

UDSKRIFT
AF
ØSTRE LANDSRETS DOMBOG

D O M

Afsagt den 20. december 2018 af Østre Landsrets 16. afdeling
(landsdommerne Katja Høegh, Dorthe Wiisbye og Anders Thøgersen (kst.)).

16. afd. nr. B-1952-17:

Odyssey Owner Ltd.

(advokat Peter Appel)

mod

Skatteministeriet

(advokat Tim Holmager)

Biintervenient til støtte for appellanten:

Danske Rederier.

Københavns Byrets dom af 30. august 2017 (BS 44C-1097/2016) er anket af Odyssey Owner Ltd. med påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at Odyssey Owner Ltd.'s virksomhed i 2009 ikke var omfattet af undtagelsesbestemmelsen i tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10.

Skatteministeriet har påstået frifindelse.

Parterne har oplyst, at sagens skattemæssige værdi er 476.018,50 kr.

Det er endvidere oplyst, at sagen har principiel betydning. Der er således flere lignende sager, som afventer udfaldet af denne sag. Spørgsmålet om, hvorvidt krydstogtsvirksomhed er omfattet af tonnageskatteordningen, har endvidere væsentlig betydning for rederierhvervet i Danmark.

Supplerende sagsfremstilling

Der er for landsretten blandt andet fremlagt:

- Oplysninger om krydstogtsindustriens økonomiske betydning og konkurrencevilkår
- Yderligere oplysninger om tonnageskatteordninger i andre EU-lande, der indebærer statsstøtte, og som er godkendt af EU-Kommissionen. Det fremgår heraf, at Kommissionen har godkendt tonnageskatteordninger, som omfatter krydstogtvirksomhed, og som er anset for omfattet af retningslinjer for statsstøtte til søtransport.
- Befragtningsaftalen mellem Zegrahm Expeditions Inc. og Odyssey Owner Ltd.. Det fremgår heraf, at rederifunktioner knyttet til driften og transporten af passagererne blev varetaget af Odyssey Owner Ltd. Ifølge aftalen var Odyssey Owner Ltd. ansvarlig for opretholdelse af ”firestjernet krydstogtstandard” samt service og forplejning som nærmere defineret i et bilag til befragtningsaftalen.
- Forskelligt markedsføringsmateriale vedrørende andre krydstogter.

Forklaringer

Der er i landsretten afgivet forklaring af Martin Froggatt, som har forklaret blandt andet, at han i 2009 var Managing Director of Expeditions, Eucation and Event i det selskab, som er moderselskab til selskabet Zegrahm Expeditions Inc. Selskaberne indgik i en koncern, der drev en række selskaber, som beskæftigede sig med ekspeditioner, Moderselskabet havde hovedsæde i Seattle, hvor han også boede.

Han var involveret i, at Zegrahm Expeditions Inc. (”Zegrahm”) lejede M/V Clipper Odyssey. Odyssey Owner Ltd. leverede skibet og sørgede for, at det sejlede, og varetog funktionerne om bord, mens ekspeditionerne på land var Zegrahms ansvar. I de rejser, man solgte, var det indholdsmæssigt det, der foregik på land, der udgjorde den største del. De sejlede således

mest om aftenen og om natten. Af den aktive vågne tid blev langt hovedparten tilbragt på land.

Zegrahms virksomhed adskiller sig fra et traditionelt cruise. Zegrahm tilbyder en helt anden ydelse end de store cruiseskibe og kan ikke måle sig med dem med hensyn til komfort og faciliteter. M/V Clipper Odyssey havde således ikke den komfort og de faciliteter samt events, som et traditionelt cruiseskib tilbyder.

Zegrahm vælger det skib, som er mest velegnet til ekspeditionsålet, men da selskabet konkurrerer med andre rejseselskaber, er prisen en faktor ved valg af skib. Dette indebærer, at Zegrahm for tiden alene har chartret skibe, der er omfattet af en lempelig beskatning. For Zegrahms personale var forholdet 8-12 gæster til 1 medarbejder. Det var personalets opgave at sørge for gæsternes oplevelser ombord og under turene på land. Vidnet kan ikke huske, hvor mange besætningsmedlemmer fra Odyssey Owner Ltd. der derudover var på skibet for hver gæst.

