

Udskriftsdato: 15. december 2025

SKR nr 10142 af 16/09/2021 (Gældende)

Styresignal - genoptagelse – tonnageskat - nettofinansindtægter og - udgifter fra varedebitorer og varekreditorer

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-1215058

Styresignal - genoptagelse – tonnageskat - nettofinansindtægter og -udgifter fra varedebitorer og varekreditorer

SKM2021. 477. SKTST

1. Baggrund for ændring af praksis

Styresignalet beskriver behandlingen af finansielle nettoindtægter og -udgifter fra varedebitorer og -kreditorer for tonnagebeskattede selskaber, jf. Landsskatterettens afgørelse i SKM2020. 463. LSR.

Landsskatteretten gav hverken klager eller Skattestyrelsen fuldt medhold og ændrede SKATs (nu Skattestyrelsens) afgørelser således, at såvel nettofinansindtægter og -udgifter vedrørende varedebitorer og -kreditorer skal beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler.

Afgørelsen er ikke indbragt for domstolene. Den praksis, som Skattestyrelsen hidtil har fulgt, ændres således. Styresignalet fastsætter fristen for genoptagelse, reaktionsfristen samt krav til den dokumentation, der skal vedlægges en anmodning om genoptagelse.

Styresignalet vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning 2022-1.

2. Det retlige grundlag

Lovgrundlag:

Tonnageskatteloven

§ 1

Stk. 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. pkt. gælder ikke selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 2 C, medmindre dette selskab er koncernforbundet, jf. § 3, stk. 1, med et selskab omfattet af tonnageskatteordningen.

Stk. 2. Stk. 1 finder tilsvarende anvendelse på indkomst ved virksomhed som nævnt i § 8 a.

(...)

§ 6

Stk. 1. Skattepligtig indkomst i forbindelse med erhvervsmæssig virksomhed med transport af passagerer eller gods (rederivirksomhed) mellem forskellige destinationer med

1. skibe ejet af rederiet, jf. dog stk. 2,
2. skibe, som lejes uden besætning (bareboat-charter), og
3. skibe, som lejes med besætning (time-charter),

opgøres efter reglerne i §§ 9-15. Det er en betingelse, at skibene har en bruttotonnage på 20 t eller derover, og at skibene strategisk og forretningsmæssigt drives fra en eller flere stater, der er medlem af EU eller EØS. Det er endvidere en betingelse, at registreringsbetingelsen i § 6 a, stk. 1, jf. dog § 6 a, stk. 2 og 3, er opfyldt.

(...)

§ 9

Stk. 1. Rederier, som oppebærer indkomst omfattet af tonnageskatteordningen, og som samtidig oppebærer anden indkomst, skal opgøre tonnagebeskattet indkomst og anden indkomst hver for sig.

§ 10

Stk. 1. Indkomst omfattes 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. Indkomst som nævnt i § 8 a og indkomst, som kan henføres til ydelser i nær tilknytning hertil, jf. stk. 2, omfattes også af tonnageskatteordningen.

Stk. 2. Ud over levering af transportydelser som nævnt i stk. 1 henføres indkomst vedrørende følgende former for virksomhed til beskatning under tonnageskatteordningen, når sådan virksomhed foregår i nær tilknytning til levering af transportydelser omfattet af tonnageskatteordningen, jf. dog stk. 3:

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

Stk. 3. Hvis omsætning ved tilknyttet virksomhed som nævnt i stk. 2 udgør 50 pct. eller mere af den samlede omsætning, beskattes indkomst fra den overskydende del efter skattelovgivningens almindelige regler. Den overskydende indkomst beregnes som den andel af den samlede positive bruttoindtjening før afskrivninger og finansielle poster opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler, som svarer til forholdet mellem den overskydende del af omsætningen ved tilknyttet virksomhed og den samlede omsætning. Ved anvendelsen af 1. og 2. pkt. sidestilles avance ved afhændelse af skibe m.v. som omhandlet i stk. 2, nr. 9, med omsætning ved tilknyttet virksomhed.

Stk. 4. Selskabets øvrige indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler og udgør sammen med indkomsten efter stk. 1-3 selskabets samlede skattepligtige indkomst.

(...)

§ 12

Stk. 1. Nettofinansudgifter efter eventuel fradragsbeskæring i selskabsskattelovens §§ 11 B og 11 C og nettofinansindtægter beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler.

Stk. 2. Gevinst og tab på kontrakter (terminskontrakter m.v.), som tjener til sikring af driftsindtægter og driftsudgifter omfattet af § 10, henføres til den indkomst, som er sikret.

(...)

§ 15

Stk. 1. For skibe m.v. omfattet af denne lov opgøres den skattepligtige indkomst på grundlag af netto-tonnagen. Den skattepligtige indkomst udgør for hvert skib følgende grundbeløb (2010-niveau) pr. 100 nettoton (NT) pr. påbegyndt døgn, uanset om skibet er i drift eller ej:

- 1) 1. Til og med 1.000 NT - 8,97 kr. pr. 100 NT
- 2) Fra 1.001 NT til og med 10.000 NT - 6,44 kr. pr. 100 NT
- 3) Fra 10.001 NT til og med 25.000 NT - 3,85 kr. pr. 100 NT
- 4) Mere end 25.000 NT - 2,53 kr. pr. 100 NT

Stk. 2. Der kan ikke ved indkomstopgørelsen efter stk. 1 foretages fradrag for skattemæssige afskrivninger på skibe eller driftsmidler, som helt eller delvis er omfattet af tonnageskatteordningen.

Stk. 3. Der kan ikke ved indkomstopgørelsen efter stk. 1 foretages fradrag efter skattelovgivningens almindelige regler for udgifter, der vedrører den tonnageskattede indkomst. Vedrører en udgift såvel indkomst, der kan beskattes efter denne lov, som anden indkomst, fordeles udgiften forholdsmæssigt efter den samlede bruttoindtjening før afskrivninger og finansielle poster opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler.

