

PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over tonnageskat (tonnageskatteloven)

Kvalifikation, betingelser og skematisk indkomstopgørelse efter tonnageskatteloven

Version 2 Opdateret 6. sep. 2026 33 afgørelser · 2006-2026

[Læs online](#)

INTRODUKTION

Tonnageskatteordningen er en valgfri, EU-godkendt statsstøtteordning, hvorefter et rederis indkomst af kvalificeret skibsdrift opgøres skematisk på grundlag af skibenes nettotonnage i stedet for efter skattelovgivningens almindelige regler. Praksis er koncentreret om fire spørgsmål: hvornår en aktivitet er "transport af passagerer eller gods mellem forskellige destinationer" efter [tonnageskatteloven § 6](#), hvornår skibene "strategisk og forretningsmæssigt" drives fra EU/EØS, rækkevidden af undtagelseskataloget i [§ 8](#) – særligt sports-, udflugts- og fritidsformål – og samspillet mellem værnsreglerne om lejet tonnage og den skematiske skalaindkomst. Materialet spænder fra Højesterets krydstogtsdom i sag 67/2019 og Vestre Landsrets Monjasa-domme af 15. august 2022 over en lang række landsskatteretskendelser til Skatterådets bindende svar, der i praksis er den vigtigste kilde til, hvornår konkrete aktiviteter kvalificerer.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

- 01** Tonnagebeskatning er et valg, der er bindende i 10 år, og bindingsperioden knytter sig til selskabet – ikke til den faktiske rederiaktivitet; et selskab uden skibe kan derfor trække en hel koncern ind i ordningen (SKM2025.241.SR).
- 02** Bliver et ikke-tonnagebeskattet rederi koncernforbundet med et tonnagebeskattet, indtræder hele kredsen i ordningen fra begyndelsen af det indkomstår, hvor koncernforbindelsen opstår – også ved erhvervelse i december (SKM2013.351.SR og SKM2025.241.SR).
- 03** Vestre Landsret fastslog med 2-1 i Monjasa-sagerne, at »mellem forskellige destinationer« i § 6 også omfatter sejlads til og mellem GPS-koordinater på åbent hav og ikke kun havne og faste offshoreanlæg (BS-16059/2020-VLR og BS-16055/2020-VLR).
- 04** Bemærkningerne til den senere indførte § 8 a – hvorefter forsyningssejlads »efter gældende regler ikke er omfattet, fordi den ikke finder sted mellem forskellige destinationer« – kunne ikke tillægges betydning ved fortolkningen af den dagældende § 6.
- 05** Krydstogtsvirksomhed er undtaget fra ordningen som udflugts- og fritidsformål efter § 8, stk. 1, nr. 10, fordi rejsen er en samlet ferieoplevelse uden et egentligt trafikbehov (Højesterets sag 67/2019, der stadfæstede landsretten).

- 06** At andre EU-lande har inkluderet krydstogtskibe i deres tonnageskatteordninger er uden betydning for fortolkningen af den danske lov.
- 07** Kravet om strategisk og forretningsmæssig drift er en tobenet test, hvor både de strategiske beslutninger (kontrakter, køb og salg af skibe, alliancer) og den operationelle drift (sejlplaner, fragtaftaler, bemanning, teknisk drift) vurderes samlet for flåden.
- 08** Ren skibsmæglervirksomhed i Danmark opfylder ikke driftskravet, når hovedledelse, bemanning og teknisk drift ligger i udlandet (SKM2006.492.SR).
- 09** Hvor den endelige beslutningskompetence ligger hos en tegningsberettiget uden for EU/EØS, og danske aktører kun handler efter konkrete, tidsbegrænsede fuldmagter, er driftskravet ikke opfyldt (Landsskatterettens afgørelse af 13. maj 2026).
- 10** Outsourcing af teknisk management udelukker ikke i sig selv ordningen, når underleverandøren handler efter instruks og uden selvstændig beslutningskompetence (SKM2014.771.SR).
- 11** Landsskatteretten fandt i 2013-2014, at der ikke var hjemmel til at nedsætte skalaindkomsten efter § 15, når en andel af bruttoindtjeningen blev beskattet almindeligt efter § 7 – en praksis, Skatteministeriet opgav ved bekræftende til genmæle i 2014, og som blev kodificeret modsat med § 15, stk. 5, med virkning fra 2020.
- 12** Overskrides 4:1-forholdet i en koncern, fordeles indkomsten fra den overskydende lejede tonnage forholdsmæssigt mellem de rederier, der ikke selv overholder forholdet (Landsskatterettens afgørelse af 2. oktober 2014).
- 13** Sandsugeres transportaktivitet er helt undtaget, fordi lovgiver i 2005 aktivt fravalgte at udnytte den mulighed, EU-retningslinjerne åbnede (SKM2021.671.SR).
- 14** Et rederi, der er omdannet fra personligt ejet virksomhed efter virksomhedsomdannelsesloven, skal føre overgangssaldo og beskattes af en negativ saldo ved salg af skibet – undtagelsen for nyetablerede rederier gælder ikke (Landsskatterettens afgørelse af 9. september 2019).
- 15** Operatørselskaber kan anvende ordningen efter § 21 a, men kun for indkomst ved besætningsadministration og teknisk ledelse; kommerciel drift beskattes almindeligt.

Ordningens grundstruktur: valgfrihed, 10-års-binding og kravet om at alt skal med

§ 1

Tonnageskatteordningen kan vælges af selskaber, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, eller stk. 6, og som udøver rederivirksomhed som omhandlet i § 6, samt af EU-hjemmehørende selskaber med begrænset skattepligt efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, jf. [tonnageskatteloven § 1, stk. 1](#). Ved **lov nr. 1886 af 29. december 2015** blev anvendelsesområdet udvidet med et nyt [§ 1, stk. 2](#), så også indkomst ved specialskibsaktiviteter efter § 8 a kan omfattes.

Valget skal træffes for det første indkomstår, hvor betingelserne er opfyldt, og både valg og fravalg binder rederiet i 10 år, jf. [§ 2, stk. 1-2](#). Ordningen er en alt-eller-intet-ordning: når den anvendes, **skal** samtlige skibe og andre aktiver, der opfylder betingelserne, indgå, jf. [§ 2, stk. 3](#).

Bindingsperioden er den værnsregel, der genererer mest praksis. Skatterådet bekræftede i [SKM2025.241.SR](#), at bindingsperioden følger *selskabet* og ikke aktiviteten:

"Bindingsperioden løber således, selvom selskabet ikke rent faktisk bliver tonnageskattet. Dette er konsekvensen af, at bindingsperioden knytter sig til selskabet og ikke til aktiviteten."

Købet af et tomt selskab, der havde frasolgt sin K/S-andel, men fortsat var bundet af sit tilvalg, tvang derfor hele den købende sambeskatningskreds ind i ordningen – og med virkning fra indkomstårets begyndelse, selv om anparterne først blev erhvervet i december. Resultatet ligger i forlængelse af [SKM2013.351.SR](#), hvor et selskab med et bindende fravalg frem til 2018 blev tvangsindtrådt ved erhvervelse af et tonnageskattet selskab, og [SKM2008.799.SR](#), hvor Skatterådet accepterede, at koncernen bevidst konstruerede en koncernforbindelse – henholdsvis en fusion – for at komme ind i ordningen før bindingsperiodens udløb.

Det retlige grundlag er [§ 3, stk. 1](#) om, at koncernforbundne rederier skal træffe samme valg, sammenholdt med [§ 4, stk. 1](#) om, at bindingsperioden er 10 år fra det indkomstår, hvor rederierne bliver koncernforbundne, hvis ikke alle var omfattet. Bestemmende indflydelse afgøres efter [ligningsloven § 2, stk. 2](#).

Omvendt viser [SKM2010.635.SR](#), at der ikke foreligger et bindende fravalg, når det koncernselskab, der drev sejlads med slæbebåd og pramme, alene udførte transport accessorisk til egen varehandel og dermed ikke drev erhvervsmæssig rederivirksomhed efter § 6. To andre koncernselskaber kunne derfor frit tilvælge ordningen. Endelig indeholder [SKM2006.492.SR](#) en sekundær begrundelse af generel rækkevidde: et selskab, der havde ejet skibsandelen i en årrække uden at vælge ordningen i det første mulige år, var bundet af fravalget i 10 år og kunne ikke frit skifte beskatningsform.