Priserne på de udbudte ekspeditioner var sammensat af forskellige elementer, som ud over et provenu til Zeagrahm som turarrangør også bestod af udgifter til transport, herunder fly til og fra ekspeditionens startsted og eventuelt mellem slutstedet for turen med skib til startstedet. Den fire stjerne-standard, der er nævnt i befragtningsaftalen, er ikke sammenlignelig med hotelstandarder, som jo i øvrigt også varierer fra land til land. Kravet er udtryk for kundernes krav om en vis komfort under rejsen. Forskellen mellem de forskellige priskategorier er begrundet navnlig i størrelsen af kahytterne.

”Wild Alaska” var en interessant tur. Der var 100-120 gæster på turen, og man besøgte en del destinationer, som man kun kunne nå med skib. I hvert fald ville det være højst ubekvem at flyve dertil. Skibet krydsede også op over polarcirklen undervejs. På en del af ruten sejlede de langsomt om natten, idet der ikke var så langt mellem de forskellige steder, man besøgte på ruten. Hovedformålet for kunderne var at opleve de forskellige steder, man gik i land, ikke sejlturen dertil. At der var en lille swimmingpool på M/V Clipper Odyssey, var ikke særlig afgørende – for ingen har lyst til at gå i poolen i august måned i Alaska.

Procedure

Parterne har for landsretten gentaget og uddybet deres anbringender for byretten og har procederet i overensstemmelse hermed.

Odyssey Owner Ltd. har supplerende og præciserende gjort følgende yderligere anbringender gældende, jf. selskabets påstandsdokument af 16. november 2018 (henvisninger til ekstrakt og materialesamling er fjernet):

”5 Anbringender

Den nedlagte påstand støttes på, at den omhandlede transport af passagerer til søs med Skibet er omfattet af tonnageskattelovens § 6, stk. 1, 1. pkt., og at betingelserne for at anse persontransporten som ”sports-, udflugts- og fritidsformål” omfattet af undtagelsesreglen i tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10, ikke er opfyldt.

Det gøres gældende, at lovfortolkning af de to bestemmelser i tonnageskatte-loven leder til dette resultat. Dette støttes særligt på en ordlydsfortolkning og formålsfortolkning af bestemmelserne:

(a) Ordlydsfortolkning

Appellantens rederivirksomhed med søtransport af betalende passagerer omfattes af ordlyden i § 6, stk. 1, 1. pkt., og ikke af ordlyden i § 8, stk. 1, nr. 10.

(b) Formålsfortolkning

Formålet med reglerne i tonnageskatteloven – og ligeledes reglerne om sømandsbeskatning – er at give bedre konkurrencevilkår for EU-baserede rederier ved blandt andet at tillade tonnagebeskatning, uanset at en sådan beskatning har karakter af statsstøtte.

Formålet med reglerne kan kun opnås, såfremt også krydstogtsejlad omfattes af reglerne, hvilket alle øvrige EU-lande ligeledes har gjort. Den danske enegang – som Skatteministeriets praksis er udtryk for - har ingen støtte i hverken tonnageskattelovens formål eller forarbejder.

Højesteret støtter en sådan formålsfortolkning. Højesteret har i afgørelsen SKM 2016.399 ved en formålsfortolkning om anvendelse af de danske regler om statsstøtte til søtransport bestemt, at transport på et sandsugningsfartøj var berettiget til skattelempelse. Højesteret omgjorde herved Vestre Landsret dom og dermed også landsskatterettens afgørelse.

Det bemærkes herved, at reglerne om tonnagebeskatning og beskatning af sømænd har samme EU-retlige udspring, og at der ligger samme hensyn bag,

nemlig at give grundlag for statsstøtte til den maritime sektor. På denne baggrund udgør praksis vedrørende fortolkningen af reglerne om beskatning af sømænd et væsentligt fortolkningsbidrag i relation til fortolkningen af reglerne om tonnageskat.

