

Navigation af specialfartøjer i farvandet mellem tonnageskat og Søjle 2

Daniel Rath, Associate, og Karl Berlin, Partner, begge CORIT Advisory

1. Indledning

Den internationale skibsfart har længe haft særskilte, industrispecifikke skatteregler på grund af kapitalintensiteten, profitniveauet og den lange økonomiske livscyklus i international søfart. Regler som fx tonnageskat kan medføre mindre volatile skatteeffekter og tilbyde en mere stabil basis for langsigtede investeringer. Artikel 8 i OECD's modeloverenskomst sikrer, at fortjeneste fra skibe i international trafik kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. I forhold til de globale minimumsbeskatningsregler i OECD's Søjle 2-projekt ("Søjle 2"), er det anerkendt, at fx tonnageskatteordninger er bevidste politiske valg i forhold til søfarten, og der er derfor indført en specifik indkomstudlukkelse for fortjeneste fra international trafik i Søjle 2.

Den maritime industri har imidlertid udviklet sig gevaldigt de sidste årtier. Skibe er i stigende grad multifunktionelle, og der foregår flere og flere ting til søs, fx installation af havvindparker. Den europæiske energisikkerhed og den grønne omstilling er afhængig af en enorm udbygning af havvind, men udbygningen hindres til dels af en mangel på specialfartøjer, fx vindmølleskibe.

Den udvikling, der er set indenfor den maritime industri, er dog ikke afspejlet i Søjle 2. I stedet er der skabt en stor usikkerhed i forhold til specialfartøjer, blandt andet i forhold til, hvad der omfattes af indkomstudlukkelsen for international trafik, og hvad der vil kunne indgå i den substansbaserede indkomstudlukkelse for foretagender med specialfartøjer, hvor fortjenesten falder udenfor indkomstudlukkelsen for international trafik.

Hvordan specialfartøjers aktiviteter skal kvalificeres og behandles skattemæssigt, kan, som det skal vise sig i det følgende, give anledning til visse udfordringer i spændingsfeltet mellem de nationale tonnageskatteordninger, OECD Modeloverenskomsts Artikel 8 og Søjle 2.

2. Nærmere om fartøjerne og opgaverne

Genstanden for denne artikel er den skattemæssige behandling af "specialfartøjer" og de opgaver, som sådanne fartøjer udfører. "Specialfartøjer" anvendes i det følgende som en samlebetegnelse for fartøjer, der anvendes til transport-, konstruktions- og vedligeholdelsesopgaver i forbindelse med energiprojekter. Specialfartøjer er designet specifik med det formål at kunne udføre de opgaver, der er forbundet med at etablere energianlæg til havs. Et eksempel på et sådant fartøj er vindmøllefartøjer, som er fartøjer specifikt konstrueret til at indgå i etableringen af havvindparker. Da offshore energian-

læg sædvanligvis er store, komplekse konstruktioner, er fartøjerne nødsaget til at kunne håndtere de store bygningselementer og komplekse konstruktionsopgaver, som kræves for at opsætte energiprojekter. Fartøjerne er derfor typisk store fartøjer, og kendetegnende for dem er, at de ofte vil være udstyret med fx ben, som fartøjet bruger til at løfte sig selv over havniveau, så fartøjet er stabilt og ikke påvirkes af bølgerne, en kran, som kan flytte godset (fundamenter, vindmølleelementer m.v.), et dæk, hvor godset kan placeres under transporten, beboelsesfaciliteter til mandskab og besøgende, samt helikopterplatform, så ansatte, besøgende og redningstjenester let kan tilgå fartøjet.

Særligt for specialfartøjerne er, at aktiviteterne, de udfører, ikke er rene transportydelse. Det er i stedet tale om "blandede ydelser", da fartøjerne både kan udføre transportydelser (fx fragt af vindmøller til offshore-site) samt monteringsydelser (konstruktion og vedligehold af vindmøllerne).

3. Nuværende skattemæssig behandling

Tonnageskatteordninger findes i flere lande. Ordningerne varierer på visse punkter, men overordnet indebærer de som regel, at rederierne, som omfattes af ordningerne, kan vælge at lade sig beskatte på baggrund af tonnagen frem for efter almindelig selskabsbeskatning. Tonnageskatteordningerne indeholder generelt krav til både typerne af fartøjer samt typerne af aktiviteter, som kan omfattes, henholdsvis er undtaget.