LOV	Ligningsloven § 2, stk. 2	Tonnageskatteloven § 1, stk. 1, 2
	Tonnageskatteloven § 2, stk. 1-3	Tonnageskatteloven § 3, stk. 1
		Tonnageskatteloven § 4, stk. 1
PRAKSIS	Skatterådet · Tvunget ind i tonnageskatning ved køb af selskab i bindingsperiode	06.05.2025
	Skatterådet · Tonnageskatning ved koncernforbindelse med datterselskab	27.05.2013
	Skatterådet · Tonnageskatning for ny rederivirksomhed efter overdragelse	08.10.2010
	Skatterådet · A/S indtræder i tonnageskat ved koncernforbindelse eller fusion	06.10.2008
	Skatterådet · Tonnageskat kræver strategisk og forretningsmæssig drift fra Danmark	01.08.2006

Destinationskravet i § 6: Monjasa-dommene og sejlads mellem GPS-positioner

Kernebestemmelsen er [tonnageskatteloven § 6, stk. 1](#), hvorefter skattepligtig indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed med transport af passagerer eller gods (rederivirksomhed) **mellem forskellige destinationer** med egne skibe, bareboat-chartrede skibe og time-chartrede skibe opgøres efter §§ 9-15. Det er en betingelse, at skibene har en bruttotonnage på 20 t eller derover.

Det mest omdiskuterede fortolkningsspørgsmål er, hvad en "destination" er. Vestre Landsret afgjorde spørgsmålet i Monjasa-sagerne ved dom af 15. august 2022, jf. [BS-16059/2020-VLR](#) og den parallelle [BS-16055/2020-VLR](#). Koncernens tankskibe sejlede bunkerolie fra havn eller fra et olielager til forud aftalte

GPS-positioner ud for Vestafrika, hvor fragtskibe blev tanket op. Skatteministeriet gjorde gældende, at destinationsbegrebet skulle forstås i lyset af det EU-retlige søtransportbegreb i forordning (EØF) nr. 4055/86 og (EØF) nr. 3577/92 og derfor kræve havne eller faste offshoreanlæg. Landsrettens flertal nåede det modsatte resultat:

»Vi finder derfor efter en samlet vurdering, at transport af passagerer eller gods (rederivirksomhed) mellem forskellige destinationer, jf. tonnageskattelovens § 6, foruden at omfatte sejlads mellem havne eller anlæg/strukturer på kontinentalsoklen også omfatter sejlads til og mellem destinationer (GPS-koordinater) på havet.«

Flertallet lagde vægt på, at hverken ordlyden eller forarbejderne definerer destinationsbegrebet, at lovens formål er at sikre danske rederiers internationale konkurrenceevne, og at Kommissionens godkendelse af den oprindelige ordning (beslutning N 563/2001) ikke klart afgrænsede begrebet. Særligt bemærkelsesværdigt er, at flertallet afviste at tillægge de senere forarbejder til § 8 a vægt, selv om disse udtrykkeligt anfører, at forsyningssejlads »efter gældende regler ikke er omfattet, fordi den ikke finder sted mellem forskellige destinationer«.

Dommer Raagaard dissenterede og ville give Skatteministeriet medhold, fordi ordningen er statsstøtte, og destinationsbegrebet derfor måtte følge forordningernes definition af søtransport:

»[J]eg finder, at tonnageskattelovens § 6, stk. 1, ikke indeholder den fornødne hjemmel til at lade Monjasas omhandlede aktiviteter i 2010-2013 omfattes af lovens ordning.«

Sagen blev anket, men Højesteret nåede ikke at tage stilling: sagen [BS-34107/2022-HJR](#) blev afsluttet uden dom. Vestre Landsrets flertalsfortolkning står derfor som gældende for perioden før § 8 a, mens spørgsmålet for tiden efter 2015/2017 er af mindre praktisk betydning, fordi forsyningssejlads nu udtrykkeligt er omfattet af [§ 8 a, nr. 2](#).

Allerede før Monjasa havde Skatterådet i [SKM2007.774.SR](#) anerkendt, at sejlads med montører og værktøj fra en dansk havn til en vindmøllepark i svensk farvand opfyldte destinationskravet, idet transport mellem én havn og ét offshoreanlæg er tilstrækkelig. Og i [SKM2014.771.SR](#) blev shuttletankeres transport af råolie fra boreplatforme til fastlandsterminaler anset for kvalificeret søtransport og ikke for udelukket efterforsknings- eller udvindingsvirksomhed efter § 8, stk. 1, nr. 1.

LOV

[Statsskatteloven § 4, stk. 1](#)[Tonnageskatteloven § 6, stk. 1](#)[Tonnageskatteloven § 8a](#)[Tonnageskatteloven § 8, stk. 1](#)

PRAKSIS	Højesteret · Sag om supplysejlads' omfang af tonnageskatteloven - Afsluttet uden appel	27.02.2024
	Landsretten · Afgørelse om fortolkning af destinationsbegrebet i Tonnageskatteloven	15.08.2022
	Landsretten · Afgørelse om fortolkning af destinationsbegrebet i tonnageskatteloven vedrørende levering af bunkerolie til skibe på havet	15.08.2022
	Skatterådet · Operatørselskab må anvende tonnageskat og nettolønsordning	07.11.2014
	Skatterådet · Rederi transport til vindmøllepark i svensk farvand omfattes af tonnageskat	31.10.2007

§ 3 Kravet om strategisk og forretningsmæssig drift fra EU eller EØS

Efter [§ 6, stk. 1](#) er det en betingelse, at skibene strategisk og forretningsmæssigt drives fra en eller flere stater, der er medlem af EU eller EØS. Betingelsen lød oprindeligt på drift **fra Danmark**; den geografiske udvidelse skete ved [lov nr. 1583 af 27. december 2019](#) med virkning for indkomstår, der påbegyndes 1. januar 2020 eller

senere. Af forarbejderne fremgår, at ændringen alene havde til formål »at sikre, at reglerne om strategisk og forretningsmæssig drift fortsat er i overensstemmelse med EU-retten«; indholdet af testen er uændret.

De oprindelige forarbejder til lovforslag L 92 (2001/02) opstiller den tobenede test, som Skattestyrelsen gengiver i [Den juridiske vejledning C.D.8.8.3.3.1](#):

Begrebet »strategisk og forretningsmæssig drift« relaterer sig i tonnageskatteordningen alene til driften af skibe ... De elementer, der vil indgå i bedømmelsen, er for de strategiske funktioners vedkommende bl.a. om ... strategiske beslutninger tages i Danmark – f.eks. beslutninger om indgåelse af store kontrakter, beslutninger om køb og salg af skibe og beslutninger om indgåelse af strategiske alliancer.

Det vil ikke være et krav, at enhver af de ovennævnte funktioner for hvert enkelt skibs vedkommende vil skulle foretages fra Danmark. Kravet vil være, at det enkelte skib i tilstrækkeligt omfang opfylder betingelserne, og at den strategiske og forretningsmæssige drift af flåden som helhed ud fra en samlet vurdering foretages fra Danmark.

Vejledningen understreger, at begrebet ikke må forveksles med "ledelsens sæde" efter selskabsskattelovens § 1, stk. 6, og at der »rent faktisk skal udføres ikke uvæsentlige opgaver og funktioner af selskabet, som er kendetegnende for det at drive rederivirksomhed«.

