i driftsøkonomisk forstand. Der skelnes derfor i tonnageskattelovens § 15, stk. 3, netop mellem driftsudgifter og afskrivninger. Afskrivningslovens § 1 kan derfor ikke føre til andet resultat, end at tonnageskattelovens § 15, stk. 3, alene omfatter driftsudgifter, og ikke afskrivninger.

Anvendelse af ordet »udgifter« andre steder i skattelovgivningen

Ordet udgifter anvendes i adskillige andre bestemmelser i skattelovgivningen end tonnageskattelovens § 15, stk. 3, herunder i ligningslovens § 5 G og § 33 F. Der er enighed om, at »udgifter« i henhold til bestemmelserne i ligningslovens § 5 G og § 33 F efter praksis omfatter afskrivninger. Imidlertid omfatter begrebet »udgifter« i andre bestemmelser i skattelovgivningen utvivlsomt ikke afskrivninger. Dette gælder f.eks. ligningslovens § 5 I, stk. 1. Det kan derfor konstateres, at der i skattelovgivningen ikke er en konsekvent anvendelse af begrebet »udgifter«. I nogle sammenhænge omfatter udgifter afskrivninger, og i andre sammenhænge omfatter udgifter ikke afskrivninger. Begrebsfastlæggelsen må som følge heraf ske konkret på grundlag af den enkelte bestemmelses ordlyd og forarbejder. Som følge af den inkonsekvente brug af begrebet »udgifter« i skattelovgivningen kan der ved fortolkningen af udgiftsbegrebet i tonnageskattelovens § 15, stk. 3, ikke drages analogislutninger til andre bestemmelser i skattelovgivningen.

Systematikken i tonnageskatteloven

Systematikken i tonnageskatteloven er, at afskrivninger behandles i specifikke bestemmelser; § 15, stk. 1, for så vidt angår driftsmidler og skibe, og § 19 for så vidt angår bygninger og installationer. Driftsomkostninger derimod omfattes af tonnageskattelovens § 15, stk. 3.

Når lovgiver har valgt at lave specifikke bestemmelser for afskrivninger på skibe, driftsmidler, bygninger og installationer, har det formodningen imod sig, at det har været lovgivers hensigt, at afskrivninger på aktiver omfattet af afskrivningslovens kapitel 5 skulle være omfattet af tonnageskattelovens § 15, stk. 3. Hvis det havde været lovgivers hensigt, at tonnageskattelovens § 15, stk. 3, skulle omfatte afskrivnin-

ger, ville dette i øvrigt medføre betydelige problemer. 1) Skibe og driftsmidler ville i så fald være omfattet af såvel § 15, stk. 2, som § 15, stk. 3, mens bygninger og installationer ville være omfattet af såvel § 19 som § 15, stk. 3. 2) Efter § 15, stk. 3, skal udgifter, der vedrører såvel tonnageskattets indkomst som almindeligt beskattet indkomst, fordeles forholdsmæssigt, mens der efter § 15, stk. 2, og § 19 overhovedet ikke kan foretages fradrag for afskrivninger på aktiver, der helt eller delvist benyttes i tonnageskattets virksomhed. For blandet benyttede skibe, driftsmidler, bygninger og installationer ville der derfor være en åbenbar modstrid mellem på den ene side § 15, stk. 2, og § 19 og på den anden side § 15, stk. 3. 3) Endnu mere problematisk ville det være for andre blandet benyttede aktiver, herunder immaterielle aktiver og indretning af lejede lokaler, idet der utvivlsomt ville være adgang til forholdsmæssig fordeling af afskrivningerne på sådanne aktiver efter § 15, stk. 3, hvilket ville være i modstrid med princippet for blandet benyttede skibe, driftsmidler, bygninger og installationer, hvor der ikke kan foretages fradrag for nogen del af afskrivningerne i almindelig indkomst. 4) Dette ville i øvrigt også føre til ganske arbitrære og uforklarlige resultater. I tonnageskattelovens § 15, stk. 3, er der i givet fald hjemmel til allokering af afskrivningerne på aktiver omfattet af afskrivningslovens kapitel 5. Det ville medføre, at afskrivninger på indretning af blandet benyttede bygninger kan allokeres, hvis der er tale om en lejet bygning (idet disse afskrivninger i givet fald vil være omfattet af afskrivningslovens § 15, stk. 3), men ikke kan allokeres, hvis der er tale om en ejet bygning (idet afskrivninger på indretning af ejede bygninger omfattes af tonnageskattelovens § 19).