Den danske tonnageskattelov ("*tonnageskatteordningen*", alternativt "*TSL*") blev indført i 2002² og er efterfølgende ændret flere gange. Tonnageskatteordningen udgør statsstøtte efter EU-reglerne og er godkendt i henhold til EU-Kommissionens retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren.³ Tonnageskatteordningen bygger på den hollandske model, hvilken bl.a. er kendetegnet ved, at selskabets flådes tonnage er grundlag for beskatning, og ikke forskellen mellem selskabets skattepligtige indkomster og fradragsberettigede udgifter. Ordningen er frivillig og skal derfor tilvælges. Størstedelen af tonnagemodellerne i EU bygger på den hollandske model.⁴

Efter tonnageskatteordningen kan selskaber, der udøver rederivirksomhed, vælge at anvende tonnageskatteordningen, hvilket indebærer, at der svares skat af tonnagen frem for forskellen mellem de skattepligtige indkomster og de fradragsberettigede udgifter. Tonnageskatteordningen er frivillig med et valg/fravalg af ordningen, som er bindende for en 10-årig periode. Egne skibe samt skibe der lejes på bareboat-charter (uden besætning) samt også i forholdsvis

► Navigation af specialfartøjer i farvandet mellem tonnageskat og Søjle 2

stort omfang skibe, der lejes på time-charter (med besætning), kan omfattes af tonnageskatteordningen under visse nærmere betingelser. Det er et krav, at skibene har en bruttotonnage på 20 tons eller derover. Videre er det et krav, at skibene drives strategisk og forretningsmæssigt fra en eller flere EU-/EØS-medlemsstater.

Tonnageskatteordningen omfatter indkomst i forbindelse med erhvervs-mæssig virksomhed med transport af passagerer eller gods (rederivirksomhed) mellem forskellige destinationer, jf. TSL § 6, stk. 1. Visse former for aktivitet bliver sidestillet med rederivirksomhed efter tonnageskatteoven, herunder bygning, reparationer og nedtagning af havvindparker mv., jf. TSL § 8 a, stk. 1, nr. 3. Derudover er visse former for virksomhed undtaget fra at kunne omfattes af både førnævnte § 6 og § 8 a, herunder fx bygning og reparation af havne, moler og broer samt sandsugning m.v., jf. TSL § 8, stk. 1, nr. 3.

Bygning, reparation og nedtagning af havvindparker eller andre havanlæg til søs, der som nævnt sidestilles med rederivirksomhed, udføres typisk af de ovennævnte specialfartøjer (vindmøllefartøjer), hvilke er fartøjer, der anses for værende skibe i tonnageskatteovens forstand. Nedlægning, inspektion og reparation af kabler på havbunden, der ligeledes kan omfattes som tonnagesaktivitet, udføres typisk af særlige specialfartøjer (rørlægnings- eller kabellægningsfartøjer), der ligeledes anses for værende skibe i tonnageskatteovens forstand.

Den danske tonnageskatteordning er derfor bredere end blot traditionel rederivirksomhed, idet også andre, tilknyttede aktiviteter efter omstændighederne kan omfattes. Sammenlignet med andre, europæiske tonnageskatteordninger, er den danske tonnageskatteordning forholdsvis liberal. Som eksempel kan fremhæves den engelske tonnageskatteordning,⁵ hvorefter der ved et vindmøllefartøj skal sondres mellem indkomsten fra egentlig transportydelse, der er omfattet af ordningen, og konstruktionsopgaven, der er underlagt almindelig beskatning.⁶ Den svenske tonnageskatteordning⁷ er forholdsvis restriktiv og omfatter i princippet kun ren transport med gods eller passagerer i international fart eller indenrigs fart udenfor Sverige, og skibe skal anvendes til dette formål mindst 75 % af tiden.⁸ Den norske tonnageskatteov er ligesom den danske forholdsvis liberal og omfatter specifikt vindmøllefartøjer, som anvendes til at opsætte, reparere, vedligeholde og demontere havvindparker.⁹

4. OECD modeloverenskomsts Artikel 8

OECD's modeloverenskomsts Artikel 8 vedrører fordelingen af beskatningsretten til indkomst erhvervet ved international trafik med

skib eller luftfartøj. Ved "international trafik" forstås enhver form for transport med skib eller luftfartøj, undtagen hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende opereres mellem steder i en kontraherende stat, og det foretagende, der opererer skibet eller luftfartøjet, ikke er hjemmehørende i denne stat.¹⁰