Praksis fordeler sig i to grupper:

Betingelsen ikke opfyldt. I [SKM2006.492.SR](#) blev et dansk skibsmægler-selskabs ejerandele i tyske K/S'er holdt uden for ordningen, fordi hovedledelse, bemanning og teknisk drift lå hos det tyske rederi, mens de danske opgaver – befragtning, havneafregninger, lastning, losning og olieindkøb – alene havde karakter af skibsmæglerfunktioner. I [SKM2021.24.SR](#) svarede Skatterådet nej for et offshore installationsselskab under den daværende struktur, fordi beslutningskompetencen for den strategiske drift lå hos koncernens hovedkvarter uden for EU – men ja, efter at selskabet havde gennemført omfattende strukturelle ændringer. Og i Landsskatterettens afgørelse af 13. maj 2026, [24-0105253](#), blev et dansk anpartsselskabs to skibe holdt uden for ordningen for 2020, fordi den eneste tegningsberettigede direktør traf de endelige beslutninger fra Færøerne, der ikke er en del af EU eller EØS. Retten lagde vægt på, at det danske shipmanagement-selskab kun handlede inden for konkrete, tidsbegrænsede fuldmagter – ikke en generalfuldmagt – at købekontrakt og skøde blev underskrevet på Færøerne, og at bareboat- og timecharteraftalerne med moderselskabet var kontrollerede transaktioner besluttet af samme person. Forhøjelsen på 7.353.987 kr. blev stadfæstet, og et styresignal om covid-19's betydning for dobbeltbeskatningsoverenskomster kunne ikke overføres til § 6-vurderingen.

Betingelsen opfyldt. I [SKM2010.370.SR](#) blev et dansk datterselskab af en norsk koncern anerkendt efter en realitetsbedømmelse af personalefordeling, ledelse og opgavefordeling – også for to skibe under konstruktion i en spansk tax-lease-struktur, fordi selskabet skattemæssigt var reel bygherre. I [SKM2011.630.SR](#) blev driftskravet anset for opfyldt ved bareboat-chartring af ca. 15 gasskibe, mens Skatterådet ikke kunne tage stilling til time-charter-scenariet på grund af utilstrækkelige oplysninger om opgavefordelingen. [SKM2012.135.SR](#) bekræftede ordningen for en passagerfærge under forudsætning af, at ledelsen reelt var i Danmark, og at den tekniske drift i ikke uvæsentligt omfang blev udført herfra. Og i [SKM2014.771.SR](#) var det afgørende, at bestyrelsesmøderne blev holdt i Danmark, at kontrakter blev fundet, forhandlet og indgået her, og at den outsourcete tekniske vedligeholdelse blev udført under det danske selskabs instruktionsbeføjelse uden selvstændig beslutningskompetence hos underleverandøren.

Bevisbyrden er reel: i [SKM2015.180.SR](#) afviste Skatterådet at besvare spørgsmålet, fordi spørgeren trods gentagne anmodninger ikke fremskaffede oplysninger om ejerforhold, chartring, management og aktiviteter.

LOV

[Selskabsskatteloven § 1, stk. 6](#)[Skatteforvaltningsloven § 24, stk. 1](#)[Tonnageskatteloven § 6, stk. 1](#)

PRAKSIS	Landsskatteretten · Tonnageskat afvist: Selskabets skibe blev strategisk drevet fra Færøerne, ikke fra EU/EØS	13.05.2026
	Skatterådet · Tonnageskat for offshore installationsvirksomhed strategisk drift	15.01.2021
	Skatterådet · Afvisning af bindende svar grundet manglende oplysninger om skibsdrift	06.03.2015
	Skatterådet · Operatørselskab må anvende tonnageskat og nettolønsordning	07.11.2014
	Skatterådet · Tonnagebeskatning af passagerfærge drevet fra Danmark	28.02.2012
	Skatterådet · Tonnagebeskatning for rederivirksomhed med indchartrede gasskibe	28.09.2011
	Skatterådet · Tonnagebeskatning af rederiaktiviteter og skibe under konstruktion	17.06.2010
	Skatterådet · Tonnageskat kræver strategisk og forretningsmæssig drift fra Danmark	01.08.2006

Undtagelseskataloget i § 8 – krydstogtsagerne og kravet om et "egentligt trafikbehov"

§ 4

[Tonnageskatteloven § 8, stk. 1](#) opregner elleve former for virksomhed, hvis indkomst ikke kan omfattes af §§ 6 eller 8 a – bl.a. kulbrinteefterforskning, fiskeri, opmudring og sandsugning, dykkervirksomhed, lodsnings i og omkring havne, bugsering (med en 50 pct.-modifikation), passagersejlad i havneløb, uddannelses- og museumsaktiviteter, permanent opankrede skibe og, i nr. 10, **sports-, udflugts- og fritidsformål**. Efter [§ 8, stk. 2](#) anses uddybningsmaskiner, flydekraner, flydedokke, kabeltromler, boreplatforme og lignende materiel ikke for skibe, ligesom pramme og lægtre kun medregnes, hvis de er lastbærende og har en bruttotonnage på 2.000 t eller derover.

Krydstogtsagerne er den vigtigste praksis om nr. 10. Landsskatteretten afgjorde førersagen den 25. november 2015, [13-5785554](#). Flertallet, herunder formanden, anerkendte, at krydstogtsejlad umiddelbart falder under § 6, stk. 1, som transport af personer mellem forskellige destinationer, men fandt aktiviteten undtaget efter § 8, stk. 1, nr. 10:

"Der ses således ikke at være et egentlig trafikbehov forbundet med det at være på krydstogsrejser, idet selve opholdet på cruiselinjerne med dets faciliteter udgør en væsentlig faktor ved denne form for rejse."

Et retsmedlem dissenterede med henvisning til lovens formål om at styrke dansk skibsfarts konkurrenceevne og til, at krydstogtsejlad ikke er nævnt i § 8. Seks berostillede følgesager blev afgjort i overensstemmelse hermed den 12. maj 2016, jf. [13-5785519](#), [13-5785530](#), [13-5785565](#), [13-5785582](#) og [13-5785591](#).

Højesteret bekræftede linjen i [Sag 67/2019](#) af 17. marts 2020 (Odyssey Owner Ltd. mod Skatteministeriet, med Danske Rederier som biintervenient). Rederiet gjorde gældende, at »udflugt« sprogligt forudsætter en kortvarig tur, at undtagelsen var tiltænkt restaurationsskibe, lystfiskerbåde og kanalrundfarter, og at ekspeditions-krydstogter uden luksusfaciliteter reelt dækkede et transportbehov. Højesteret tilsluttede sig landsrettens begrundelse:

Højesteret er enig i landsrettens begrundelse og resultat. Det, Odyssey Owner Ltd. har anført for Højesteret, kan ikke føre til et andet resultat. Højesteret stadfæster derfor dommen.

To tværgående fortolkningsprincipper kan udledes af sagerne. For det første er det afgørende kriterium, om sejladsen dækker et **egentligt trafikbehov** – et kriterium hentet direkte fra forarbejderne til lovforslag L 92

(2001/02). For det andet er det uden betydning for fortolkningen af den danske lov, at andre medlemsstater har inkluderet krydstogtskibe i deres tonnageskatteordninger. Praksis følger dermed den tidligere kendelse SKM2007.731.LSR om tur- og chartersejls uden trafikbehov, som Landsskatteretten henviste til i førersagen.

LOV	Tonnageskatteoven § 6, stk. 1	Tonnageskatteoven § 8, stk. 1, 2	
PRAKSIS	Højesteret · Krydstogtsvirksomhed og rækkevidden af undtagelsen for udflugts- og fritidsformål i tonnageskatteoven		17.03.2020
	Landsskatteretten · Krydstogtsejls er undtaget fra tonnagebeskatning som følge af fritidsformål		12.05.2016
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Krydstogtaktivitet er omfattet af undtagelsesbestemmelsen i Tonnageskatteoven		12.05.2016
	Landsskatteretten · Krydstogtskibe er undtaget fra tonnagebeskatning, da aktiviteten falder ind under undtagelsesbestemmelsen for fritidsformål		12.05.2016
	Landsskatteretten · Krydstogtaktiviteter ikke omfattet af tonnageskatteordningen grundet fritidsformål		12.05.2016
	Landsskatteretten · Krydstogtaktivitet ikke omfattet af tonnageskatteordningen		12.05.2016
	Landsskatteretten · Krydstogtskib anset for sejls med fritidsformål og udelukket fra tonnageskatteordningen		25.11.2015

§ 5 Specialskibene i § 8 a og den fortsatte udelukkelse af sandsugere

Ved lov nr. 1886 af 29. december 2015 blev § 8 a indsat. Bestemmelsen sidestiller seks former for virksomhed til søs med rederivirksomhed mellem forskellige destinationer: vagttjeneste, støtte- og servicefunktioner (supplyopgaver), bygning, reparation og nedtagning af olieinstallationer, vindmølleparker eller andre havanlæg, nedlægning, inspektion og reparation af rørledninger og kabler på havbunden med tilhørende rendegravning, ishåndtering og husning af medarbejdere, reservedele eller værkstedsfaciliteter ved offshorearbejder (ASV'er). Samtidig blev olieinstallationer, vindmølleparker og rørledninger fjernet fra undtagelseslisten i § 8, stk. 1, nr. 3.