Lovbemærkningerne giver ingen vejledning i, hvorledes en sådan konflikt mellem tonnageskattelovens § 15, stk. 3, og henholdsvis tonnageskattelovens § 15, stk. 2, og § 19 i givet fald skulle løses. Dette understøtter, at det ikke har været hensigten, at tonnageskattelovens § 15, stk. 3, skulle omfatte afskrivninger. Systematikken i tonnageskatteloven taler derfor stærkt imod, at det skulle have været lovgivers hensigt, at tonnageskattelovens § 15, stk. 3, skulle omfatte afskrivninger. Det har muligvis været hensigten, at der ikke skulle kunne foretages fradrag for afskrivninger på aktiver omfattet af afskrivningslovens kapitel 5, men lovgiver har i givet fald undladt at skabe den fornødne lovhjemmel. Hjemlen findes ikke i tonnageskattelovens § 15, stk. 3, eller i nogen andre bestemmelser i tonnageskatteloven. Hjemmel kan ikke støttes på en lovs generelle hensigt eller bemærkninger. Hjemmel kræver, at det kan påvises, at det har været lovgivers hensigt, at en konkret bestemmelse i loven skulle have det påståede indhold. Hjemmel i lovbemærkningerne forudsætter, at de pågældende lovbe-
mærkninger kan henføres til en konkret lovbestemmelse og ikke til loven i almindelighed.

Straksafskrivning på software

Selskabets repræsentant har nedlagt påstand om, at selskabet ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst for indkomståret 2003 er berettiget til at fradrage anskaffelsessummen for software på 6.829.000 kr.

Til støtte for påstanden har repræsentanten bl.a. gjort gældende, at reglen i tonnageskattelovens § 15, stk. 2, ikke omfatter straksafskrivning på software efter afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 4. Adgangen til straksfradrag findes i afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 4. Denne bestemmelse vedrører specifikt software. Afskrivningslovens § 6 omfatter efter sin ordlyd »driftsmidler m.v.«. Software er derfor ikke efter afskrivningsloven et driftsmiddel, uagtet at software er omfattet af afskrivningslovens kapitel 2.

Afskrivningslovens kapitel 2 omfatter efter sin overskrift »driftsmidler og skibe«. For driftsmidler findes der imidlertid en specialbestemmelse i afskrivningslovens § 2, stk. 2, hvoraf fremgår, at software afskrives efter dette kapitel (kapitel 2). Det følger imidlertid ikke heraf, at software er et driftsmiddel.

Legalitetskravet

Tonnageskatteloven blev indført ved lov nr. 264 af 8. maj 2002. Der er ikke efterfølgende udstedt cirkulære eller vejledning til loven.

De forhøjelser, som SKAT har foretaget, er ikke direkte lovhjemlet i tonnageskatteloven og er derfor i strid med legalitetskravet.

Som en følge af en række sager, som Skatteministeriet tabte ved Højesteret i løbet af 1996, udsendte ministeriet den 9. januar 1998 en meddelelse om legalitetskravet, der er refereret i TfS 1998.137 DEP. Skatteministeriet fastslår i meddelelsen, at tvivl om hjemmelsgrundlaget ubetinget er skattemyndighedernes problem. Virkningen heraf er efter Skatteministeriets opfattelse, at der ikke kan fortolkes udvidende i skærpende retning ud over, hvad lovens ordlyd og klare lovmotiver berettiger til, men tillige at en eventuel usikkerhed om rækkevidden af hjemlen resulterer i en udvidende fortolkning, hvis denne er til gunst for skatteyderen.

Dette skærpede legalitetskrav udspringer af grundlovens § 43, som fastslår, at ingen skat kan pålægges uden ifølge lov.

På grund af legalitetskravet er der ikke i tonnageskatteloven tilstrækkelig hjemmel til de foretagne forhøjelser.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Nettofinansudgifter m.v.

Indregistrerede aktieselskaber, der er hjemmehørende her i landet, er i henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, skattepligtige og skal i henhold til selskabsskattelovens § 8, stk. 1, som udgangspunkt opgøre den skattepligtige indkomst efter skattelovgivningens almindelige regler.