Indkomsten, der er genstand for beskatningen, er i første omgang profit, der direkte er oppebåret fra transport af passagerer eller gods ved skib eller luftfartøj i international trafik. Af kommentarerne til Artikel 8 fremgår, at international trafik har udviklet sig, hvilket indebærer, at de aktører, der udfører international trafik, tillige udfører en række andre aktiviteter, der er forbundet med aktiviteterne med international transport.¹¹ Sådanne aktiviteter kan eventuelt være af hjælpende/understøttende karakter for driften og vil i så fald være omfattet af artikel 8. Hjælpende aktiviteter vil være aktiviteter, som ikke i sig selv er nødvendige for driften af skibe eller luftfartøjer i international trafik, men som udgør et mindre bidrag og er så nært forbundne med driften, at de ikke skal anses for værende en separat forretning eller indkomstkilde.¹²

Stater har mulighed for at indsætte en bestemmelse i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne ("DBO"), hvorefter drift af "både" på indre vandveje bliver undergivet samme behandling som beskrevet ved international trafik. I fald bestemmelsen indsættes i DBO'en, vil bestemmelsen ikke kun angå transport ad indre vandveje mellem stater, men tillige transport, der udøves på indre vandveje af et foretagende i én stat mellem to punkter i en anden stat.¹³

Artikel 8 definerer ikke nærmere, hvad der forstås ved "skib", dvs. hvilke fartøjstyper, der er omfattet af bestemmelsen, men definerer i stedet aktivitetstypen "international trafik". Dog fremgår det kort af kommentarerne til Artikel 8, at "både" ("boats") anvendes vedrørende transport på indre vandveje, mens "skibe" ("ships") anvendes ved international transport. Det fremgår tillige, at det ikke har været hensigten med de to begreber, at der skal sondres mellem de to fartøjstyper, idet det har været tiltænkt, at "ships"/"skibe" underlægges en bred fortolkning, som dækker over ethvert fartøj, som anvendes for navigation på vandet ("covers any vessel used for water navigation").¹⁴

Visse lande har i DBO'erne valgt at lade principperne i Artikel 8 også omfatte flere typer af skibsfartsaktiviteter. Som eksempel herpå kan henvises til den nordiske DBO Artikel 21. Herefter gælder bl.a., at indkomst, som oppebæres ved transport af personel eller materiel med skib eller luftfartøj til eller inden for visse områder ud for kysten, hvor der udøves virksomhed ifm. forundersøgelse, efterforskning eller udnyttelse, kun kan beskattes i den førstnævnte stat, jf. Artikel 21, stk. 5. Videre kan henvises til den dansk-britiske

DBO Artikel 28A, stk. 4, hvor man har indsat en passage vedrørende indkomst oppebåret ved arbejde i forbindelse med offshore olie- og gasaktiviteter med skibe eller luftfartøjer. Herefter gælder, at indkomst fra virksomhed med driften af skibe eller luftfartøjer, som i deres nuværende stand kun primært er bygget mhp. at transportere forsyninger eller personel, kun beskattes i staten, hvor den virkelige ledelse har sit sæde. Dog vil Artikel 28A, stk. 4, ikke finde anvendelse ved fortjeneste oppebåret i en periode, hvor et sådant skib hovedsageligt skal anvendes til andre formål end transport af forsyninger eller personel, jf. Artikel 28 A, stk. 4, 2. pkt.

5. Undtagelsen vedrørende international skibsfart i Søjle 2

Med vedtagelsen af den globale minimumsbeskatning i Søjle 2-projekt, som i EU er indført gennem Minimumsbeskatningsdirektivet¹⁵ ("Direktivet"), hvilket i Danmark er implementeret i Minimumsbeskatningsloven¹⁶ ("Minimumsbeskatningsloven"), har vi fået et yderligere sæt regler, som vil kunne påvirke beskatningen af specialfartøjer. Formålet med Søjle 2-projektet er at sikre, at globale koncerner af en vis størrelse skal betale en minimumskat i hver jurisdiktion, som de har forretning i. Denne minimumskat sikres gennem, at der bliver pålagt en ekstra skat, når den effektive skat er under et vist niveau (15 %).

Anledningen til, at Søjle 2 blev indført gennem et direktiv, er, at EU's økonomier er så tæt integrerede, at det er afgørende, at reglerne indføres på en tilstrækkelig sammenhængende og koordineret måde. Direktivet følger også OECD's modelreglers indhold og struktur nøje.