(...)

Selskabsskatteloven

(...)

§ 11 B

Stk. 1. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for selskaber, der er omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-6, § 2, stk. 1, litra a og b, eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4, kan indkomstårets nettofinansieringsudgifter alene fradrages, i det omfang de ikke overstiger den skattemæssige værdi af selskabets aktiver ganget med standardrenten, jf. stk. 2. Beskæringen kan maksimalt nedsætte indkomstårets fradragsberettigede nettofinansieringsudgifter til et beløb på 21,3 mio. kr. Der sker dog ikke fradragsbeskæring, i det omfang nettofinansieringsudgifterne består af nettokurstab på fordringer, som overstiger indkomstårets nettorenteindtægter, jf. stk. 4. Uanset 3. pkt. sker der fradragsbeskæring af kurstab på fordringer, i det omfang kurstabet skyldes, at anskaffelsessummen er højere end den aftalte indfrielsessum. Nettokurstab, der ikke beskæres efter 3. pkt., fremføres til modregning i skattepligtige nettogevinster på fordringer og nettorenteindtægter ved efterfølgende indkomstårs opgørelse af nettofinansieringsudgifterne. Opgørelserne efter 3.-5. pkt. udfærdiges samlet for sambeskattede selskaber, jf. stk. 8. Hvis nettofinansieringsudgifterne fradragsbeskæres, anses nettokurstab på gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven altid for beskåret først.

Stk. 2. Standardrenten for 1 år beregnes på grundlag af et simpelt gennemsnit af den af Danmarks Nationalbank opgjorte kassekreditrente for ikkefinansielle selskaber i månederne juli, august og september forud for det til indkomståret svarende kalenderår. Den af Nationalbanken opgjorte månedlige kassekreditrente for ikkefinansielle selskaber opgøres i henhold til Den Europæiske Centralbanks forordning

(EF) nr. 63/2002 af 20. december 2001 vedrørende statistik over de monetære finansielle institutioners rentesatser på indlån fra og udlån til husholdninger og ikkefinansielle selskaber (ECB/2001/18). Den af Nationalbanken opgjorte månedlige kassekreditrente for ikkefinansielle selskaber opgøres som et vægtet gennemsnit af den effektive rentesats for den udestående lånemasse opgjort med to decimaler. Det simple gennemsnit, jf. 1. pkt., opgøres med én decimal. Standardrenten offentliggøres senest den 15. december forud for det til indkomståret svarende kalenderår.

Stk. 3. Hvis selskabet opgør den skattepligtige indkomst efter tonnageskatteloven, nedsættes beløbet i stk. 1 med den del, som den regnskabsmæssige værdi af egne aktiver tilknyttet tonnagebeskattet rederivirksomhed udgør af den samlede regnskabsmæssige værdi af egne aktiver.

Stk. 4. Selskabets nettofinansieringsudgifter består af en eventuel negativ sum af følgende indtægter og udgifter:

- 1) Skattepligtige renteindtægter og fradragsberettigede renteudgifter. Renteindtægter fra varedebitorer m.v. og renteudgifter til varekreditorer m.v. indgår dog ikke.
- 2) Provisioner og lign., der er fradragsberettigede efter ligningslovens § 8, stk. 3, og tilsvarende skattepligtige provisioner m.v. Provisioner m.v. vedrørende varegæld m.v. eller varefordringer m.v. indgår dog ikke.
- 3) Skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven. Gevinst og tab på varekreditorer og varedebitorer medregnes ikke. Tab og gevinst på udlån medregnes ikke, når den skattepligtige udøver næring ved køb og salg af fordringer eller driver næringsvirksomhed ved finansiering og medkontrahenten ikke er koncernforbundet, jf. § 31 C. Tab og gevinst på obligationer udstedt til finansiering af udlån omfattet af 3. pkt. og finansielle kontrakter i tilknytning hertil medregnes ikke. Gevinst og tab på kontrakter (terminkontrakter m.v.), som tjener til sikring af driftsindtægter og driftsudgifter, herunder i sambeskattede selskaber, medregnes ikke. Urealiserede kursgevinster på en renteswap vedrørende lån med sikkerhed i fast ejendom medregnes ikke, men kan fremføres ved efterfølgende indkomstårs opgørelse af nettofinansieringsudgifter til modregning i urealiserede kurstab på samme kontrakt og i realiserede kurstab på samme kontrakt, der realiseres i det indkomstår, hvor kontrakten ophører. Gevinst og tab på terminkontrakter m.v. medregnes dog, hvis den skattepligtige udøver næring ved køb og salg af fordringer og finansielle kontrakter, driver næringsvirksomhed ved finansiering eller hvis medkontrahenten er koncernforbundet, jf. § 31 C.
- 4) En beregnet finansieringsomkostning ved finansielle leasingbetalinger medregnes hos leasingtager, mens leasinggiver medregner en beregnet finansieringsindtægt.
- 5) Skattepligtig fortjeneste og udnyttede tab ved afståelse af aktier m.v. omfattet af aktieavancebeskatningsloven samt skattepligtige udbytter. Er summen efter 1. pkt. negativ, medregnes den ikke, men fremføres til modregning i efterfølgende indkomstår. 1. pkt. omfatter ikke afkast af lagerbeskattede næringsaktier omfattet af stk. 5, 7. pkt.
- 6) Uanset nr. 1-5 indgår finansieringsindtægter og -udgifter, der medregnes som følge af CFC-beskatning i § 32 eller som følge af genbeskatning efter § 15, stk. 8 og 9, i lov nr. 426 af 6. juni 2005, ikke i opgørelsen af nettofinansieringsudgifter.