Til støtte for denne lovfortolkning skal appellanten mere detaljeret fremføre:

- 5.1. Det er ubestridt, at appellantens passagertransport sker som led i almindelig rederivirksomhed. Appellanten gør gældende, at virksomheden er omfattet af hovedreglen om tonnageskatning i tonnageskattelovens § 6, stk. 1, 1. pkt., siden der foreligger: *"erhvervsmæssig transport af passagerer eller gods (rederivirksomhed) mellem forskellige destinationer"*. Dette støttes også af, at al anden søtransport af turister på det åbne hav anses som almindelig rederidrift med sø-transport af passagerer omfattet af § 6, stk. 1, 1.pkt., uden at undtagelsesbestemmelsen om "fritidsformål" finder anvendelse (det gælder for eksempel turister på færgefart).

Det fremgår desuden af ordlyden af tonnageskattelovens § 10, stk. 1, at *"Indkomst omfattes af tonnageskatteordningen, når den kan henføres til transportydelse leveret ved anvendelse af skibe som nævnt i § 6, eller ydelser i nærtilknytning hertil, jf. stk. 2"*.

- 5.2. Det gøres gældende, at det følger af forarbejderne, at formålet med loven og tonnageskatning er at lade appellantens virksomhed være omfattet af tonnageskatteordningen:

- (i) Det følger af forarbejderne, at formålet netop er at sikre danske rederiers internationale konkurrenceevne. Dansk skibsfart står over for en stadigt stærkere konkurrence på et globalt marked, der er præget af en høj grad af mobilitet. Med tonnageskatteordningen fremmes hensynet til danske arbejdspladser og danske standarder i rederierhvervet.

- (ii) Tonnageskatteoven er en følge af EU's regler om statsstøtte til rederierhvervet. Derfor må en fortolkning inddrage EU's formål med og afgrænsning af statsstøtte-reglerne. Hensynet bag ordningen kan belyses med Kommissionens udtalelse i forbindelse med den seneste udvidelse af den danske tonnageordning:

"Konkurrencekommissær Margrethe Vestager udtaler: "Danmarks ændrede tonnageskatteordning vil hjælpe søfartsindustrien til at forblive konkurrencedygtig på verdensmarkedet. Den vil sikre arbejdspladser og fremme høje miljøstandarder i den maritime sektor. Ordningen er i overensstemmelse med Kommissionens retningslinjer for statsstøtte til søfartssektoren og indeholder nye

foranstaltninger, som vil sikre lige vilkår for europæiske rederier og forhindre konkurrencefordrejninger."

- (iii) EU's retningslinjer for statsstøtte omfatter søtransport. Anden virksomhed på skibe er ikke omfattet af reglerne.
- (iv) Derfor har alle EU lande med tonnageskat regler, der afskærer tonnagebeskatning af virksomhed i konkurrence med landbaseret virksomhed, og virksomhed som ikke er søtransport, herunder kystnær sejlads med repræsentative formål, kanalrundfart, firmaudflugter, fast forankrede skibe, skibe der ligge fast i havn mv.
- (v) Rederier i andre EU lande kan drive skibe med krydstogt-sejlads omfattet af tonnagebeskatning.
- (vi) Det samlede verdensmarked for rederidrift med krydstogt-sejlads var i 2015 ca. 40 mia. USD. København har de seneste år udviklet sig som knudepunktet for krydstogt-sejlads i Nordeuropa, men danske rederier har ikke adgang til dette enorme marked med søtransport af passagerer, fordi Skatteministeriet anser krydstogtsejlads som et "fritidsformål" omfattet af undtagelsen i § 8, som ikke kan tonnagebeskattes. Konkurrencen fra udenlandske rederier, der tonnagebeskattes af krydstogtsejlads, afskærer danske rederier fra at skabe arbejdspladser i Danmark på land og arbejdspladser for danske sømænd inden for denne form for rederivirksomhed.