Tonnageskatteordninger og andre, lignende skatteforanstaltninger for søfarten vil i sin natur medføre, at den effektive skat ofte vil være under 15 % for et skibsfartsforetagende, i hvert fald i de år, foretagendet er nogenlunde profitabelt. Af den årsag indeholder artikel 3.3¹⁷ i Søjle 2 derfor en undtagelse for international skibsfart. Ifølge kommentaren til Søjle 2 ("Kommentaren")¹⁸ er begrundelsen, at den internationale søfart i lang tid har haft industrispecifikke skatteregler på grund af kapitalintensiteten, profitteniveauet og den lange økonomiske livscyklus i international søfart. Dette har fået mange jurisdiktioner til at introducere særskilte regler for søfarten. Regler som fx tonnageskat kan medføre mindre volatile skatteeffekter og tilbyde en mere stabil basis for langsigtede investeringer. Da mange lande har lavet et bevidst skattepolitisk valg i forhold til søfarten, ville det derfor ses som en uvelkommen involvering i disse nationers søfartspolitik at lade Søjle 2 omfatte også søfarten.¹⁹

Det gentages også i præamblen til Direktivet, at for at undgå at underminere den politiske begrundelse for de nationale tonnageskatteordninger, og give medlemsstaterne mulighed for at fortsætte med at anvende en særlig skattebehandling på skibsfartssektoren i overensstemmelse med international praksis og statsstøttereglerne, bør indkomst fra skibsfart udelukkes fra ordningen.²⁰

Efter Artikel 3.3.1 undtages en koncernenheds positive indkomst fra international skibsfart og anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart ved beregningen af enhedens kvalificerede indkomst eller tab. Det er en betingelse, at koncernenheden godtgør, at den strategiske eller forretningsmæssige drift af alle de pågældende skibe rent faktisk udøves inden for den jurisdiktion, hvor koncernenheden er hjemmehørende, jf. Artikel 3.3.6.²¹

Definitionen af "international skibsfart" i Artikel 3.3.2²² og "anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart" i Artikel 3.3.3²³ følger stort set, med visse undtagelser, Artikel 8 i OECD's Modeloverenskomst (2017): omfattet af undtagelsen er indkomst fra transport af gods eller passagerer i international trafik, indkomst fra slot-charter arrangement i forhold til transport af gods eller passagerer i international trafik, time- eller spotcharterindkomst, når skibet anvendes for transport af gods eller passagerer i international trafik, koncernintern bareboat-udlejning af skibe, der anvendes for transport af gods eller passagerer i international trafik, indkomst fra deltagelse i pulje arrangement m.v. for transport af gods eller passagerer i international trafik, salg af skibe, som anvendes for transport af gods eller passagerer i international trafik, såfremt skibet har været ejet af sælger i mindst et år. Derudover er følgende indkomster undtaget som anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart, såfremt de er tjent primært i forbindelse med transport af gods eller passagerer i international trafik: koncernekstern bareboat-udlejning af skibe, såfremt udlejningen ikke overstiger tre år, salg af billetter udstedt af andre skibsfartvirksomheder til den indenlandske del af en international sejlads, udleje og kortvarig oplagring af containere eller godtgørelse for forsinket returnering af containere, tjenesteydelser til andre skibsfartvirksomheder via ingeniører, vedligeholdelsespersonale, befragtere, cateringpersonale og kundeservicepersonale, samt investeringsafkast, hvis investeringen, der genererer afkastet, udgør en integreret del af driften af skibene i international trafik.²⁴

Artikel 3.3.2 definerer ikke direkte begrebet "international trafik", men afgrænser det i stedet negativt, som ikke at omfatte transport, der foregår ad indre vandveje inden for samme jurisdiktion. Kommentaren går dog et skridt længere og fremfører, at termen "inter-

► Navigation af specialfartøjer i farvandet mellem tonnageskat og Søjle 2

national trafik" dækker over enhver transport med skib, undtagen når skibet sejler udelukkende mellem pladser i en jurisdiktion, uanset om denne jurisdiktion er den samme som den konstituerende enhed er beliggende i. Ligeså i forhold til slæbeaktiviteter, hvor Kommentaren konkluderer, at dette ikke omfattes af undtagelsen.²⁵

Efter Artikel 3.3.4²⁶ må den samlede anerkendte accessoriske indkomst fra international skibsfart for alle de koncernenheder, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, ikke overstige 50 pct. af de pågældende koncernenheders indkomst fra international skibsfart.