Stk. 5. Den skattemæssige værdi af selskabets aktiver opgøres ved indkomstårets udløb. Afskrivningsberettigede aktiver indgår med den nedskrevne værdi. Aktiver, der ikke er afskrivningsberettigede, indgår med anskaffelssummen tillagt udgifter til forbedringer. Aktier m.v. omfattet af aktieavancebeskatningsloven, jf. dog stk. 6, fordringer og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven samt

præmieobligationer og likvide midler medregnes ikke ved opgørelsen af selskabets aktiver. Til aktiverne medregnes nettoværdien af igangværende arbejder for fremmed regning. Værdien af igangværende arbejder, næringsaktiver, varelagre og fordringer erhvervet ved salg af varer og andre næringsaktiver samt tjenesteydelser (varedebitorer m.v.) indgår i aktivopgørelsen, i det omfang hvormed værdien overstiger værdien af gæld opstået ved køb af varer og andre næringsaktiver samt tjenesteydelser (varekreditorer m.v.). Alene lagerbeskattede næringsaktier medregnes. Til aktiverne medregnes anskaffelsessummen på terminskontrakter m.v., som tjener til sikring af driftsindtægter og driftsudgifter, jf. stk. 4, nr. 3, 6. og 7. pkt. Ved opgørelsen af selskabets aktiver medregnes fremførselsberettigede underskud efter § 12. Der medregnes de underskud, der ville være fremførselsberettigede ultimo indkomståret uden indkomstårets fradragsbeskæring efter stk. 1 og § 11 C. Ved opgørelsen af et selskabs aktiver medregnes den regnskabsmæssige værdi af finansielt leasede aktiver hos leasingtageren. Leasinggiveren medregner ikke finansielt udleasede aktiver. Ved finansiell leasing mellem sambeskattede selskaber, jf. § 31 eller § 31 A, anvendes den skattemæssige værdi i stedet for den regnskabsmæssige værdi. Aktiver, der er omfattet af beskatning efter tonnageskatteloven, medregnes ikke. Aktiver, der er indskudt af udenlandske koncernforbundne enheder, jf. § 31 C, medregnes kun, i det omfang aktiverne forbliver i selskabet i mindst 2 år. Aktiverne medregnes dog altid, hvis koncernen har valgt international sambeskatning efter § 31 A.

(...)

Lovforarbejder:

Lovforslag L 23 af 8/10 2008—(...)—2.2.2. Opgørelsen af varedebitorer og varekreditorer (lovforslagets § 1, nr. 13)

Efter den gældende bestemmelse indgår værdien af igangværende arbejder, varelagre og fordringer erhvervet ved salg af varer og tjenesteydelser i forbindelse hermed (varedebitorer m.v.) i aktivopgørelsen i det omfang, hvormed værdien overstiger værdien af gæld opstået ved køb af varer og tjenesteydelser i forbindelse hermed (varekreditorer m.v.). Fordringer erhvervet ved salg af tjenesteydelser indgår således ikke i aktivopgørelsen, medmindre tjenesteydelsen ydes i forbindelse med salg af varer.

Det foreslås, at fordringer erhvervet ved salg af »rene« tjenesteydelser også indgår i aktivopgørelsen. Der ses ikke at være grund til at gøre forskel på salg af varer og salg af tjenesteydelser i relation til renteløftet.

Udtrykkene »varedebitorer« og »varekreditorer« i selskabsskattelovens § 11 B, stk. 5, 6. pkt., er baseret på den tilsvarende formulering i virksomhedsskattelovens 22 a, stk. 7. I denne bestemmelse fortolkes »vare« som varer omfattet af varelagerloven. Faste ejendomme er ikke omfattet af varelagerloven, selvom der er tale om næringsejendomme. Det er imidlertid i forarbejderne til bestemmelsen lagt til grund, at varedebitorer og varekreditorer vedrørende næringsejendomme ligeledes vil indgå i opgørelsen efter selskabsskattelovens § 11 B, stk. 5, 6. pkt.

På den baggrund foreslås det præciseret, at opgørelsen også omfatter fordringer og gæld ved henholdsvis salg og køb af næringsaktiver, herunder næringsejendomme, der ikke omfattes af begrebet vare i varelagerloven. —(...)

Lovforslag L 213 af 18-04-2007—Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser—(...)—Det foreslås, at grundbeløbet nedsættes, hvis selskabet opgør den skattepligtige indkomst efter tonnageskatteloven. Denne del af forslaget skal ses i sammenhæng med fjernelsen af værnsreglerne i tonnageskattelovens §§ 12 og 14, jf. lovforslagets § 11, nr. 1 og 2.

Grundbeløbet nedsættes med den del, som den regnskabsmæssige værdi af egne aktiver tilknyttet tonnagebeskattet rederivirksomhed, udgør af den samlede regnskabsmæssige værdi af egne aktiver. Indgår

det tonnagebeskattede selskab i en sambeskatning, jf. §§ 31 og 31 A, laves en samlet opgørelse for de sambeskattede selskaber. Ved denne samlede opgørelse bortses der fra aktier i sambeskattede selskaber samt gæld og fordringer mellem de sambeskattede selskaber. —(...)—Det foreslås, at selskabets/koncernens nettofinansieringsudgifter består af en eventuel negativ sum af:

1) Skattepligtige renteindtægter og fradragsberettigede renteudgifter. Renteindtægter fra varedebitorer og renteudgifter til varekreditorer indgår dog ikke, idet varedebitorer fratrasket varekreditorer indgår i aktivopgørelsen efter stk. 5. —(...)—Det foreslås, at fordringer erhvervet ved salg af varer og tjenesteydelser i forbindelse hermed (varedebitorer m.v.) indgår i aktivopgørelsen, uanset hovedreglen om at fordringer ikke indgår i aktivmassen.