5.3. Det bestrides, at en ordlydsfortolkning af undtagelsesbestemmelsen i § 8 i tonnageskatteoven skulle lede til, at appellantens rederivirksomhed skulle anses for at være omfattet af ordet "*fritidsformål*":

- (i) Reglen om "*fritidsformål*" i § 8 er en undtagelsesregel, som skal fortolkes snævert og i overensstemmelse med sit formål. Skatteministeriet har bevisbyrden for, at undtagelsesreglen finder anvendelse på almindelig søtransport og kerneområdet for rederivirksomhed. Denne bevisbyrde er ikke løftet.
- (ii) En isoleret og begrænset ordlydsfortolkning af ordet "*fritidsformål*", som bortser fra samtlige øvrige relevante fortolkningsbidrag, er i strid med almindelige retsgrund-sætninger om lovforklaring og retspraksis, se eksempelvis Højesterets dom i U1993.371H, hvor Højesteret ud fra en formålsfortolkning afviste en ordlydsfortolkning af lovbestemmelsen, og henførte forholdet under en helt anden paragraf.
- (iii) Som anført af den dissentierende dommer i Landsskatte-retten fremgår det ikke af ordlyden i § 8, stk. 1, nr. 10, at

passager-transport ved krydstogtsejlads er undtaget fra tonnageskatteloven.

5.4. Det gøres gældende, at de(n) retskilde(r), der i øvrigt måtte støtte Skatteministeriets fortolkning, er skrevet af Skatteministeriet eller embedsværket, og derfor har meget svag retskildemæssig værdi om nogen.

5.5. Det gøres gældende, at der intet grundlag er i undtagelsesreglen i § 8's formål for, at den omhandlede rederivirksomhed med drift af et oceangående skib med søtransport af passagerer ikke er omfattet af tonnageskatningen:

- (i) Formålet med undtagelsesreglerne i § 8 er ikke at afskære søtransport fra tonnageskatning. Efter forarbejderne til § 8 (citeret nedenfor med kursiv) er formålet begrænset til at gælde anden virksomhed end søtransport:

”Som nævnt under pkt. 2 vil indkomst ved erhvervsmæssig transport af passagerer eller gods mellem forskellige destinationer kunne omfattes af tonnageskatteordningen. Desuden vil visse former for virksomhed i nær tilknytning hertil omfattes.

Indkomst ved al anden virksomhed falder uden for tonnageskatteordningens anvendelsesområde og skal således beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler.

.....

Derudover opregnes en række former for virksomhed, som også falder uden for tonnageskatteordningens anvendelsesområde, uanset om den pågældende form for virksomhed udøves fra skib, som i anden sammenhæng ville kunne anvendes til tonnageskattet virksomhed. (min understregning.)

Det drejer sig om følgende områder:

.....

9. Sports-, udflugts og fritidsformål

Bestemmelsen omfatter sejlads, som ikke kan begrundes med et egentlig trafikbehov, uanset om sejladsen foregår efter faste sejlplaner. Bestemmelsen omfatter også sejlads med repræsentative formål m.v.”

- (ii) Det fremgår udtrykkeligt af lovforslagets bemærkninger, at undtagelsesbestemmelsen i § 8 ikke omfatter sø-transport, men al anden virksomhed. Dernæst fremhæves det udtrykkeligt, at undtagelsesbestemmelsen omfatter virksomhed, der udøves fra et skib, der i anden sammenhæng ville kunne anvendes til tonnagebeskattet virksomhed. Hvis Skibet for eksempel havde ligget fast i havn, og var blevet brugt som hotelskib, ville der ikke være tale om virksomhed med søtransport, og tonnage-skatteloven ville derfor ikke kunne anvendes på Skibets virksomhed.
- (iii) Det fremgår således ganske klart og entydigt af forarbejderne, at virksomhed med søtransport ikke er omfattet af undtagelsesbestemmelsen i § 8, og derfor er Skibets transport af passagerer som sket heller ikke omfattet af undtagelsesbestemmelsen.