6. Centrale problemstillinger

Som det ses ovenfor, er der i europæiske tonnageskatteordninger og OECD's modeloverenskomst anerkendt en relativ bred definition af international trafik, herunder i forhold til specialfartøjer. Samme brede definition synes ikke genfundet i ordlyden af Søjle 2.

Resultatet af eventuelle uoverensstemmelser er, at indkomst, som i dag er omfattet af fx den danske tonnageskatteordning, i fremtiden vil kunne rammes af en 15 % ekstraskat. Dette forekommer uensigtsmæssigt, da de nationale tonnageskatteordninger er anerkendte som legitime nationale politiske valg, og formålet med indkomstudelukkelsen, som det direkte fremgår af kommentarerne, har været ikke at forstyrre maritime landes søfartspolitik.

Udgangspunktet bør derfor være, at Søjle 2 og de forskellige implementeringsakter må og skal fortolkes på en måde, som, så langt det er muligt, giver effekt til de valg der er truffet i de nationale tonnageskatteordninger.²⁷

De europæiske tonnageskatteordninger er godkendte statsstøtteordninger, blandt andet da de fremmer en sikker, effektiv og miljøvenlig søtransportindustri, fremmer indflagning eller genflagning, medvirker til at underbygge det maritime kompleks i medlemsstaterne og fastholde flådens generelle konkurrenceevne på verdensmarkederne, samt bevarer og forbedrer den maritime knowhow og beskytter og fremmer beskæftigelsen blandt europæiske søfolk.²⁸

Kapitalintensiviteten, profithiveauet og den lange økonomiske livscyklus er af sådan art, at særskilte regler som fx tonnageskatten medfører mindre volatile skatteeffekter og en mere stabil basis for langsigtede investeringer. Formålet med de europæiske tonnageskatteordninger er kort sagt at fremme de nationale handelsflåders internationale konkurrenceevne og understøtte den europæiske maritime klynge.

Det er således anerkendt, at tonnageskatteordninger sikrer arbejdspladser af høj kvalitet i den maritime sektor på land samt in-

den for tilknyttede sektorer. Bevarelsen af kvalitetsarbejdspladser og stimulering af en konkurrencedygtig søfartssektor er med til at fremme den europæiske skibsfarts udvikling på verdensmarkedet.²⁹

Den maritime industri har dog udviklet sig gevaldigt de sidste årtier. Skibe er i stigende grad multifunktionelle, og der foregår flere og flere ting til søs, fx installation af havvindparker. Den europæiske energisikkerhed og den grønne omstilling er afhængig af en enorm udbygning af havvind, men udbygningen hindres til dels af en mangel på installationskibe.³⁰

Som nævnt ovenfor omfattes i dag en lang række entreprenørmæssige aktiviteter med specialfartøjer i forhold til energisektoren af tonnageskatteordninger i forskellige lande, i hvert fald så længe de foregår udenfor landenes respektive kontinentalsokler. I både de danske og norske tonnageskatte love omfattes også aktiviteter for havvindinstallation, derimod ikke i fx den britiske tonnageskatte lov, hvor det kun synes være selve transportdelen af en entreprenøropgave, der er omfattet.

Selvom flere nationale tonnageskatteordninger således er blevet udvidet til at omfatte flere aktivitetsformer i forhold til fx installation af havvindparker, er der med indførelsen af Søjle 2-reglerne skabt en lang række uoverensstemmelser mellem indkomstudelukkelsen for international skibsfart, som primært omfatter søtransport af gods eller passagerer i international trafik, og nationale tonnageskatteordninger. For denne artikels vedkommende er de primære uoverensstemmelser relateret til dels den lange række forsynings-, assistance- og konstruktionsopgaver, som specialfartøjer udfører, og dels kravet om, at sejladsen skal foregå mellem to forskellige lande.

I forhold til definitionen af "international trafik", følger fx Artikel 17 i Direktivet reglerne i Søjle 2 og definerer således "international trafik" negativt som ikke at omfatte transport, der foregår ad indre vandveje inden for samme jurisdiktion. Med indre vandveje må normalt forstås søer, kanaler, floder, flodmundinger og lignende. En havn og en havvindpark kan være destinationer inden for den samme jurisdiktion, men typisk vil transport ud til en havvindpark ikke foregå ad indre vandveje.