Værdien af igangværende arbejder, varelagre og fordringer erhvervet ved salg af varer og tjenesteydelser i forbindelse hermed (varedebitorer m.v.) indgår dog alene i det omfang, hvormed værdien overstiger værdien af gæld opstået ved køb af varer og tjenesteydelser i forbindelse hermed (varekreditorer m.v.). Momsbeløb skal medregnes ved opgørelsen af varedebitorer og -kreditorer. —(...)—I tonnageskatte-lovens § 12 findes en særlig bestemmelse om tonnagebeskattede rederiers fradrag for nettofinansudgifter (renter samt gevinst og tab opgjort efter kursgevinstlovens regler, bortset fra valutakursgevinst og -tab).

Efter bestemmelsen fordeles nettofinansudgifterne forholdsmæssigt efter den regnskabsmæssige værdi af egne aktiver tilknyttet tonnagebeskattet rederivirksomhed og den regnskabsmæssige værdi af øvrige egne aktiver. Valutakursgevinst og tab fordeles efter samme regler.

Den del af nettofinansudgifterne, der fordeles til den tonnagebeskattede rederivirksomhed, er ikke fradragsberettigede. Hvis selskabet udelukkende driver tonnagebeskattet rederivirksomhed, har selskabet således ikke fradrag for renteudgifterne.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med tonnageskatte-lovens § 14 om rentekorrektion ved tyk kapitalisering. Hvis selskabets gæld er mindre end halvdelen af selskabets egenkapital, forhøjes selskabets skattepligtige indkomst med forskellen ganget med en forrentningssats. Denne rentekorrektion fragår ved beregningen af nettofinansudgifter efter § 12.

Rentekorrekptionsbestemmelsen skal forhindre, at rederivirksomheden primært finansieres ved egenkapital, mens renteudgifterne placeres andre steder, hvor de kan føres til fradrag.

Den foreslåede bestemmelse i selskabsskatte-lovens § 11 B medfører, at der alene gives fradrag for renter m.v., som ikke overstiger den skattemæssige værdi af aktiverne ganget med 6,5 pct.

Det skal undgås, at der både sker rentekorrektionen efter tonnageskatte-lovens § 14 og rentebeskæring efter selskabsskatte-lovens § 11 B. Hvis begge regler finder anvendelse, vil der ske dobbelt beskæring.

Samtidigt er der det problem, at rederiers indre skattemæssige værdi i fremtiden vil blive uforholdsmæssig stor.

Det foreslås, at tonnagebeskattede aktiver holdes ude af den aktivmasse, der kan begrunde rentefradrag i selskabsskatte-lovens § 11 B. Dette er i god tråd med tankegangen fra tonnageskatte-loven, idet både § 12 og § 14 er begrundet i, at der ikke skal være fradrag for lånefinansiering af tonnagebeskattede skibe. Af samme grund skal bundgrænsen på 20 mio. kr., hvorefter der altid vil kunne foretages fradrag op til beløbet, ikke finde anvendelse i det omfang selskabets/koncernens aktivmasse består af tonnagebeskattede aktiver.

Med dette forslag vil der ikke kunne ske lånefinansiering af tonnagebeskattede skibe. Det er derfor muligt at ophæve værnsreglerne i tonnageskatte-lovens §§ 12 og 14. Koncernen vil dermed kunne få fradrag

for renteudgifter i tonnageskattede rederier eller andre koncernselskaber, når blot der er skattemæssige aktiver i koncernen.

Betænkning af 3/12 2008 til L 23 (bilag 25)-(...)-Ad nr. 4-Det foreslås, at kursgevinst og kurstab på varekreditorer og varedebitorer holdes ude af opgørelsen af nettofinansieringsudgifter. Dette er på linie med, at renteindtægterne og renteudgifterne ligeledes er holdt ude af opgørelsen, og at varedebitorerne (efter fradrag af varekreditorene) medregnes i aktivopgørelsen. -(...)

Praksis m.v.:

SKM2020. 463. LSR-Renteindtægter og valutakursgevinster vedrørende selskabets varedebitorer og -kreditorer kunne ikke henføres til transportydelser leveret ved anvendelse af skibe som nævnt i tonnageskattelovens § 6, jf. § 10, stk. 1. Renteudgifter og valutakurstab vedrørende selskabets varedebitorer og -kreditorer vedrørte ikke tonnageskattet indkomst, jf. tonnageskattelovens § 15, stk. 3.

3. Gældende praksis

Af tonnageskattelovens § 1, stk. 1, fremgår det, at selskaber, som er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 2 eller stk. 6, og som udøver rederivirksomhed som omhandlet i tonnageskattelovens § 6, kan vælge at opgøre deres skattepligtige indkomst af rederivirksomheden som tonnageskatning efter tonnageskatteloven. Dette finder tilsvarende anvendelse på indkomst ved virksomhed som nævnt i tonnageskattelovens § 8 a.

I tonnageskattelovens § 6, stk. 1, defineres rederivirksomhed, der kan omfattes af tonnageskatteordningen som erhvervsmæssig virksomhed med transport af passagerer eller gods mellem forskellige destinationer med de skibe, der er nævnt i bestemmelsen. Tonnageskattelovens § 8 a er en udvidelse i forhold til tonnageskattelovens § 6 og omfatter en række aktiviteter, der typisk udføres af specialfartøjer, såsom vagt-, supply- og konstruktionsfartøjer m.v. Den skattepligtige indkomst opgøres efter reglerne i tonnageskattelovens §§ 9-15.

Rederier, som oppebærer indkomst omfattet af tonnageskatteordningen, og som samtidig oppebærer anden indkomst, skal opgøre tonnageskattet indkomst og anden indkomst hver for sig. Se tonnageskattelovens § 9.