Forarbejderne er utvetydige om, at destinationskravet ikke gælder for § 8 a-aktiviteter:

Hvis en aktivitet er omfattet af § 8 a, er det – til forskel fra rederivirksomhed som omhandlet i lovens § 6 – ikke en betingelse for beskatning efter tonnageskatteordningen, at der er tale om transport af passagerer eller gods, ligesom det heller ikke er en betingelse, at aktiviteten udøves mellem forskellige destinationer.

De øvrige betingelser – 20 t bruttotonnage, strategisk og forretningsmæssig drift fra EU/EØS og flagkravet – gælder derimod fuldt ud, og undtagelserne i § 8, stk. 1, blev ved samme lov udvidet til også at gælde § 8 a-aktiviteter. Forarbejderne fremhæver eksplicit, at et hotelskib, hvis værelser udlejes til turister, fortsat er udelukket som fritidsformål efter § 8, stk. 1, nr. 10, og at bygning, reparation og nedtagning af **olieinstallationer** kun er omfattet uden for det danske søterritorium og kontinentalsokkelområde – en afgrænsning, der skal modvirke, at koncerner flytter indkomst fra kulbrintebeskatningen til den lempeligere tonnagebeskatning.

Om supplyopgaver anfører bemærkningerne, at forsyningssejls til andre skibe til søs – fx med proviant eller bunkersolie – fremover kan omfattes, og tilføjer den sætning, som blev Skatteministeriets hovedargument i Monjasa-sagerne: »Efter gældende regler er sådan forsyningssejls ikke omfattet, fordi den ikke finder sted mellem forskellige destinationer.« Vestre Landsrets flertal afviste som nævnt at tillægge denne udtalelse betydning ved fortolkningen af den dagældende § 6, jf. [BS-16059/2020-VLR](#).

Udvidelsen ændrede derimod ikke ved, at **sandsugere** står helt uden for ordningen. I [SKM2021.671.SR](#) svarede Skatterådet nej til, at sandsugningsfartøjers transport af opgravede materialer mellem indvindingsplads og

lossested – ca. 83 pct. af funktionstiden – kunne anses for transport af gods mellem forskellige destinationer. Afgørende var lovgivers vilje, som den kommer til udtryk i forarbejderne til **lov nr. 409 af 1. juni 2005**:

Det kunne overvejes at lade sandsugerne blive omfattet af tonnageskatteloven i det omfang, de nye retningslinier tillader dette, men dette ville ikke være til nogen fordel for sandsugerrederierne.

Skatterådet fremhævede, at EU's statsstøtteretningslinjer fra 2004 netop åbnede for at omfatte sandsugere, når søtransport udgør over 50 pct. af driftstiden, men at den danske lovgiver aktivt fravalgte at bruge muligheden – bekræftet af et ministersvar under behandlingen af L 72 i 2019. Hverken opgravning, transport, losning eller ballastsejls kan derfor tonnageskattes. Bemærk, at der for sandsugere gælder en særskilt refusionsordning på søfoldsområdet med et 50 pct.-krav til søtransportaktiviteter, jf. [bekendtgørelse om beskatning af søfolk § 9](#) – men det er en anden ordning end tonnageskatten.

LOV	Tonnageskatteloven § 1, stk. 2	Tonnageskatteloven § 8a	Tonnageskatteloven § 8, stk. 1
PRAKSIS	Landsretten · Afgørelse om fortolkning af destinationsbegrebet i Tonnageskatteloven 15.08.2022 Skatterådet · Sandsugeres transportaktivitet er undtaget fra tonnageskat 13.12.2021 Skatterådet · Tonnageskat for offshore installationsvirksomhed strategisk drift 15.01.2021		

§ 6 4:1-reglen i § 7 og striden om "dobbeltskatning" af overskydende lejet tonnage

Efter [§ 7, stk. 1](#) beskattes indkomst fra den overskydende del af lejet tonnage efter skattelovgivningens almindelige regler, hvis den lejede bruttotonnage i gennemsnit over et indkomstår overstiger fire gange rederiets egen tonnage. Den overskydende indkomst beregnes som en andel af årets samlede positive bruttoindtjening før afskrivninger og finansielle poster. Bareboat-lejede skibe sidestilles med ejede, og det samme gælder time-chartrede skibe med en køberet aftalt samtidig med lejemålet på 1-7 år, jf. [§ 7, stk. 3](#). Koncernforbundne rederier opgør forholdet under ét efter [§ 7, stk. 2](#).

I 2013-2014 førte en række rederier en principiel sag om samspillet mellem § 7 og skalaindkomsten i § 15. Argumentet var, at det ville medføre dobbeltskatning, hvis de samme skibe både udløste tonnageindkomst pr. påbegyndt døgn efter § 15 og almindelig beskatning af en andel af bruttoindtjeningen efter § 7. Landsskatteretten afviste synspunktet i fire kendelser med enslydende præmis:

"Der er hverken i lovens § 7 eller lovens § 15 eller i tonnageskatteloven i øvrigt hjemmel til at foretage en forholdsmæssig nedskrivning af den efter § 15 beregnede skattepligtige tonnageindkomst."

Afgørelse	Dato	Indkomstår	Overskydende andel til almindelig beskatning
12-0191954	13.06.2013	2008	51,83 %
13-4885233	24.10.2013	2009	61,46 %
13-5634988	19.12.2013	2009	76,77 %
14-3293212	21.08.2014	2010	udelukkende lejede skibe

Begrundelsen var, at § 7 ikke fjerner skibene fra ordningen; samtlige skibe forbliver omfattet efter [§ 6, stk. 1](#) og [§ 10, stk. 1](#), og § 15 foreskriver en fast døgnbaseret opgørelse for alle omfattede skibe, uanset om skibet er i

drift. I den første sag var afgørelsen truffet ved stemmelighed, hvor retsformandens stemme var udslagsgivende, jf. [skatteforvaltningsloven § 13, stk. 1](#) – et mindretal på to retsmedlemmer mente, at ordlyden af § 7 indebar, at indtægten fra den overskydende tonnage slet ikke var tonnageskattet.

Praksis blev opgivet af Skatteministeriet selv. Den 22. oktober 2014 tog Kammeradvokaten bekræftende til genmæle for Østre Landsret i sagen B-0052-14 vedrørende indkomståret 2008. Landsskatteretten genoptog herefter de berostillede sager efter [skatteforvaltningsloven § 35 g, stk. 1](#) og nedsatte ansættelserne, jf. [14-4994964](#) af 23. december 2014 (tonnageindkomsten nedsat fra 1.032.111 kr. til 397.776 kr.) og [14-5212129](#) af 14. januar 2015 (nedsættelse med 5.380.381 kr. for hvert halvår).

Resultatet er siden kodificeret. Ved [lov nr. 1583 af 27. december 2019](#) blev der indsat et [§ 15, stk. 5](#), hvorefter skalindkomsten nedsættes forholdsmæssigt, når en andel af bruttoindtjeningen beskattes almindeligt i medfør af § 6, stk. 3, § 6 b eller § 7, stk. 1. Samme lov ændrede § 7, stk. 1, 2. pkt., fra »den samlede bruttoindtjening« til »den samlede **positive** bruttoindtjening«, så et rederi ikke længere kan opnå fradrag for en andel af et underskud ved bevidst at bryde 4:1-forholdet. Forarbejderne begrundede ændringen med, at fradragsmuligheden ikke var i overensstemmelse med ordningens hensigt, »hvis udgangspunkt er, at de omfattede aktiviteter netop ikke skal kunne føre til fradrag«.