Når det gælder den snævre definition af "international trafik" i Kommentaren til Søjle 2 skal det bemærkes, at Kommentaren naturligtvis kan være en nyttig kilde til fortolkning af direktivet og den implementerede lovgivning, men at bemærkninger deri, som indsnævrer reglerne uden støtte i selve regelteksten, næppe bør tillægges betydning. Når både selve reglerne i Søjle 2 og teksten i direktivet kun nævner "indre vandveje", bør dette derfor forstås som, at sejlads mellem fx en havn i et land og en installation ude til havs

skal omfattes af termen "international trafik", eftersom sejladsen ikke foregår ad indre vandveje.

Dette betyder, at den del af specialfartøjernes opgaver, som indebærer transport af gods ud til installationer på havet, burde anses for omfattet af såvel nationale tonnageskatteordninger som indkomstudelukkelsen for international trafik i Søjle 2. Såfremt slæbeaktivitet anses for at udgøre transport af gods under en national tonnageskatteordning, bør dette ligeledes anses for at have forrang for den indsnævrende definition i Kommentaren.

Det står dog klart, at en lang række opgaver, som specialfartøjer udfører, fx konstruktion af havvindparker, ikke vil kunne anses for omfattet af indkomstudelukkelsen for international skibsfart i Søjle 2, selvom opgaverne er omfattet af en national tonnageskatteordning, fx den danske TSL § 8 a, stk. 1, nr. 3.

De nationale tonnageskatteordninger tilsiger allerede i dag, at indkomst fra blandede opgaver skal fordeles mellem tonnagebeskattet indkomst og almindeligt beskattet indkomst. En lignende løsning bør søges i forhold til denne problemstilling, hvilket betyder, at ejere af specialfartøjer bør tillades at fordele indkomsten mellem en egentlig transportopgave, der vil være omfattet af shippingundtagelsen, og en entreprenørmæssig opgave, som vil skulle behandles efter Søjle 2's almindelige regler.

I forhold til beskatningen af den entreprenørmæssige del af en opgave indeholder Søjle 2 en substansbaseret indkomstudelukkelse, hvis formål er ikke at beskatte et fast afkast af substantielle aktiviteter i en vis jurisdiktion.³¹ Derfor kan en procentsats per år for berettigede lønomkostninger og berettigede materielle aktiver for hver koncernenhed, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, undtages fra GloBE-indkomstberegningen efter reglerne i Artikel 5.3.³²

Ifølge Artikel 5.3.2³³ og 5.3.4³⁴ er det dog kun kvalificerede lønomkostninger for medarbejdere, der udfører arbejde i den pågældende jurisdiktion, samt materielle aktiver (der ejes eller leases af enheden) som befinder sig i³⁵ den pågældende jurisdiktion, som kan undtages. Dog gælder den begrænsning, at lønindkomst, som skal henføres til en konstituerende enheds indkomst fra international skibsfart, samt den bogførte værdi af aktiver, som bruges til at oppebære indkomst fra international skibsfart, ikke skal indgå i den substansbaserede indkomstudelukkelse.

For ikke at risikere at skibsfartsforetagender, hvor en del af fortjenesten skal beskattes efter de almindelige regler, fuldt ud mister den substansbaserede indkomstudelukkelse, bør specialfartøjer kunne fordele lønomkostninger og fysiske aktiver forholdsmæssigt mellem undtaget shippingindkomst, og almindeligt beskattet indkomst.

I forhold til kravet om at de jurisdiktioner, som arbejdet skal udføres i, og som de fysiske aktiver skal "befinde sig" i, skal være den samme jurisdiktion, som den ejende enhed er i, skaber dette endnu et problem. Kommentaren anerkender, at det i forhold til visse typer aktiver, fx fly, kan forholde sig på den måde, at de befinder sig i flere forskellige jurisdiktioner i løbet af et år, og mener, at dette skal løses således, at såfremt aktivet befinder sig i samme jurisdiktion som det ejende (eller leasingtagende) selskab i mindst 50 % af tiden, så kan det ejende selskab anvende den fulde værdi af aktivet i beregningen af den substansbaserede indkomstudelukkelse. Hvis det er 50 % af tiden eller mindre, skal aktivet indgå proportionelt i beregningen.³⁶ Det samme problem vil naturligvis kunne opstå for skibe. Der kan argumenteres for, at i forhold til Søjle 2-reglerne, samt for at give effekt til de nationale tonnageskatteordninger, bør et skib, med personale, altid skulle anses for at befinde sig i den samme jurisdiktion som ejeren, medmindre skibet, som et fysisk aktiv på balancen, indgår i et fast driftssted.