Af tonnageskattelovens § 10, stk. 1, fremgår det, at indkomst omfattes af tonnageskatteordningen, når den kan henføres til transportydelser leveret ved anvendelse af skibe som nævnt i §§ 6 og 8 a, eller ydelser i nær tilknytning hertil, jf. tonnageskattelovens § 10, stk. 2. Selskabets øvrige indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler og udgør sammen med tonnageindkomsten selskabets samlede skattepligtige indkomst, jf. tonnageskattelovens § 10, stk. 4.

Tonnageindkomsten opgøres efter tonnageskattelovens § 15, stk. 1. I henhold til tonnageskattelovens § 15, stk. 3, kan udgifter der vedrører tonnageindkomsten ikke fradrages. Udgifter der vedrører såvel tonnageindkomsten og anden indkomst fordeles forholdsmæssigt efter den samlede bruttoindtjening før afskrivninger og finansielle poster opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler.

Nettofinansudgifter efter eventuel fradragsbeskæring i selskabsskattelovens §§ 11 B og 11 C og nettofinansindtægter beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler. Se tonnageskattelovens § 12, stk. 1.

Gevinst og tab på terminskontrakter m.v. til sikring af driftsindtægter og driftsudgifter - f.eks. til sikring af køb af bunkerolie - indgår ikke som en del af de finansielle poster, men henføres til den indkomst, som er sikret. Se tonnageskattelovens § 12, stk. 2.

Efter selskabsskattelovens § 11 B kan der ske beskæring af selskabers fradragsberettigede nettofinansieringsudgifter. Indkomstårets nettofinansieringsudgifter kan således kun fradrages, i det omfang de ikke overstiger den skattemæssige værdi af selskabets aktiver ganget med standardrenten. Rentebeskæringen kan dog maksimalt nedsætte indkomstårets fradragsberettigede nettofinansieringsudgifter til et grundbeløb (renteloft). Hovedreglen er altså, at der sker beskæring af nettofinansieringsudgifter, der overstiger renteloftet.

I selskabsskattelovens § 11 B er der særlige regler for tonnageskattede selskaber der medfører, at renteloftet kan blive nedskrevet til 0 kr., hvis aktiverne i selskabet udelukkende vedrører den tonnageskattede virksomhed. Se selskabsskattelovens § 11 B, stk. 3, hvorefter grundbeløbet kan nedskrives i forhold til aktiver tilknyttet tonnageskattet rederivirksomhed og selskabsskattelovens § 11 B, stk. 5, hvorefter aktiver, der er omfattet af beskatning efter tonnageskatteloven, ikke skal medregnes til den skattemæssige værdi af selskabets aktiver.

I selskabsskattelovens § 11 B, stk. 4, opregnes nettofinansieringsudgifterne, der indgår i beregningen af renteloftet. Om finansielle indtægter og udgifter vedrørende varedebitorer og - kreditorer fremgår følgende:

1) Skattepligtige renteindtægter og fradragsberettigede renteudgifter. Renteindtægter fra varedebitorer m.v. og renteudgifter til varekreditorer m.v. indgår dog ikke. $\neg(\dots)-3$ Skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven. Gevinst og tab på varekreditorer og varedebitorer medregnes ikke. (...).

I forhold til opgørelsen af den skattemæssige værdi af selskabets aktiver, jf. selskabsskattelovens § 11 B, stk. 5, medregnes nettoværdien af fordringer erhvervet ved salg af varer og andre næringsaktiver samt tjenesteydelser (varedebitorer m.v.) i det omfang hvormed værdien overstiger værdien af gæld opstået ved køb af varer og andre næringsaktiver samt tjenesteydelser (varekreditorer m.v.).

Finansielle indtægter og udgifter fra varedebitorer og -kreditorer (renteindtægter, renteudgifter, valutagevinster og valutakurstab) indgår således ikke i nettofinansieringsudgifter efter selskabsskattelovens § 11 B, stk. 4, fordi de indgår som en del af aktivopgørelsen efter selskabsskattelovens § 11 B, stk. 5. Dette fremgår direkte af de specielle bemærkninger til selskabslovens § 11 B, stk. 4, i lovforslag nr. 213 af 18. april 2007 og af Skatteudvalgets betænkning nr. 23 af 3. december 2008.

Bemærk hertil, at i tonnageskattelovens § 12 er anvendt udtrykket "nettofinansudgifter", mens der i selskabsskattelovens § 11 B anvendes udtrykket "nettofinansieringsudgifter". Der er dog ingen forskel i opgørelsen heraf. Som anført ovenfor fremgår det af tonnageskattelovens § 12, stk. 1, at nettofinansudgifter skal fradragsbeskæres i overensstemmelse med selskabsskattelovens § 11 B. Ved opgørelsen heraf indgår således de samme indtægter og -udgifter, som ved opgørelsen af nettofinansieringsudgifter efter selskabsskattelovens § 11 B, stk. 4.

Finansielle indtægter og udgifter fra varedebitorer og -kreditorer er derfor ikke en del af nettofinansudgifterne, der omfattes af tonnageskattelovens § 12, stk. 1.

Spørgsmålet har derfor været, om tonnageskattede selskabers finansielle indtægter og udgifter fra varedebitorer og -kreditorer kan omfattes af tonnageskatteordningen efter andre bestemmelser i tonnageskatteloven, eller om disse er anden indkomst, der skal beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler.

Efter Skattestyrelsens praksis er nettofinansindtægter fra varedebitorer og varekreditorer blevet beskattet efter skattelovgivningens almindelige regler, jf. tonnageskattelovens §§ 9 og 10, stk. 4 (tidligere stk. 3),

idet der ikke er tale om indkomst, der kan henføres til transportydelser eller ydelser i nær tilknytning hertil, jf. tonnageskattelovens § 10, stk. 1 og 2.