Det fremgår af tonnageskattelovens § 1, at bl.a. indregistrerede aktieselskaber, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, og som udøver rederivirksomhed som omhandlet i § 6, kan vælge at opgøre den skattepligtige indkomst af rederivirksomheden efter bestemmelserne i tonnageskatteloven.

Det fremgår af tonnageskattelovens § 6, stk. 1, at skattepligtig indkomst i forbindelse med erhvervsmæssig virksomhed med transport af passagerer eller gods (rederivirksomhed) mellem forskellige destinationer med 1) skibe ejet af rederiet, 2) skibe, som lejes uden besætning (bareboat-charter) og 3) skibe, som lejes med besætning (time-charter), er omfattet af tonnagebeskatning, og at indkomsten opgøres efter reglerne i §§ 9-15. I tonnageskattelovens § 8 er der foretaget en negativ afgrænsning af indkomst af visse former for virksomhed, der ikke kan omfattes af § 6.

Ifølge tonnageskattelovens § 9 skal rederier, som oppebærer indkomst omfattet af tonnageskatteordningen, og som samtidig oppebærer anden indkomst, opgøre tonnagebeskattet indkomst og anden indkomst hver for sig. Indkomst omfattes i henhold til tonnageskattelovens § 10, stk. 1, af tonnageskatteordningen, når den kan henføres til transportydelser leveret ved anvendelse af skibe som nævnt i § 6, eller ydelser i nær tilknytning hertil, jf. stk. 2. I tonnageskattelovens § 10, stk. 2, er der foretaget en positiv opregning af indkomst af visse former for virksomhed, der kan foregå i nær tilknytning til levering af transportydelser omfattet af tonnageskatteordningen.

Tonnageskatteloven indeholder således i lovens § 10, jf. § 6, en udtrykkelig og udtømmende opregning af de af tonnageskatteordningen omfattede indtægtsarter. Hvis en indkomst ikke er omfattet af lovens § 10, jf. § 6, skal indkomsten opgøres og beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler, jf. lovens § 9, jf. § 10, stk. 3.

Det fremgår af den dagældende bestemmelse i tonnageskattelovens § 12, at nettofinansudgifter (renter samt gevinst og tab opgjort efter kursgevinstlovens regler, bortset fra valutakursgevinst og -tab) skal fordeles forholdsmæssigt efter den regnskabsmæssige værdi af egne aktiver tilknyttet tonnagebeskattet rederivirksomhed og den regnskabsmæssige værdi af øvrige egne aktiver, jf. dog stk. 2. Valutakursgevinst og -tab fordeles efter samme regler. Nettofinansindtægter beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler.

Kun den del af nettofinansudgifterne og af nettokursreguleringerne, der på denne baggrund kan henføres til den almindeligt beskattede virksomhed, skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter skattelovgivningens almindelige regler.

Hverken tonnageskattelovens § 12 eller bemærkningerne til lov nr. 92 af 18. april 2002 om beskatning af rederivirksomhed indeholder retningslinier for, hvornår et aktiv skal anses for tilknyttet den tonnagebeskattede del af virksomheden eller den almindeligt beskattede del af virksomheden.

Under hensyntagen til systematikken i tonnageskatteloven vedrørende de af loven omfattende indtægter og det forhold, at tonnageskatteloven er en særlov vedrørende opgørelsen af den skattepligtige indkomst, og at undtagelsesbestemmelser som udgangspunkt fortolkes indskrænkende, finder retten herefter, at det afgørende kriterium ved fordelingen af aktiverne er, om det pågældende aktiv klart er »tilknyttet tonnagebeskattet virksomhed«. I modsat fald må aktivet anses for »øvrige egne aktiver«.

For så vidt angår selskabets kapitalandele i tilknyttede virksomheder og i associerede virksomheder, der er selvstændige skattesubjekter, bemærker retten, at kapitalandelene er omfattet af selskabets finansielle anlægsaktiver, og at investering i kapitalandele, herunder aktier i datterselskaber, der driver tonnagebeskattet virksomhed, ikke er en aktivitet, der vedrører tonnagebeskattet virksomhed, idet der ikke er tale om rederivirksomhed eller virksomhed i nær tilknytning hertil, jf. tonnageskattelovens §§ 6 og 10 og SKM2007.179.LSR.