Selve fordelingen inden for en koncern blev afklaret i [12-0270199](#) af 2. oktober 2014. Et datterselskab, der selv kun ejede tonnage og ingen lejede skibe havde, kunne ikke fratrække 85,06 pct. af sin negative bruttoindtjening, selv om koncernen samlet overskred 4:1-forholdet. Landsskatteretten fastslog, at indkomsten fra den overskydende lejede tonnage skal fordeles forholdsmæssigt mellem de rederier i koncernen, der **ikke** overholder 4:1-reglen – i overensstemmelse med den fordelingsmetode, der blev lagt til grund ved indførelsen af flagreglerne i §§ 6 a og 6 b ved [lov nr. 409 af 1. juni 2005](#).

LOV	Skatteforvaltningsloven § 13, stk. 1	Skatteforvaltningsloven § 35g, stk. 1
	Tonnageskatteloven § 7, stk. 1-3	Tonnageskatteloven § 10, stk. 1 Tonnageskatteloven § 15, stk. 1, 5
PRAKSIS	Landsskatteretten · Nedsættelse af tonnageindkomst efter genoptagelse grundet bekræftende til genmæle	14.01.2015
	Landsskatteretten · Nedsættelse af tonnageindkomst efter genoptagelse - Forholdet mellem lejet og eget tonnage	23.12.2014
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Fordeling af indtægt fra overskydende lejet tonnage i rederikoncern – Tonnageskatteloven § 7	02.10.2014
	Landsskatteretten · Beregningsgrundlag for tonnageindkomst ved overskydende lejet tonnage	21.08.2014
	Landsskatteretten · Beregning af tonnageindkomst ved overskridelse af 4:1-grænsen for lejet tonnage	19.12.2013
	Landsskatteretten · Beregning af tonnageindkomst ved overskridelse af 1:4-forholdet mellem lejede og ejede skibe	24.10.2013
	Landsskatteretten · Opgørelse af tonnageindkomst ved overskridelse af 1:4-forholdet mellem eget og lejet tonnage	13.06.2013

§ 7 Flagkravet i §§ 6 a-6 b og 50 pct.-loftet for bareboat-udlejning

Ud over 4:1-reglen indeholder loven to tonnagebaserede værnsregler, der begge udspringer af Kommissionens krav.

Flagkravet. Efter [§ 6 a, stk. 1](#) skal rederiet i gennemsnit over et indkomstår fastholde eller forøge den procentdel af sin ejede bruttotonnage, der er registreret i en EU- eller EØS-stat, målt i forhold til situationen den 12.

januar 2005 (for rederier omfattet af ordningen den 17. januar 2004 dog eventuelt denne dato, og for senere indtrådte rederier indtrædelsestidspunktet). Kravet bortfalder, hvis landsgennemsnittet for alle omfattede rederier ikke er faldet, jf. § 6 a, stk. 2, eller hvis mindst 60 pct. af rederiets egen kvalificerende bruttotonnage er EU/EØS-registreret, jf. § 6 a, stk. 3. For koncernforbundne rederier opgøres kravet konsolideret, jf. § 6 a, stk. 4. Opfyldes flagkravet ikke, beskattes indkomsten fra den yderligere ikke-EU-registrerede tonnage almindeligt efter § 6 b. Flagreglerne blev indsat ved **lov nr. 409 af 1. juni 2005** som led i gennemførelsen af de reviderede EU-retningslinjer fra 2004, og det var netop denne bestemmelses fordelingsmetode, Landsskatteretten anvendte analogt på § 7 i 12-0270199.

Bareboat-loftet. Ved **lov nr. 1583 af 27. december 2019** blev der indsat et § 6, stk. 3, hvorefter indkomst fra den overskydende del beskattes almindeligt, hvis den bruttotonnage, rederiet i gennemsnit over et indkomstår udlejer eller videreudlejer uden besætning, overstiger 50 pct. af den samlede bruttotonnage fra rederivirksomhed. Forarbejderne knytter bestemmelsen direkte til Kommissionens afgørelse af 12. oktober 2018, C(2018) 6795, i sag SA.45300 (2016/N):

Denne betingelse er stillet af Kommissionen i forbindelse med dens godkendelse af den udvidelse af tonnageskatteordningen med en række specialskibsaktiviteter, der blev vedtaget ved lov nr. 1886 af 29. december 2015 ... Af Kommissionens afgørelse fremgår, at mindst 50 pct. af den tonnageskattede flåde stadig skal drives af den støtteberettigede.

Koncernintern bareboat-udlejning mellem selskaber hjemmehørende i EU/EØS medregnes ikke, jf. § 6, stk. 3, 4. pkt.. Udlejning uden for koncernen kan i øvrigt kun omfattes af ordningen på de skærpede betingelser i § 6, stk. 2: lejerer skal anvende skibet til kvalificerende formål, bareboat-udlejningen skal skyldes forbigående overskudskapacitet og må højst løbe tre år, og samme skib kan kun omfattes én gang, mens det ejes af samme eller koncernforbundet rederi. Ved **lov nr. 1583 af 27. december 2019** blev også dokumentationskravene skærpet: rederiet skal efter § 22, stk. 1 hvert år vedlægge revisorerklæring og oplysning om, hvorvidt **samtlig**e betingelser for ordningen er opfyldt, og ved udlejning skal der efter § 22, stk. 2 kunne fremlægges dokumentation for lejerens anvendelsesbegrænsning.

LOV

Tonnageskatteoven § 6a, stk. 1-4

Tonnageskatteoven § 6b

Tonnageskatteoven § 6, stk. 2, 3

Tonnageskatteoven § 22, stk. 1, 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Fordeling af indtægt fra overskydende lejet tonnage i rederikoncern – Tonnageskatteoven § 7

02.10.2014

§ 8 Den skematiske indkomstopgørelse i § 15 og afskæringen af fradrag

Skala-indkomsten opgøres efter § 15, stk. 1 som et grundbeløb (2010-niveau) pr. 100 nettoton pr. påbegyndt døgn – **uanset om skibet er i drift eller ej**:

Nettotonnage	Grundbeløb pr. 100 NT pr. døgn
Til og med 1.000 NT	8,97 kr.
1.001-10.000 NT	6,44 kr.
10.001-25.000 NT	3,85 kr.
Over 25.000 NT	2,53 kr.

Satserne blev engangsforhøjet med 15 pct. ved en ændringslov i 2009 for at neutralisere inflationen siden ordningens indførelse, og de reguleres nu årligt efter [personskatteloven § 20](#), jf. [§ 15, stk. 4](#).

Bruttokarakteren er absolut: der kan ikke foretages skattemæssige afskrivninger på skibe eller driftsmidler, der helt eller delvis er omfattet af ordningen, jf. [§ 15, stk. 2](#), og der kan ikke fradrages udgifter, der vedrører den tonnageskattede indkomst, jf. [§ 15, stk. 3](#). Vedrører en udgift både tonnageskattet og anden indkomst, fordeles den forholdsmæssigt efter bruttoindtjeningen. Forarbejderne til 2019-loven sammenfatter konsekvensen præcist: »Tonnageskatten opkræves dermed uafhængigt af rederiets faktiske driftsresultat og betales også i år, hvor rederidriften måtte give underskud.«

Samme bruttologik slog igennem allerede i de oprindelige forarbejder om lempelse for udenlandske fragtskatter, hvor det anføres, at der for den tonnageskattede del hverken kan fremføres uudnyttede fragtskatter eller fradrages sådanne i anden indkomst »[på] baggrund ... [af] tonnageskatteordningens karakter af en form for bruttoskat, hvor skatten betales med et fast beløb pr. enhed uden mulighed for fradrag«.

Siden 2020 modificeres bruttoprincippet dog af [§ 15, stk. 5](#), der sikrer en forholdsmæssig nedsættelse af skalainkomsten, når en del af bruttoindtjeningen beskattes almindeligt efter § 6, stk. 3, § 6 b eller § 7, stk. 1 – netop den korrektion, som Landsskatteretten i 2013-2014 ikke fandt hjemmel til, jf. [12-0191954](#) og [13-5634988](#).