5.6. Det gøres gældende, at byretten fejlagtigt fremhæver i sin begrundelse for dommen, at: "... sejladsen og besøg på destinationer udgjorde et integreret hele":

- (i) Højesteret har i SKM2016.399.HR afvist, at transport af passagerer (søtransport) kan afskæres ud fra overvejelser om, at søtransporten kan anses for at indgå i "et integreret hele".
- (ii) Højesteret afviste Skatteministeriets anbringende om, at der skulle foretages en helhedsbedømmelse af fartøjet Merete Chris' aktiviteter, og at disse aktiviteter ikke kunne anses som søtransportaktiviteter, men derimod skulle bedømmes som entreprenørvirksomhed.
- (iii) Skatteministeriet gjorde videre gældende, at entreprenørmæssig virksomhed som nævnt i tonnagebeskattelovens § 8, stk., nr. 3, hverken kan danne grundlag for beskatning efter DIS ordningen eller for anvendelse af refusionsordningen i henhold til reglerne i sømandsbeskatningsloven. Højesteret afviste dette synspunkt og lagde vægt på, at der faktisk blev transporteret passagerer til søs på sandsugeren. Der var derfor tale om søtransport, det vil sige transport af passagerer, og søtransportdelen kunne dermed omfattes af de lempelige regler i sømandsbeskatningsloven om refusion efter sømandsskattelovens § 10.
- (iv) Højesteret slår også fast, at søtransportbegrebet i sømandsbeskatningslovens § 10 må fortolkes i overensstemmelse med det almindelige EU-retlige søtransportbegreb. Der er intet grundlag for at antage, at der skulle gælde et andet søtransportbegreb i

sømandsbeskatningslovens øvrige bestemmelser eller i tonnageskatningsloven.

- (v) Landsskatterettens afgørelse i SKM2018.6.LSR henviser til Højesterets dom, og udtaler, at entreprenørvirksomhed omfattet af tonnageskatteovens § 8, stk. 1, nr. 3, ikke kan tonnageskattes efter tonnageskatteovens § 6 om søtransport. Søtransport i form af transport af sandsække er imidlertid ikke entreprenørvirksomhed og kan omfattes af sømandsskatteovens § 10. Landsskatteretten afviser dermed ligeledes en samlet vurdering af, om søtransporten indgår i et integreret hele. Der ses på om der konkret er udført søtransport.
- (vi) Højesterets dom om flydekranen Samson i U2009.992H viser, at den afgørende afvejning i afgrænsningen mellem § 6 og § 8 er, om der udføres søtransport af passagerer eller gods. Med henvisning til, at Samson ikke kan anvendes til søtransport efter § 6 og i øvrigt var omfattet af § 8, stk. 2, kunne arbejdet om bord på Samson ikke anses som formål omfattet af lov om beskatning af søfolk.
- (vii) Det er på denne baggrund uden betydning, at lejer af Skibet også arrangerer turer på land, har orienteringsmøder om destinationerne, har fagpersoner med viden om destinationerne om bord, og i det hele driver en rejsebureauvirksomhed, når der konkret og rent faktisk sker søtransport af betalende passagererne på det åbne hav. Lejer bruger Skibet til søtransport af kunderne. Kunderne sejles til de steder, som de har betalt for at blive sejlet til, og de sejles tilbage igen. Det er søtransport.
- (viii) Det er således irrelevant og uden betydning for sagens afgørelse, om ”sejladsen og besøg på destinationerne udgjorde et integreret hele.”
- (ix) Det bemærkes, at tonnageskatning og beskatning af sømænd udspringer af samme statsstøtteregler, og at der ligger samme hensyn bag, samt at anvendelse af reglerne i sømandsbeskatningsloven forudsætter, at skibet sømændene arbejder på udfører søtransport. Der kan i denne forbindelse henvises til eksempelvis ... På denne baggrund udgør praksis vedrørende fortolkningen af reglerne om beskatning af sømand et væsentligt fortolkningsbidrag i relation til fortolkningen af reglerne om tonnageskat, jf. ligeledes ovenfor.
- (x) Samlet viser de tre afgørelser - helt i overensstemmelse med forarbejderne til § 8 - at udfører skibet søtransport skal reglerne om søtransport finde anvendelse for denne del. Der

er uanset ”fritidsformål” tale om søtransport som kan beskattes efter tonnageordningen. Søtransportbegrebet er som fastslået af Højesteret identisk med det EU-retlige søtransportbegreb, som omfatter krydstogtsejls og søtransport begrundet i passagerers ”fritidsformål”.