For leasede aktiver gælder, noget forenklet, at leasinggiver og leasingtager skal fordele aktivet mellem sig, således leasingtager, såfremt denne aktiverer en del af leasingforholdet på balancen som en rettighed til anvendelse, skal anvende dette beløb i sin substansbaserede indkomstudelukkelse, og leasinggiver skal anvende det overskydende beløb.³⁷

De ovenfor skitserede forslag til fortolkninger *de sententia ferenda* ville kunne løse nogle af de mest centrale problemer, som Søjle 2 skaber for specialfartøjer, men grundproblemet står stadig tilbage: indkomst, som i dag er omfattet af tonnageskatteordninger som følge af bevidste politiske valg for at støtte søfarten og energisikkerheden, vil i fremtiden kunne blive ramt af en 15 % ekstraskat.

7. Afsluttende bemærkninger

Nationale tonnageskatteordninger har været med til at skabe gode stabile vilkår for investeringer i en meget kapitalintensiv og volatil industri: skibsfarten. At lade tonnageskatteordninger omfatte også konstruktionsopgaver for havvind kan være med til at fremme investeringer i konstruktionsskibe. Det er derfor uheldigt, at Søjle 2-reglerne, selvom intentionen er god, nu medfører, at staten med den ene hånd giver fornuftige vilkår, for derefter at fjerne dem med den anden hånd.

Interessant nok er begrundelsen for, at tonnageskat er en godkendt statsstøtteordning i EU, at tredjelande tilbyder et mere skattevenligt klima end EU-landene, og at den lave beskatning betyder, at rederierne ikke alene har et incitament til udflugning, men også til

► Navigation af specialfartøjer i farvandet mellem tonnageskat og Søjle 2

at overveje overflytning af hele virksomheden, hvis de ikke tilbydes lignende vilkår i EU. Det konstateres derved, at "der ikke i øjeblikket [2004] findes effektive internationale regler, som kan bremse denne skattemæssige konkurrence... [og derfor] ser den bedste vej frem ud til at bestå i at skabe betingelser, som tillader en mere rimelig konkurrence med bekvemmelighedsflagene".³⁸

I det kvarte århundrede, der er gået, siden tonnageskatteordninger på bred front blev indført i Europa, har vi fået den slags effektive internationale regler i form af BEPS og Søjle 2 som manglede den gang. Samtidigt må det anerkendes, at skibsfarten er et særtilfælde, netop på grund af, at det er en meget volatil industri med lang økonomisk livscyklus, så der er brug for den slags stabile rammer, som tonnageskatteordninger tilbyder, og at have tilpasset tonnageskatteordninger til den udvikling, der er sket til søs i forhold til opgaver og skibstyper, har vist sig at fungere godt.

Efter Ruslands ulovlige invasion af Ukraine har den grønne omstilling også fået en sikkerhedspolitisk dimension. Havvind er i dag den mest modne og lovende teknologi i forhold til vedvarende energi, og spiller dermed en central rolle i at reducere fossile brændstoffer og udledninger af CO₂. Til starten af COP28 forpligtede 118 lande sig derfor til at tredoble den globale installerede kapacitet af vedvarende energi, for at nå 1,5 C-målet. Hvis det skal nås, vil det kræve en fordobling af den årligt installerede kapacitet. I forhold til havvind, hvor der i slutningen af 2022 var installeret kapacitet på 65 GW, vil der kræves 494 GW i 2030.³⁹

Havvind vil derfor uden tvivl spille en afgørende rolle i den grønne omstilling, men det har også de sidste par år været en meget udfordret industri. For nuværende er der globalt planlagt projekter omfattende 174 GW, men af disse forventes kun 109 GW faktisk at blive bygget, hvilket primært skyldes manglende specialfartøjer.⁴⁰ Sagt på en anden måde: den europæiske energisikkerhed og den grønne omstilling er afhængig af en enorm udbygning af havvind, men udbygningen hindres til dels af en mangel på specialfartøjer.