For så vidt angår selskabets kapitalandele i tilknyttede virksomheder og i associerede virksomheder, der ikke er selvstændige skattesubjekter, og som efter deres karakter vil kunne tonnagebeskattes, finder retten, at disse kapitalandele er tilknyttet selskabets tonnagebeskattede virksomhed. Der er herved lagt vægt på, at investering i en sådan virksomhed må anses for en del af selskabets drift. Hvis den pågældende virksomhed har blandede aktiviteter, må der foretages en fordeling.

Langfristede tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder og andre finansielle anlægsaktiver, der er erhvervet i forbindelse med rederivirksomheden, skal tilsvarende henføres til aktiver, der vedrører den tonnagebeskattede virksomhed, mens langfristede tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder og andre finansielle anlægsaktiver, der er erhvervet i forbindelse med den almindeligt beskattede virksomhed, skal henføres til øvrige aktiver.

For så vidt angår goodwill/ruterettigheder bemærker retten, at der er tale om goodwill vedrørende ruterettigheder, der blev anskaffet i 2001, og som er et aktiv omfattet af tonnageskatteordningen. Aktivet er derfor tilknyttet den tonnagebeskattede virksomhed. Den regnskabsmæssige værdi af aktivet goodwill/ruterettigheder skal derfor henføres til aktiver, der er tilknyttet tonnagebeskattet rederivirksomhed ved fordelingen af nettofinansudgifter m.v. efter tonnageskattelovens § 12.

For så vidt angår maskiner, driftsmateriel og inventar bemærker retten, at der dels er tale om aktiver tilknyttet tonnagebeskattet virksomhed og dels blandede aktiver. I henhold til tonnageskattelovens § 16 indgår driftsmidler, der helt eller delvis anvendes under tonnageskatteordningen, fuldt ud på overgangs- og udligningssaldi. Der kan i henhold til tonnageskattelovens § 15, stk. 2, ikke foretages fradrag for skattemæssige afskrivninger på driftsmidler, der helt eller delvis er omfattet af tonnageskatteordningen. Maskiner, driftsmateriel og inventar, der helt eller delvis anvendes under tonnageskatteordningen, er derfor tilknyttet den tonnagebeskattede rederivirksomhed med den følge, at hele aktivets regnskabsmæssige værdi skal henføres til aktiver tilknyttet tonnagebeskattet rederivirksomhed ved fordelingen af nettofinansudgifter m.v. efter tonnageskattelovens § 12.

Kortfristede tilgodehavender fra tilknyttede virksomheder, der er erhvervet i forbindelse med den tonnagebeskattede rederivirksomhed, skal henføres til aktiver, der er tilknyttet tonnagebeskattet rederivirksomhed, mens kortfristede tilgodehavender, der er erhvervet i forbindelse med den almindeligt beskattede virksomhed, skal henføres til øvrige aktiver ved fordelingen af nettofinansudgifter m.v. efter tonnageskattelovens § 12.

For så vidt angår likvide midler og deposita bemærker retten, at disse aktiver indgår i selskabets omsætningsaktiver, og at likvide midler må anses for en del af selskabets driftskapital. Da selskabet både driver tonnageskattet virksomhed og anden virksomhed, må der derfor ved fordelingen af nettofinansudgifter m.v. efter tonnageskattelovens § 12 foretages en fordeling af aktiverne på aktiver, der er tilknyttet tonnageskattet virksomhed, og øvrige aktiver.

I det omfang der ikke foreligger tilstrækkelige oplysninger til at foretage en konkret vurdering af de forskellige aktiver og deres tilknytningsforhold, må der foretages en skønsmæssig fordeling. SKAT har fordelt aktiverne på grundlag af bruttoindtjeningen i henholdsvis den tonnageskattede virksomhed og den almindeligt beskattede virksomhed, jf. tonnageskattelovens § 15, stk. 3. Som sagen er oplyst, kan dette skøn ikke anses for urimeligt, og der er derfor ikke grundlag for at tilsidesætte skønnet.

Landsskatteretten finder herefter, at fordelingen af selskabets nettofinansudgifter m.v. i henhold til tonnageskattelovens § 12 skal korrigeres i overensstemmelse med ovennævnte principper. Det overlades til SKAT at foretage den talmæssige opgørelse, jf. § 17, stk. 2, i Landsskatterettens forretningsorden.