- 5.7. Det gøres gældende, at byretten fejlagtigt lagde vægt på, at passagerne ikke har noget transportbehov:
- (i) Dette er for det første irrelevant, da der er tale om søtransport. For det andet er det netop transporten til destinationerne, der begrundet passagerenes betaling for transporten. Uden de omhandlede rejssemål ville passagerene ikke købe rejserne.
 - (ii) Det forhold, at en passager gerne vil hjem igen, fjerner ikke behovet for transport til de destinationer, der betales for at blive transporteret til. Det gælder al transport af passagerer på ferie. Søtransport af turister er også rederivirksomhed med transport af passagerer til søs.
 - (iii) Der er ikke forskel på søtransporten alt efter om passageren er en journalist på arbejde eller en turist på ferie. Rederiet skal overholde samme regler om søsikkerhed og andre søretlige regler, driften af skibet er den samme, kravene til sømændene om bord er de samme, og det er i det hele samme rederivirksomhed, uanset hvilken slags passager der transporteres.
 - (iv) Begrundelsen bag forarbejderne til § 8's ordlyd om et trafikbehov skyldtes, at der er intet trafikbehov, driver virksomheden en anden virksomhed end virksomhed med søtransport. Se eksempelvis SKM2007.731, hvor undtagelsen i § 8 finder anvendelse for sådan anden virksomhed, da der ikke er tale om søtransport. Tilsvarende gælder som nævnt for eksempel for kanlrundfart, repræsentative formål, udstillinger og firmaudflugter til søs, jf. ovenfor.
- 5.8. Det bemærkes, at såfremt landsretten måtte finde, at Skatteministeriets praksis vedrørende anvendelsen af tonnageskatteloven hviler på et forkert eller uhjemlet grundlag, vil dette ikke medføre behov for en ændring af tonnageskattelovens bestemmelser men derimod (blot) til, at Skatteministeriet må ændre sin praksis, således at denne bliver i overensstemmelse med tonnageskattelovens intentioner, formål og ordlyd, jf. ovenfor (i denne forbindelse henledes opmærksomheden på Skatteministeriets tilsvarende anbringende herom i SKM2016.399HR, som Højesteret afviste.”

Skatteministeriet har supplerende og præciserende gjort følgende yderligere anbringender gældende, jf. ministeriets påstandsdokument af 15. november 2018 (henvisninger til eks-trakt og materialesamling er fjernet):

”3.1 Overordnet om tonnageskatteloven

Tonnageskatteloven blev indført ved lov nr. 264 af 8. maj 2002. Det er en særlig gunstig skatteordning, som gør undtagelse fra de almindelige beskatningsregler, der gælder for selskaber.

På fællesskabsplan er der ikke blevet truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler for beskatning af rederi-virksomhed. Medlemsstaterne er derfor fortsat kompetente til at fastlægge kriterierne for beskatning af indkomst fra rederivirksomhed, men kompetencen skal naturligvis udøves under overholdelse af EU-retten, herunder traktatens bestemmelser om statsstøtte.

Kommissionen har udstedt en meddelelse, som fastlægger de parametre, inden for hvilke statsstøtte til søtransportsektoren kan forventes godkendt af Kommissionen. Retningslinjerne fastlægger de overordnede rammer for statsstøtte til søtransport, men ikke mere detaljerede krav til udformningen af de nationale ordninger. Inden for rammerne af retningslinjerne er medlemsstaterne således overladt et råderum til at fastsætte de nærmere kriterier for anvendelsen af en eventuel tonnageskatningsordning. Retningslinjerne indeholder ikke bemærkninger om krydstogtsejls eller lignende.

Med respekt for bl.a. bestemmelserne om statsstøtte står det med andre ord den enkelte medlemsstat frit for, om den vil indføre en særlig beskatningsordning for rederivirksomhed, og – i givet fald – at fastsætte kriterierne for en sådan beskatningsordning, herunder med hensyn til afgrænsningen af de fartøjstyper og aktiviteter inden for rederivirksomhed, som omfattes af ordningen.