Det kunne derfor ønskes, at Søjle 2-reglerne i en ikke alt for fjern fremtid revideres og præciseres, så de fuldt ud lader nationale statters politiske valg i forhold til skibsfarten få fuld effekt, og den tvivl, der hersker om specialfartøjer, kan fjernes.

Noter

1 OECD (2021), *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit

Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>.

2 Lov nr. 264 af 8. maj 2002 om beskatning af rederivirksomhed.

3 Daværende EFT 97/C 205/05, nu mere erstattet af Meddelelse C(2004)43 fra Kommissionen.

4 Se hertil samt uddybende om den hollandske, græske og norske model s. 29ff Ann Rask Vang *En retsvidenskabelig analyse af tonnageskatning*. (2015). Juridisk Institut, Aarhus Universitet, School of Business and Social Science.

5 Tonnage Tax, Schedule 22 to the Finance Act 2000 (Chapter 17).

6 Jf. HMRC internal manual, Tonnage Tax Manual, TTM06060: "the transport element of profits from cable laying and diving support services [is a core qualifying activity]".

7 Indkomstskattelagen 39 b kap.

8 "Ett svenskt tonnageskatningssystem", Prop. 2015/16:127, s. 54.

9 Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatte-loven) § 8-11 (1), litra i. Se nærmere herom Skattedirektoratet. *Skatt-ABC 2024*, s. 1013, R-2-2-2-20.

10 OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en> Art. 3, stk. 1, litra e.

11 Ibid pkt. 4.

12 Ibid pkt. 4-4.2.

13 Ibid pkt. 16.

14 Ibid pkt. 17.

15 (EU) 2022/2523

16 Lov 2023-12-12 nr. 1535 om en ekstraskat for visse koncernenheder

17 Svarende til Artikel 17 i Direktivet og § 14 i Minimumsbeskatningsloven.

18 OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en>.

19 OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en>, Artikel 3.3, para 146

20 (EU)2022/2523, (17).

21 Begge artikler er gengivet sammen i Direktivet, Artikel 17.2, og i Minimumsbeskatningsloven § 14, stk. 1.

- 22 Direktivet, Artikel 17.1 (a), Minimumsbeskatningsloven § 14 stk. 2.
- 23 Direktivet, Artikel 17.1 (b), Minimumsbeskatningsloven § 14 stk. 3.
- 24 For en fuld gennemgang af forskellene mellem indkomstudelukkelsen for international skibsfart i Søjle 2 og OECD Modeloverenskomstens Artikel 8, se *Ton Stevens*, i *Annotations on the OECD Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar 2)*, Grilli & Weber, s. 145 f.
- 25 OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en>, Artikel 3, paras 146, samt 152-153.
- 26 Direktivet, Artikel 17.4, Minimumsbeskatningsloven § 14 stk. 4.
- 27 Jf. *Ton Stevens*, i *Annotations on the OECD Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar 2)*, Grilli & Weber, s. 144 og 146, som synes være af den opfattelse at EU-lande er *forpligtet* at tolke Søjle 2 på denne måde.
- 28 Meddelelse C(2004) 43 fra Kommissionen – EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren, 2.1.
- 29 Ibid, 3.1.
- 30 Se fx <https://www.rechargenews.com/wind/vessel-shortage-could-wipe-out-40-of-fixed-bottom-offshore-wind-ambitions/2-1-1634872>.
- 31 OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en>, Artikel 5, para 25.
- 32 Direktivet, Artikel 28, Minimumsbeskatningsloven § 30.
- 33 Direktivet, Artikel 28(3), Minimumsbeskatningsloven § 30, stk. 2.
- 34 Direktivet, Artikel 28(4) og 28(1)(c), Minimumsbeskatningsloven § 30, stk. 3 og stk. 9, nr. 3.
- 35 I Søjle 2 anvendes termerne "located in"/"situés dans", ligeså i Direktivet: "located in"/"situés dans", undtaget i den danske version af Direktivet, hvor den anvendte term er "*hjemmehørende i*". Den danske lovtæst anvender dog termen "*befinde sig i*".
- 36 OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en>, Artikel 5, paras 38 og 38.1.
- 37 Ibid, Artikel 5, paras 41 – 43.6.
- 38 Meddelelse C(2004) 43 fra Kommissionen, 3.1.
- 39 <https://www.weforum.org/agenda/2023/12/renewables-impasse-cop28/>.
- 40 <https://www.spinergie.com/reports/offshore-wind-installation-forecast-report>.