Afskrivning på goodwill/ruterettigheder og software (X) samt afskrivning på indretning af lejede lokaler

De omhandlede goodwill/ruterettigheder, herunder software (X), og den omhandlede indretning af lejede lokaler er aktiver omfattet af tonnageskatteordningen.

Tonnageskattelovens § 15, stk. 2, begrænser fradragsretten for afskrivninger på driftsmidler og skibe, som helt eller delvis er omfattet af tonnageskatteordningen, og tonnageskattelovens § 19, stk. 1, begrænser fradragsretten for afskrivninger på bygninger og installationer, som helt eller delvis er omfattet af tonnageskatteordningen.

Tonnageskatteloven indeholder ingen direkte bestemmelser om afskrivninger på andre aktiver omfattet af tonnageskatteordningen, herunder afskrivninger på goodwill, rettigheder og indretning af lejede lokaler, der er omfattet af tonnageskatteordningen.

Det fremgår dog af tonnageskattelovens § 15, stk. 3, 1. pkt., at der ved opgørelsen af tonnageindkomsten efter stk. 1 ikke kan foretages fradrag efter skatte Lovgivningens almindelige regler for udgifter, der vedrører den tonnageskattede indkomst.

Det fremgår af forarbejderne til lov nr. 92 af 19. april 2002 om beskatning af rederivirksomhed, at det har været lovgivers hensigt med loven, at der ikke kan foretages fradrag af nogen art i tonnageindkomsten, og at der ikke kan foretages fradrag for afskrivninger på aktiver omfattet af tonnageskatteloven.

På grundlag af lovens ordlyd og lovens forarbejder finder retten herefter, at fradragsbegrænsningen i tonnageskattelovens § 15, stk. 3, 1. pkt., også omfatter afskrivninger på aktiver, der er omfattet af tonnageskatteloven, og som ikke er begrænset af andre i bestemmelser i tonnageskatteloven.

Selskabet kan derfor ikke ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst for indkomståret 2003 foretage fradrag i henhold til afskrivningslovens § 40, stk. 2, og § 39, stk. 1, for henholdsvis afskrivninger på goodwill/ruterettigheder, herunder software (X), og afskrivninger på indretning af lejede lokaler omfattet af tonnageskatteordningen.

Landsskatteretten stadfæster derfor SKATs afgørelse på disse punkter.

Straksafskrivning på software

Den omhandlede software er et aktiv omfattet af tonnageskatteordningen.

I henhold til afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 4, kan den skattepligtige i stedet for at afskrive efter lovens § 5 vælge at fradrage (straksafskrive) hele anskaffessummen for edb-software i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori anskaffelsen finder sted. Afskrivningslovens § 6 er indeholdt i afskrivningslovens kapitel 2, der vedrører driftsmidler og skibe.

Ved lov nr. 887 af 21/12 1991 (Vækstfremmeinitiativer) blev der indført en udtrykkelig hjemmel til at straksafskrive udgifter til edb-software med virkning fra og med indkomståret 1992. Af bemærkninger til lovforslaget (L 47 1991/92) fremgår bl.a. følgende:

»EDB-software er hidtil som hovedregel blevet behandlet som en driftsomkostning med ret til fradrag i den skattepligtige indkomst ved anskaffelsen. Større anskaffelser af EDB-software har hidtil skullet afskrives over en årrække efter statsskattelovens regler. Med den foreslåede ændring betragtes EDB-software altid som et straksafskrivningsberettiget driftsmiddel.«

Edb-software betragtes således i afskrivningslovens forstand som et straksafskrivningsberettiget driftsmiddel.

Det fremgår af tonnageskattelovens § 15, stk. 2, at der ved opgørelsen af tonnageindkomsten ikke kan foretages fradrag for skattemæssige afskrivninger på skibe eller driftsmidler, som helt eller delvis er omfattet af tonnageskatteordningen.

Da den omhandlede software er et aktiv omfattet af tonnageskatteordningen, og da den omhandlede software må anses for et driftsmiddel i afskrivningslovens forstand, finder retten herefter, at selskabet ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst for indkomståret 2003 ikke kan foretage straksafskrivning på software, jf. tonnageskattelovens § 15, stk. 2.

Landskatteretten stadfæster derfor SKATs afgørelse på dette punkt.