Nettofinansudgifter fra varedebitorer og -kreditorer har efter Skattestyrelsens praksis ikke kunnet fradrages eller kun delvis fradrages, idet udgifterne blev anset for omfattet af tonnageskattelovens § 15, stk. 3. Når et selskab driver både tonnagebeskattet virksomhed og anden virksomhed, var det Skattestyrelsens praksis, at der så vidt muligt foretages en direkte fordeling af nettoudgifterne til henholdsvis den tonnagebeskattede del af virksomheden og den almindeligt beskattede del af virksomheden. Skattestyrelsen anerkendte dog, at hvor der ikke kunne foretages en direkte fordeling af nettofinansudgifterne, kunne der i stedet anvendes en skønmæssig fordeling på baggrund af indtjeningsandelene for henholdsvis den tonnagebeskattede og den almindeligt beskattede del af virksomheden. I SKM2020. 463. LSR havde Skattestyrelsen således anerkendt et skønmæssigt fradrag på 1,81 % af nettofinansudgifterne fra varedebitorer og -kreditorer.

4. Landsskatterettens afgørelse i SKM2020. 463. LSR

SKM2020. 463. LSR vedrører en sag for indkomståret 2011, hvor SKAT (nu Skattestyrelsen) havde anerkendt fradrag for 1,81 % af et tonnagebeskattet selskabs nettofinansudgifter fra varedebitorer og -kreditorer på i alt -9.861.652 kr., svarende til -178.496 kr. Nettofinansudgifterne bestod af renteindtægter, valutakursgevinster, renteudgifter og valutakurstab.

I afgørelsen omtales Skattestyrelsens afgørelse for indkomståret 2010 vedrørende samme selskab. For indkomståret 2010 havde selskabet nettofinansindtægter fra varedebitorer og -kreditorer på i alt 1.143.573 kr. Skattestyrelsen havde anset, at denne indtægt skulle beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler, jf. tonnageskattelovens §§ 9 og 10, stk. 3 (nu stk. 4). Nettofinansindtægterne bestod af valutakursgevinster, renteudgifter og valutakurstab.

Skattestyrelsen havde dermed foretaget skatteansættelserne for 2010 og 2011 i overensstemmelse med den ovenfor beskrevne praksis, hvorefter nettofinansindtægter beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler, mens nettofinansudgifter helt eller delvis skal henføres under den tonnagebeskattede indkomst.

Skattestyrelsens afgørelse for 2010 blev også påklaget, men Landsskatterettens afgørelse for dette indkomstår er ikke offentliggjort.

SKM2020. 463. LSR beskriver dog parternes synspunkter og Landsskatterettens opfattelse - både ved nettofinansindtægter og -udgifter fra varedebitorer og -kreditorer.

Selskabets opfattelse var, at Skattestyrelsens regelfortolkning ville medføre en arbitrær beskatning, hvor nettofinansindtægter er skattepligtige, mens nettofinansudgifter ikke kan fradrages.

Selskabet anså, at såvel en ordlydsfortolkning af tonnageskattelovens § 10, stk. 1, samt sammenhængen i tonnageskattelovens § 10 understøttede, at nettofinansindtægter fra varedebitorer og -kreditorer tilknyttet tonnagebeskattet rederivirksomhed er omfattet af tonnageskattelovens § 10, stk. 1, som transportydelser, og dermed kan henføres til den tonnagebeskattede indkomst. Selskabet gjorde gældende, at nettofinansindtægter fra varedebitorer og -kreditorer kan fordeles efter principperne i tonnageskattelovens § 15, stk. 3, hvis indtægterne vedrører både tonnagebeskattet og almindeligt beskattet virksomhed.

I forhold til nettofinansudgifter var selskabet enig med Skattestyrelsen i, at udgiften kan henføres til tonnageskattelovens § 15, stk. 3, og dermed helt eller delvis henføres til den tonnagebeskattede indkomst. Selskabet anførte, at deres påstand ikke ville medføre en ændring af skatteansættelsen i forhold til

Skattestyrelsens afgørelse for 2011, men at klagen primært skal sikre samlet behandling af klagerne for de to indkomstår 2010 og 2011.

Landsskatteretten gav hverken selskabet eller Skattestyrelsen fuldt medhold, men ændrede Skattestyrelsens afgørelse for 2011 således, at selskabets nettofinansudgifter (bestående af renteindtægter, valutakursgevinster, renteudgifter og valutakurstab) fra varedebitorer og -kreditore på i alt -9.861.652 kr., skulle beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler, jf. tonnageskattelovens § 10, stk. 3, og § 15, stk. 3, modsætningsvis.

Landsskatteretten begrundede dette med, at renteindtægter og valutakursgevinster på selskabets varedebitorer og -kreditore ikke kunne henføres til transportydelser leveret ved anvendelse af skibe som nævnt i tonnageskattelovens § 6, jf. § 10, stk. 1, og at renteudgifter og valutakurstab på selskabets varedebitorer og -kreditore ikke vedrørte tonnagebeskattet indkomst, jf. tonnageskattelovens § 15, stk. 3.

Landsskatteretten anførte, at tonnageskatteloven er en særlov vedrørende opgørelsen af den skattepligtige indkomst, og at undtagelsesbestemmelser som udgangspunkt fortolkes indskrænkende, hvorfor det afgørende kriterium må være, om den pågældende indkomst kan henføres direkte til transportydelser leveret ved anvendelse af skibe som nævnt i tonnageskattelovens § 6. I modsat fald må indkomsten anses som øvrig indkomst omfattet af tonnageskattelovens § 10, stk. 3 (nu stk. 4).