LOV	Personskatteloven § 20	TonnageskatteLoVen § 15, stk. 1-5
PRAKSIS	Landsskatteretten · Beregning af tonnageindkomst ved overskridelse af 4:1-grænsen for lejet tonnage 19.12.2013	
	Landsskatteretten · Opgørelse af tonnageindkomst ved overskridelse af 1:4-forholdet mellem eget og lejet tonnage 13.06.2013	

Hvilken indkomst kommer med: tilknyttet virksomhed og 50

§ 9 pct.-grænsen i § 10

[§ 10, stk. 1](#) afgrænser den omfattede indkomst til transportydelser leveret med skibe som nævnt i § 6 samt – efter tilføjelsen ved [lov nr. 1886 af 29. december 2015](#) – indkomst efter § 8 a. Hertil kommer ydelser i nær tilknytning hertil, som [§ 10, stk. 2](#) opregner udtømmende: anvendelse af containere, drift af lastnings-, losnings- og vedligeholdelsesfaciliteter, drift af billetkontorer og passagerterminaler, drift af kontorfaciliteter, salg af varer til forbrug om bord, en beregnet markedsleje ved egen anvendelse af lokaler om bord, lejeindtægt ved udleje af lokaler om bord samt – i nr. 9 – afhændelse af skibe, der helt eller delvis er eller kan blive omfattet af ordningen, herunder afhændelse eller opgivelse af retten i henhold til en kontrakt om levering af et skib.

Afgrænsningen af nr. 9 blev prøvet i [SKM2012.344.SR](#). Et tonnageskattet rederi modtog 7.382.000 NOK fra et norsk værft i forbindelse med, at et tysk selskab i stedet indgik kontrakt om bygning af et identisk servicefartøj. Skatterådet delte vederlaget op: kun den del, der vedrørte opgivelsen af optionen på skibet, kunne henføres til den tonnageskattede indkomst, mens den del, der udgjorde vederlag for rådgivning og viden, skulle beskattes efter de almindelige regler. Afgørelsen illustrerer, at nr. 9 ikke er en generel opsamlingsbestemmelse for indtægter i tilknytning til nybygningsprojekter. Til gengæld bekræftede [SKM2010.370.SR](#), at gevinster og tab på endnu ikke færdigbyggede skibe kan medregnes, når selskabet skattemæssigt er reel bygherre.

Ved [lov nr. 1583 af 27. december 2019](#) blev der som følge af Kommissionens krav indsat et [§ 10, stk. 3](#): udgør omsætningen ved tilknyttet virksomhed 50 pct. eller mere af den samlede omsætning, beskattes indkomst fra den overskydende del efter de almindelige regler, beregnet forholdsmæssigt af den samlede positive bruttoindtjening. Avance ved afhændelse af skibe efter stk. 2, nr. 9, sidestilles ved denne opgørelse med omsætning ved tilknyttet virksomhed. Selskabets øvrige indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler og indgår sammen med den tonnageskattede indkomst i den samlede skattepligtige indkomst, jf. [§ 10, stk. 4](#).

Også i Skatterådets ældre praksis findes eksempler på opdeling: i [SKM2012.135.SR](#) blev færgeruten som sådan anerkendt under ordningen, mens indtægter fra arrangementspakker og visse charterformer skulle beskattes efter de almindelige regler.

LOV	Tonneskatteloven § 10, stk. 1-4	
PRAKSIS	Skatterådet · Kompensation for skibsbygningsoption er delvist tonnageskattet	31.05.2012
	Skatterådet · Tonnageskatning af passagerfærge drevet fra Danmark	28.02.2012
	Skatterådet · Tonnageskatning af rederiaktiviteter og skibe under konstruktion	17.06.2010

Ind- og udtræden: overgangssaldi, udligningssaldi og [§ 10](#) virksomhedsomdannelse

Ved overgang fra almindelig beskatning til tonnageskatning fordeles de eksisterende afskrivningssaldi forholdsmæssigt efter den regnskabsmæssige værdi af de aktiver, der omfattes af ordningen, og den del, der vedrører disse aktiver, indgår på særlige **overgangssaldi**, jf. [§ 16, stk. 1](#). Anskaffelsessummen for skibe og driftsmidler, der erhverves efter indtræden, indgår på særlige **udligningssaldi**, jf. [§ 16, stk. 2](#), hvorefter rederier, der fra etableringstidspunktet anvender ordningen, som udgangspunkt ikke skal føre udligningssaldi – medmindre rederiet er omfattet af [§ 5](#) eller [§ 17, stk. 1](#). Ved afhændelse fragår salgssummen den relevante saldo, saldiene nedskrives årligt med det maksimale beløb efter afskrivningslovens regler uden fradragsvirkning, og bliver overgangssaldiene negative uden modsvarende positive udligningssaldi, finder afskrivningslovens [§ 8](#) anvendelse, jf. [§ 16, stk. 3-4](#). Ved udtræden udgør afskrivningsgrundlaget summen af saldiene, mens øvrige aktiver anses for maksimalt afskrevet i tonnagesårene, jf. [§ 20](#).

Samspeilet med skattefri virksomhedsomdannelse blev afklaret i [13-5117699](#) af 9. september 2019. Et selskab var stiftet pr. 1. januar 2002 ved skattefri omdannelse af en personligt ejet 2 pct.-partederandel og havde været tonnageskattet fra stiftelsen. Da skibet blev solgt i 2009, opstod en negativ overgangssaldo på 312.823 kr. Selskabet gjorde gældende, at det aldrig havde skiftet beskatningsform og derfor ikke skulle føre overgangssaldo, og at efterbeskatningsreglen i [§ 5, stk. 2](#) var den tilsigtede regulering af tidligere afskrivninger.

Landsskatteretten stadfæstede beskatningen. Retten lagde vægt på, at selskabet efter [virksomhedsomdannelsesloven § 6, stk. 1](#) succederede i den tidligere ejers anskaffelsestidspunkt og -sum, så ejerens afskrivninger ansås for foretaget af selskabet, og at [§ 16, stk. 1](#) udtrykkeligt lader beløb beskattet efter [§ 5, stk. 2](#), indgå på overgangssaldoen. Forarbejdernes bemærkning om, at nyetablerede rederier ikke skal føre overgangs- og udligningssaldi, gælder efter rettens opfattelse kun **reelt** nyetablerede rederier – ikke rederier omdannet fra personligt ejet virksomhed, hvor der allerede er afskrevet på skibet. Skattefriheden for avancer i [§ 10, stk. 2, nr. 9](#) kunne ikke påberåbes, dels fordi bestemmelsen kun vedrører skibe omfattet af ordningen fra og med indkomståret 2007, dels fordi sagen angik genvundne afskrivninger og ikke avance.

De materielle adgangsbetingelser ved omdannelse følger af [§ 5, stk. 1](#): den personlige ejer må fra og med indkomståret 2003 højst have afskrevet svarende til selskabssatsen, og er der afskrevet mere, kan tonnageskatning kun vælges, hvis de overskydende afskrivninger efterbeskattes hos personen i året før omdannelsen, jf. [§ 5, stk. 2](#). En ideel ejerandel i en personligt ejet rederivirksomhed kan anses som en selvstændig virksomhed, der kan omdannes, når den omdannede virksomhed omfattes af ordningen, jf. [§ 5, stk. 3](#).

LOV

[Tonneskatteloven § 5, stk. 1-3](#)[Tonneskatteloven § 10, stk. 2](#)[Tonneskatteloven § 16, stk. 1-4](#)[Tonneskatteloven § 20](#)[Virksomhedsomdannelsesloven § 6, stk. 1](#)

PRAKSIS

Landsskatteretten · Beskatning af negativ overgangssaldo ved afståelse af skib under tonnageskatteordningen efter skattefri virksomhedsomdannelse

09.09.2019

§ 11 Operatørselskaber efter § 21 a

Ved siden af rederiordningen findes en særskilt ordning for **operatørselskaber** i [§ 21 a](#). Selskaber, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, eller stk. 6 – eller EU-hjemmehørende selskaber med fast driftssted her – kan vælge at opgøre indkomsten af operatørvirksomheden efter loven, hvis selskabet fra skibets ejer har overtaget **det fulde ansvar for skibets drift samt alle forpligtelser og ansvar ifølge ISM-koden**, jf. [§ 21 a, stk. 1](#). Reglerne om 10-års-binding og koncernfælles valg i §§ 2-4 finder tilsvarende anvendelse.