Denne frihed har resulteret i, at en række medlemsstater har indført tonnageskatteordninger, og at der er en stor variation i ordningernes udformning, med hensyn til hvilke aktiviteter og fartøjstyper der falder ind under de respektive ordninger. Og det siger selv, at Kommissionen har godkendt de enkelte tonnageskatningsordninger på individuel basis. Derfor giver det ingen mening at hævde, at den tonnageskatningsordning skal fortolkes i overensstemmelse med eller i lyset af en anden medlemsstats tonnageskatnings-ordning.

Forarbejderne til tonnageskatteloven giver endvidere ingen holdepunkter for, at Danmark med loven har tilsigtet at udstrække tonnageskatningen så vidt som det overhovedet er muligt inden for rammerne af Kommissionens retningslinjer. Danmark har (derimod) valgt en tilgang, hvor bestemte aktiviteter af rederivirksomhed udtrykkeligt er undtaget fra tonnageskatning. Det gælder blandt andet aktiviteter, der omfatter ”Sports-, udflugts- og fritidsformål”. Hvad

der nærmere skal forstås ved ”Sports-, udflugts- og fritidsformål”, lader sig ikke fastslå ved konformfortolkning, eftersom der ikke er tale om et fællesskabsretligt begreb.

Den danske ordning er blevet notificeret over for og godkendt af Kommissionen, jf. Kommissionens beslutning af 12. marts 2002 (sag N 563/2001). Af godkendelsens pkt. 2.10.3 fremgår, at den danske ordning udelukker aktiviteter, der omfatter ”Sports-, udflugts- og fritidsformål”, hvilket altså er lagt til grund for Kommissionens godkendelse. Heraf følger, at det ikke går an at fortolke tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10, mere snævert, end hvad der er støtte for i forarbejderne, da tonnagebeskatningen i modsat fald vil få et videre anvendelsesområde, end hvad Kommissionen har givet tilladelse til. En formålsfortolkning kan derfor heller ikke strækkes videre end, hvad der er foreneligt med bestemmelsens ordlyd, således som denne må forstås i lyset af forarbejderne. Og som beskrevet i det følgende vil det være uforeneligt med bestemmelsens ordlyd og forarbejder at anse den virksomhed, som i 2009 blev udøvet med krydstogtskibet M/V Clipper Odyssey for omfattet af tonnageskattelovens § 6, stk. 1.

3.2 Tonnageskattelovens §§ 6 og 8 og appellantens krydstogtaktiviteter

Ifølge tonnageskattelovens § 6, stk. 1, kan skattepligtig indkomst fra erhvervs-mæssig virksomhed med transport af passagerer eller gods (rederivirksomhed) mellem forskellige destinationer opgøres efter tonnageskattelovens §§ 9-15, hvis en række betingelser er opfyldt.

Det følger af § 6, stk. 2, 1. pkt., at skibe, som udlejes, kun omfattes af loven, hvis lejeren anvender skibet til formål, som ville kunne omfattes af loven, hvis skibet blev anvendt til samme formål af udlejeren selv. Det afgørende er således – hvilket parterne da også er enige om – hvorvidt lejeren (Zegrahm Expeditions) anvendte skibet til formål, som omfattes af tonnageskatte-ordningen. Hvis lejeren således må anses for i 2009 at have anvendt skibet til formål, som ikke omfattes, herunder ”udflugt- og fritidsformål”, jf. tonnage-skattelovens § 8, stk. 1, nr. 10, har appellanten som udlejer ikke været berettiget til at anvende tonnageskatteordningen.

Det følger af tonnageskattelovens § 8, stk. 1, at en række former for virksomhed ikke kan omfattes af § 6. Der kan ikke være tvivl om, at begrebet ”virksomhed” i § 8, stk. 1, knytter sig til ”rederivirksomhed” som defineret i § 6, stk. 1, dvs. ”erhvervsmæssig virksomhed med transport af passagerer eller gods”. Allerede bestemmelseernes ordlyd og sammenhæng viser, at § 8, stk. 1, udgør en undtagelse til § 6.