Landsskatteretten anførte videre, at indkomst i form af valutakursgevinster og renteindtægter på varedebitorer og -kreditore er afledte indtægter, der ikke kan henføres direkte til transportydelser leveret ved anvendelse af skibe som nævnt i tonnageskattelovens § 6. At de kontrakter mv. hvorfra valutagevinsterne udspringer er en forudsætning for selskabets levering af transportydelser ved anvendelse af skibe som nævnt i tonnageskattelovens § 6 (f.eks. køb af bunkerolie), er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at de kan henføres dertil.

At renteindtægter og -udgifter og valutakursgevinster og -tab på varedebitorer og -kreditore ikke udgør finansindtægter og -udgifter efter tonnageskattelovens § 12, stk. 1, jf. selskabsskattelovens § 11 B, stk. 4, men i stedet er en del af aktivopgørelsen efter selskabsskattelovens § 11 B, stk. 5, ændrer, efter Landsskatterettens opfattelse, ikke på, at der er tale om indtægter af finansiell karakter, der ikke kan henføres til transportydelser leveret ved anvendelse af skibe som nævnt i tonnageskattelovens § 6.

Hvad angår selskabets valutakurstab og renteudgifter på varedebitorer og -kreditore, er det Landsskatterettens opfattelse, at disse ikke vedrører den tonnagebeskattede indkomst, og at udgifterne derfor kan fradrages fuldt ud efter tonnageskattelovens § 10, stk. 3 (nu stk. 4), jf. tonnageskattelovens § 15, stk. 3, modsætningsvis. Der er lagt vægt på, at udgifterne er afledte udgifter, der ikke har været anvendt til at erhverve tonnagebeskattet indkomst (indtægter ved levering af transportydelser ved anvendelse af skibe som nævnt i tonnageskattelovens § 6), og vedrører derfor ikke tonnagebeskattet indkomst i tonnageskattelovens § 15, stk. 3's forstand.

Landsskatteretten afgjorde på denne baggrund, at selskabets valutakursgevinster, valutakurstab, renteindtægter og renteudgifter på varedebitorer og -kreditore i indkomståret 2011, netto -9.861.652 kr., skulle beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler.

Landsskatterettens afgørelse i klagesagen vedrørende indkomståret 2010 er i overensstemmelse hermed, hvorefter nettofinansindtægter fra varedebitorer og -kreditore beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler. Afgørelsen for indkomståret 2010 er ikke offentliggjort.

5. Ny praksis

Den nye praksis omfatter finansielle indtægter og udgifter i form af renteindtægter og -udgifter samt valutakursgevinster og -tab fra varedebitorer og -kreditorer, jf. SKM2020. 463. LSR. Gebyrer og lignende i forbindelse hermed - f.eks. rykkergebyrer - omfattes også.

Skattestyrelsens praksis, hvorefter de omhandlende nettofinansindtægter fra varedebitorer og -kreditorer blev beskattet efter skattelovgivningens almindelige regler, jf. tonnageskattelovens §§ 9 og 10, stk. 4, fastholdes derfor. —Skattestyrelsens praksis vedrørende de omhandlende nettofinansudgifter fra varedebitorer og -kreditorer, hvorefter udgifterne helt eller delvis blev henført til den tonnagebeskattede indkomst, jf. tonnageskattelovens § 15, stk. 3, ændres derimod.

I overensstemmelse med Landsskatterettens afgørelse i SKM2020. 463. LSR vil ny praksis være, at de omhandlende nettofinansindtægter og nettofinansudgifter fra varedebitorer og -kreditorer beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler.

Efter Landsskatterettens afgørelse er der ikke hjemmel til at henføre de omhandlende nettofinansindtægter og nettofinansudgifter fra varedebitorer og -kreditorer under den tonnagebeskattede indkomst, idet disse anses for afledte indtægter og udgifter, der ikke kan henføres direkte til tonnagebeskattede transportydelser. Dette gør sig gældende uanset, om sådanne indtægter eller udgifter vedrører virksomhed, der er blevet tonnagebeskattet. Se afsnit 4 ovenfor.

Øvrige indtægter og udgifter fra varedebitorer og -kreditorer - f.eks. gevinster eller tab på varedebitorer og -kreditorer - omfattes ikke af dette styresignal. Landsskatteretten tager ikke stilling til, hvorvidt sådanne gevinster og tab tilsvarende kan anses for afledte indtægter og udgifter, der ikke direkte kan henføres til tonnagebeskattede transportydelser. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at indtægter og udgifter ikke kan anses for afledte, men skal henføres direkte til den tonnagebeskattede transportydelse, når indtægten- eller udgiften tidligere er henført under tonnageskatteordningen. Et rederis salg af en transportydelse på kredit til en kunde (varedebitor) vil eksempelvis være henført under tonnageindkomsten, jf. tonnageskattelovens § 10, stk. 1, på salgstidspunktet. Et efterfølgende tab på varedebitoren vil efter Skattestyrelsens opfattelse skulle henføres direkte til transportydelsen.

Gevinst og tab på kontrakter (terminkontrakter m.v.), som tjener til sikring af driftsindtægter og driftsudgifter omfattet af tonnageskattelovens § 10, skal henføres til den indkomst, som er sikret. Dette vil f.eks. vedrøre kontrakter, som tjener til sikring af køb af bunkerolie. Se tonnageskattelovens § 12, stk. 2.

Den nye praksis omfatter varedebitorer og varekreditorer, som disse er defineret i selskabsskattelovens § 11 B, stk. 4 og 5. I selskabsskattelovens § 11 B, stk. 5, er udtrykkene defineret således:

"(...) fordringer erhvervet ved salg af varer og andre næringsaktiver samt tjenesteydelser (varedebitorer m.v.) indgår i aktivopgørelsen, i det omfang hvormed værdien overstiger værdien af gæld opstået ved køb af varer og andre næringsaktiver samt tjenesteydelser (varekreditorer m.v.). (...)"