Den omfattede indkomst er snæver: kun indkomst ved erhvervmæssig virksomhed med **administration af besætning og teknisk ledelse** af skibe, der anvendes til kvalificerende formål, jf. [§ 21 a, stk. 2](#). Hertil kommer krav om 20 t bruttotonnage, strategisk og forretningsmæssig drift fra EU/EØS samt et selvstændigt flagkrav med samme undtagelser (landsgennemsnit og 60 pct.-reglen) som for rederier. Selskabets øvrige indkomst – herunder indkomst med relation til drift af skibe, fx kommerciel befragtning – beskattes efter de almindelige regler, jf. [§ 21 a, stk. 3](#).

Den centrale afgørelse er [SKM2014.771.SR](#). Et dansk managementselskab i en koncern hjemmehørende uden for EU var udpeget som agent for tre DIS-registrerede shuttletankere, der sejlede råolie fra offshoreinstallationer til fastlandsterminaler i Atlanterhavet. Skatterådet fandt samtlige fem betingelser opfyldt. Afgørende var bl.a., at det danske selskab udtrykkeligt overtog ISM-ansvaret og ville fremgå af Document of Compliance, at alle bestyrelsesmøder blev holdt i Danmark, og at den kommercielle drift, besætningsadministrationen og det overordnede tekniske tilsyn lå hos 2-6 medarbejdere i Danmark. At visse rutinemæssige vedligeholdelsesopgaver og forsikringsmægling var outsourcet til koncernens selskab uden for EU ændrede intet, fordi underleverandøren handlede efter instruks og uden selvstændig beslutningskompetence. Skatterådet præciserede samtidig, at indkomsten fra den kommercielle drift af det ene timechartrede skib skulle beskattes almindeligt efter [§ 21 a, stk. 3](#).

Dokumentationskravene for operatørselskaber blev skærpet ved [lov nr. 1583 af 27. december 2019](#): efter [§ 22, stk. 3](#) skal selskabet kunne fremlægge dokumentation for, at ejeren eller lejeren alene må anvende skibet til kvalificerende formål, og dokumentationen skal oplyse, fra hvilken stat skibet strategisk og forretningsmæssigt drives, og i hvilken stat det er registreret.

LOV

[Tonneskatteloven § 21a, stk. 1-4](#)[Tonneskatteloven § 22, stk. 3, 4](#)

PRAKSIS

Skatterådet · Operatørselskab må anvende tonneskat og nettolønsordning

07.11.2014

Den EU-retlige statsstøtteramme og godkendelsesperiodens udløb

§ 12 ved udgangen af 2026

Tonnageskatteordningen er statsstøtte. Det fremgik allerede af de almindelige bemærkninger til det oprindelige lovforslag:

En tonnageskatteordning, som der her er foreslået, er statsstøtte efter EU-reglerne og skal derfor godkendes af Kommissionen, før den kan træde i kraft.

Rammen er EF-retningslinjerne for statsstøtte til søtransporten (97/C 205/05) og de reviderede EU-retningslinjer (2004/C 13/03), hvis udgangspunkt er, at søtransport er et yderst mobilt erhverv, hvor for stramme ordninger blot fører til udflugning og nominel administration uden for medlemsstaten. Maksimalt tilladt støtteniveau er en fjernelse af selskabsskatten på skibsfartsaktiviteter; egentlige tilskud er ikke tilladt. Kommissionen godkendte den oprindelige danske ordning ved beslutning af 12. marts 2002 (N 563/2001).

Retningslinjerne fastlægger kun de overordnede rammer og efterlader et råderum for medlemsstaterne. Søtransportbegrebet hentes i forordning (EØF) nr. 4055/86 – »befordring af passagerer og gods med skib mellem en havn i en medlemsstat og en havn eller et offshore anlæg i en anden medlemsstat« – og i forordning (EØF) nr. 3577/92 om offshore-cabotage. Det var denne definition, Skatteministeriet og landsrettens mindretal byggede på i Monjasa-sagerne, jf. [BS-16055/2020-VLR](#), mens flertallet fandt, at Kommissionens godkendelse af den danske ordning ikke indebar en sådan begrænsning, og at det »i øvrigt ikke [fremgår] klart af beslutningen, hvad der skal forstås ved destinationsbegrebet«.

Kommissionens efterfølgende godkendelsespraksis har trukket rammen gradvist videre – bugseringsfartøjer i den polske ordning (C(2009) 10376, betinget af at mindst 50 pct. af aktiviteterne udgør søtransport), kabel-, rør-, undersøgelses- og kranskibe i den hollandske ordning (C(2010) 6094) og tilsvarende fartøjstyper i den svenske ordning (C(2014) 1935). Denne praksis var det direkte grundlag for den danske udvidelse med specialskibe i 2015. Prisen for godkendelsen var til gengæld de værneregler, der kom ind ved [lov nr. 1583 af 27. december 2019](#): 50 pct.-loftet for bareboat-udlejning i § 6, stk. 3, 50 pct.-grænsen for tilknyttet virksomhed i § 10, stk. 3, den udvidede geografiske ramme for driftskravet og de årlige erklæringskrav i § 22.

En tidsmæssig oplysning af betydelig praktisk vigtighed fremgår af bemærkningerne til lovforslag L 72 (2019-20): Kommissionen godkendte ved afgørelse C(2018) 6795 af 12. oktober 2018 i sag SA.45300 (2016/N) udvidelsen med specialskibe med virkning fra 1. januar 2017, men begrænsede samtidig godkendelsen af **hele** tonnageskatteordningen til en periode på 10 år regnet fra 1. januar 2017:

En tidsbegrænset godkendelse af ordningen medfører ingen ændringer af lovgivningen. Hele tonnageskatteordningen skal dog genanmeldes til Kommissionen, inden godkendelsesperiodens udløb.

Godkendelsesperioden udløber den 31. december 2026. Rådgivning om ordningen bør derfor tage højde for, at ordningens fortsatte anvendelse forudsætter en fornyet notifikation og godkendelse – og at Kommissionen erfaringsmæssigt stiller nye betingelser i den forbindelse.

LOV

[Tonnageskatteoven § 6, stk. 3](#)[Tonnageskatteoven § 10, stk. 3](#)[Tonnageskatteoven § 22, stk. 1](#)

PRAKSIS

Landsretten · Afgørelse om fortolkning af destinationsbegrebet i tonnageskatteloven vedrørende levering af bunkerolie til skibe på havet	15.08.2022
Landsretten · Afgørelse om fortolkning af destinationsbegrebet i Tonnageskatteloven	15.08.2022

§ 13 Sammenfatning: fire fortolkningsakser i tonnageskattepraksis

Praksis kan sammenfattes i fire akser, som en rådgiver bør gennemgå systematisk.

1. Adgangen – og fælden. Valget er bindende i 10 år og gælder for hele koncernen, jf. §§ 2-4. Den største risiko ved virksomhedsoverdragelser er, at et tomt målselskab i en løbende bindingsperiode trækker hele køberkoncernen ind i ordningen fra indkomstårets begyndelse, jf. SKM2025.241.SR og SKM2013.351.SR. Bindingsperioden knytter sig til selskabet, ikke til aktiviteten. Due diligence bør derfor omfatte målselskabets tonnagehistorik, også hvor der ikke længere er skibe.

2. Kvalifikationen af aktiviteten. Destinationskravet i § 6, stk. 1 fortolkes bredt af domstolene – også GPS-positioner på åbent hav er destinationer, jf. BS-16059/2020-VLR – men undtagelseskataloget i § 8 fortolkes efter sin ordlyd og forarbejdernes kriterium om et "egentligt trafikbehov". Krydstogtsvirksomhed er derfor definitivt uden for ordningen, jf. Højesterets Sag 67/2019, og sandsugning er det også – ikke fordi EU-retten kræver det, men fordi lovgiver aktivt fravalgte muligheden, jf. SKM2021.671.SR. For specialskibe er § 8 a i dag den relevante indgang, fordi destinationskravet dér ikke gælder.

3. Substanskravet. Kravet om strategisk og forretningsmæssig drift fra EU/EØS er en samlet, konkret bedømmelse af flåden, hvor både de strategiske beslutninger og den operationelle drift tæller. Rene mægler- eller administrationsfunktioner rækker ikke, jf. SKM2006.492.SR, og heller ikke formelt danske strukturer, hvor den reelle beslutningskompetence ligger uden for EU/EØS, jf. SKM2021.24.SR og Landsskatterettens afgørelse 24-0105253. Outsourcing er derimod acceptabel, når underleverandøren handler efter instruks, jf. SKM2014.771.SR. Fuldmagtsforhold og underskriftssteder er i praksis afgørende bevismomenter.

4. Opgørelsen. Skalaindkomsten efter § 15 betales pr. påbegyndt døgn uanset drift og uanset underskud, og der er hverken adgang til afskrivninger eller driftsfradrag. De tre tonnagebaserede værneregler – 4:1-forholdet i § 7, flagkravet i §§ 6 a-6 b og bareboat-loftet i § 6, stk. 3 – flytter en forholdsmæssig andel af bruttoindtjeningen til almindelig beskatning, og siden 2020 nedsættes skalaindkomsten tilsvarende efter § 15, stk. 5. Den modsatte praksis fra 2013-2014, jf. 12-0191954 og 14-3293212, har alene historisk interesse efter Skatteministeriets bekræftende til genmæle i 2014 og de deraf følgende genoptagelser i 14-4994964 og 14-5212129.

Endelig bør enhver rådgivning om ordningen forholde sig til, at Kommissionens godkendelse af hele ordningen er tidsbegrænset og udløber den 31. december 2026, hvorefter en genanmeldelse er nødvendig. For beslægtede skatteretlige problemstillinger i rederikoncerner henvises til praksisoversigterne om [transfer-pricing](#), [retmæssig ejer](#), [genoptagelse](#) og [bindende svar fra Skatterådet](#).

LOV	Tonnageskatteloven § 2, stk. 2	Tonnageskatteloven § 6, stk. 1, 3	
	Tonnageskatteloven § 7, stk. 1	Tonnageskatteloven § 8, stk. 1	Tonnageskatteloven § 15, stk. 1, 5
PRAKSIS	Højesteret · Krydstogtsvirksomhed og rækkevidden af undtagelsen for udflugts- og fritidsformål i tonnageskatteloven		17.03.2020
	Landsretten · Afgørelse om fortolkning af destinationsbegrebet i Tonnageskatteloven		15.08.2022
	Landsskatteretten · Tonnageskat afvist: Selskabets skibe blev strategisk drevet fra Færøerne, ikke fra EU/EØS		13.05.2026

Landsskatteretten · Nedsættelse af tonnageindkomst efter genoptagelse grundet bekræftende til genmæle	14.01.2015
Landsskatteretten · Nedsættelse af tonnageindkomst efter genoptagelse - Forholdet mellem lejet og ejet tonnage	23.12.2014
Landsskatteretten · Beregningsgrundlag for tonnageindkomst ved overskydende lejet tonnage	21.08.2014
Landsskatteretten · Opgørelse af tonnageindkomst ved overskridelse af 1:4-forholdet mellem ejet og lejet tonnage	13.06.2013
Skatterådet · Tvunget ind i tonnagebeskatning ved køb af selskab i bindingsperiode	06.05.2025
Skatterådet · Sandsugeres transportaktivitet er undtaget fra tonnageskat	13.12.2021
Skatterådet · Tonnageskat for offshore installationsvirksomhed strategisk drift	15.01.2021
Skatterådet · Operatørselskab må anvende tonnageskat og nettolønsordning	07.11.2014
Skatterådet · Tonnagebeskatning ved koncernforbindelse med datterselskab	27.05.2013
Skatterådet · Tonnageskat kræver strategisk og forretningsmæssig drift fra Danmark	01.08.2006

REFERENCE Lovgrundlag

8 paragraffer

Tonnageskatteloven § 1	stk. 1	Tonnageskatteloven § 2	stk. 2
Tonnageskatteloven § 6	stk. 1	Tonnageskatteloven § 7	stk. 1
Tonnageskatteloven § 8	stk. 1	Tonnageskatteloven § 8a	
Tonnageskatteloven § 10	stk. 2	Tonnageskatteloven § 15	stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

33 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS		2
27.02.2024	Sag om supplysejlds' omfang af tonnageskatteloven - Afsluttet uden appel	6408-7686
17.03.2020	Krydstogtsvirksomhed og rækkevidden af undtagelsen for udflugts- og fritidsformål i tonnageskatteloven	67-2019
LANDSRETEN · ANKEINSTANS		2
15.08.2022	Afgørelse om fortolkning af destinationsbegrebet i tonnageskatteloven vedrørende levering af bunkerolie til skibe på havet	3042-3597
15.08.2022	Afgørelse om fortolkning af destinationsbegrebet i Tonnageskatteloven	7010-8416
LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS		15
13.05.2026	Tonnageskat afvist: Selskabets skibe blev strategisk drevet fra Færøerne, ikke fra EU/EØS	24-0105253
09.09.2019	Beskatning af negativ overgangssaldo ved afståelse af skib under tonnageskatteordningen efter skattefri virksomhedsomdannelse	13-5117699
12.05.2016	Krydstogtsejlds er undtaget fra tonnagebeskatning som følge af fritidsformål	13-5785519

12.05.2016	Landsskatteretten: Krydstogtaktivitet er omfattet af undtagelsesbestemmelsen i Tonnageskatteloven	13-5785530
12.05.2016	Krydstogtsskibe er undtaget fra tonnagebeskatning, da aktiviteten falder ind under undtagelsesbestemmelsen for fritidsformål	13-5785565
12.05.2016	Krydstogtaktiviteter ikke omfattet af tonnageskatteordningen grundet fritidsformål	13-5785582
12.05.2016	Krydstogtaktivitet ikke omfattet af tonnageskatteordningen	13-5785591
25.11.2015	Krydstogtskib anset for sejlads med fritidsformål og udelukket fra tonnageskatteordningen	13-5785554
14.01.2015	Nedsættelse af tonnageindkomst efter genoptagelse grundet bekræftende til genmæle	14-5212129
23.12.2014	Nedsættelse af tonnageindkomst efter genoptagelse - Forholdet mellem lejet og ejet tonnage	14-4994964
02.10.2014	Landsskatteretten: Fordeling af indtægt fra overskydende lejet tonnage i rederikoncern – Tonnageskatteloven § 7	12-0270199
21.08.2014	Beregningsgrundlag for tonnageindkomst ved overskydende lejet tonnage	14-3293212
19.12.2013	Beregning af tonnageindkomst ved overskridelse af 4:1-grænsen for lejet tonnage	13-5634988
24.10.2013	Beregning af tonnageindkomst ved overskridelse af 1:4-forholdet mellem lejede og ejede skibe	13-4885233
13.06.2013	Opgørelse af tonnageindkomst ved overskridelse af 1:4-forholdet mellem ejet og lejet tonnage	12-0191954

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED

14

06.05.2025	Tvunget ind i tonnagebeskatning ved køb af selskab i bindingsperiode	24-1899881
13.12.2021	Sandsugeres transportaktivitet er undtaget fra tonnageskat	21-0422054
15.01.2021	Tonnageskat for offshore installationsvirksomhed strategisk drift	20-0937372
06.03.2015	Afvisning af bindende svar grundet manglende oplysninger om skibsdrift	14-4161434
07.11.2014	Operatørselskab må anvende tonnageskat og nettolønsordning	14-1598794
27.05.2013	Tonnagebeskatning ved koncernforbindelse med datterselskab	12-0232138
31.05.2012	Kompensation for skibsbygningsoption er delvist tonnageskattet	12-059175
28.02.2012	Tonnagebeskatning af passagerfærge drevet fra Danmark	11-276966
28.09.2011	Tonnagebeskatning for rederivirksomhed med indchartrede gasskibe	11-083227
08.10.2010	Tonnagebeskatning for ny rederivirksomhed efter overdragelse	09-127683
17.06.2010	Tonnagebeskatning af rederiaktiviteter og skibe under konstruktion	09-173202
06.10.2008	A A/S indtræder i tonnageskat ved koncernforbindelse eller fusion	08-135766
31.10.2007	Rederi transport til vindmøllepark i svensk farvand omfattes af tonnageskat	07-163381

01.08.2006 Tonnageskat kræver strategisk og forretningsmæssig drift fra Danmark

06-073510