I forarbejderne til lov nr. 98/2009 (L23 af 8/10 2008), pkt. 2.2.2 er udtrykkene defineret således:

"Udtrykkene »varedebitorer« og »varekreditorer« i selskabsskattelovens § 11 B, stk. 5, 6. pkt., er baseret på den tilsvarende formulering i virksomhedsskattelovens 22 a, stk. 7. I denne bestemmelse fortolkes »vare« som varer omfattet af varelagerloven. Faste ejendomme er ikke omfattet af varelagerloven, selvom der er tale om næringsejendomme. Det er imidlertid i forarbejderne til bestemmelsen lagt til grund, at varedebitorer og varekreditorer vedrørende næringsejendomme ligeledes vil indgå i opgørelsen efter selskabsskattelovens § 11 B, stk. 5, 6. pkt.

På den baggrund foreslås det præciseret, at opgørelsen også omfatter fordringer og gæld ved henholdsvis salg og køb af næringsaktiver, herunder næringsejendomme, der ikke omfattes af begrebet vare i varelagerloven."

Omfattet af den nye praksis er således finansielle indtægter og udgifter, der knytter sig til fordringer og gæld ved henholdsvis køb og salg af varer og andre næringsaktiver samt tjenesteydelser. Andre former for fordringer og gæld er ikke omfattet af den nye praksis.

Udtrykket "varer" er varer omfattet af varelagerloven, jf. ovenfor. Ved næringsaktiver forstås aktiver, der er erhvervet eller produceret med henblik på senere salg med fortjeneste. Se bl.a. Den juridiske vejledning 2021-2, afsnit C. C. 2.1.3.3.2. En tjenesteydelse er en arbejdsydelse eller anden ydelse, hvor der ikke er tale om køb af en egentlig vare.

Omfattet kan f.eks. være renteindtægter fra fordringer, der er opstået i forbindelse med levering af transportydelser med rederiets skibe.

6. Genoptagelse

Genoptagelse vil være relevant for selskaber m.v., der er omfattet af tonnageskatteordningen og helt eller delvis har henført nettofinansindtægter eller nettofinansudgifter fra varedebitorer og -kreditorer under den tonnagebeskattede indkomst og dermed ikke medregnet dem som indkomst efter skattelovgivningens almindelige regler.

Der fastsættes følgende retningslinjer for genoptagelse:

6.1. Frist for genoptagelse

6.1.1. Ordinær genoptagelse

I henhold til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, kan der ske genoptagelse, hvis anmodning herom fremsættes senest den 1. maj i det 4. år efter udløbet af det indkomstår, hvor nettofinansindtægter eller nettofinansudgifter fra varedebitorer og -kreditorer er henført til den tonnagebeskattede indkomst og ikke medregnet som indkomst efter skattelovgivningens almindelige regler.

6.1.2. Ekstraordinær genoptagelse

Hvis fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, er udløbet, kan der i henhold til bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse til gunst for den skattepligtige fra og med det indkomstår, der har været til prøvelse i den første sag, der resulterede i en underkendelse af praksis, eller fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 3 år forud for underkendelsen af praksis.

Der gælder en 10-års forældelse af de afledte krav, jf. skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4. Forældelsesfristen regnes fra skatternes forfaldstidspunkt. Se selskabsskattelovens § 30, stk. 1.

Landsskatterettens afgørelser er afsagt den 16. september 2020 og vedrører indkomstårene 2010 og 2011 (indkomstår 2011 offentliggjort som SKM2020. 463. LSR). Da Skattestyrelsens hidtidige praksis underkendes ved afgørelserne, jf. Landsskatterettens begrundelse både for 2010 og 2011, kan der ske genoptagelse fra og med indkomståret 2010, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7.

6.2. Reaktionsfrist

Det følger af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, at en anmodning om ekstraordinær genoptagelse skal fremsættes senest 6 måneder efter, den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundes fravigelsen af fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2.

Reaktionsfristen regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på Skattestyrelsens hjemmeside.

6.3. Anmodning om genoptagelse

Anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen skal indgives til Skattestyrelsen enten via:

- TastSelv Erhverv - kontakt, hvis genoptagelsesansøgningen vedrører indkomstårene 2010 - 2016, eller
- TastSelv Erhverv > TastSelv Selskabsskat > Selvangivelse > "Anmod om genoptagelse af skatteansættelsen", hvis genoptagelsesansøgningen vedrører indkomståret fra og med indkomståret 2017.

Det er en betingelse for genoptagelse, at den skattepligtige fremlægger fornødne oplysninger til begrundelse/sandsynliggørelse af kravet. Hvilken dokumentation, der skal fremlægges, er en konkret vurdering, og Skattestyrelsen kan derfor anmode om yderligere materiale eller oplysninger. Nødvendig dokumentation vil dog typisk omfatte:

- Specifikation af og dokumentation for de omhandlende nettofinansudgifter og nettofinansindtægter
- Specifikation af og dokumentation for, hvilke fordringer og gæld (varedebitorer og -kreditorer) de omhandlende nettofinansindtægter og nettofinansudgifter vedrører
- Specifikation af, hvorledes nettofinansindtægterne og nettofinansudgifterne blev selvangivet.

Skattestyrelsen kan afvise anmodningen om genoptagelse, hvis de nødvendige oplysninger ikke indsendes.

7. Gyldighed

Den ændrede praksis, som er beskrevet i styresignalet, vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning 2022-1, afsnit C. D. 8.8.5.3. Efter offentliggørelsen af Den juridiske vejledning 2022-1 og udløbet af reaktionsfristen i pkt. 6.2. er styresignalet ophævet.

Skatteministeriet, den 16. september 2021

MORTEN BØDSKOV