Bestemmelserne skal dermed ikke fortolkes sådan, at det er en tilstrækkelig betingelse for, at en aktivitet falder ind under tonnageskatteordningen, at aktiviteten omfattes af § 6, stk. 1. Det er desuden en betingelse, at aktiviteten ikke omfattes af § 8, stk. 1, hvilket § 8, stk. 1, nr. 7, om passagersejlad i eller over havneløb m.v., er et klart eksempel på. Det er nemlig givet, at en sådan aktivitet umiddelbart vil falde ind under § 6, stk. 1, om transport af passagerer, og at bestemmelsen dermed gør undtagelse til § 6, stk. 1.

Der gælder i øvrigt også en formodning imod, at lovgivningsmagten vedtager indholdsløse bestemmelser, og forarbejderne til § 8, stk. 1, indeholder ingen bemærkninger, som afkræfter denne formodning. Intetsteds står der, at bestemmelsen blot fastslår, hvad der allerede følger af lovens § 6, stk. 1, og derfor alene tjener et pædagogisk formål.

Systematikken er altså den, at der først skal tages stilling til, om en aktivitet opfylder den grundlæggende betingelse om, at der er tale om erhvervsmæssig virksomhed med transport af passagerer eller gods. Hvis dette er tilfældet, må man herefter tage stilling til, om aktiviteten er undtaget efter § 8, stk. 1.

Det er med andre ord sådan, at selvom der foreligger ”*erhvervsmæssig virksomhed med transport af passagerer ... (rederivirksomhed)*”, jf. § 6, stk. 1, er det udelukket at anvende tonnageskatteordningen, når aktiviteten er omfattet af § 8, stk. 1.

Om § 8, stk. 1, så *betegnes* som en undtagelsesbestemmelse (som det er tilfældet i byrettens præmisser og i appellants påstand), eller som en negativ eller positiv afgrænsning af, hvad der omfattes, henholdsvis ikke omfattes af tonnageskatteovens § 6, stk. 1, spiller ingen rolle.

Det centrale er – uanset ordvalget – at tonnageskatteordningen ikke kan anvendes på de former for virksomhed, som opregnes i § 8, stk. 1.

Ministeriets standpunkt er som nævnt, at M/V Clipper Odyssey i 2009 blev anvendt til ”*udflugts- og fritidsformål*”, som ifølge tonnageskatteovens § 8, stk. 1, nr. 10, ikke omfattes af tonnageskatteordningen.

Efter en naturlig sproglig forståelse af begreberne ”*udflugts- og fritidsformål*” omfattes M/V Clipper Odysseys krydstogtsejls heraf.

Denne forståelse støttes af bemærkningerne til § 8, som indeholder væsentlige fortolkningsbidrag. Det fremgår heraf:

**”3. Hvad kan ikke omfattes af tonnageskatteordningen?
(Lovforslagets § 8.)**

(...)

For at få foretaget en mere præcis afgrænsning af, hvad der kan omfattes eller ikke omfattes af tonnageskatteordningen, er der i lovforslaget opregnet en række flydende indretninger, som ikke anses som skibe efter loven, og som således falder uden for tonnageskatteordningens anvendelsesområde. (...)

Derudover opregnes en række former for virksomhed, som også falder uden for tonnageskatteordningens anvendelsesområde, uanset om den pågældende form for virksomhed udøves fra skib, som i anden sammenhæng ville kunne anvendes til tonnageskattet virksomhed.

Det drejer sig om følgende områder:

(...)

9. Sports-, udflugts- og fritidsformål.

Bestemmelsen omfatter sejlads, som ikke kan begrundes med et egentligt trafikbehov, uanset om sejladsen foregår efter faste sejlplaner.

Bestemmelsen omfatter også sejlads med repræsentative formål m.v.”
(mine understregninger)

Bemærkninger[ne] rummer 3 væsentlige udsagn:

For det første fremgår det, at meningen med § 8 ikke kun er at afgrænse tonnageskatteordningen i forhold til forskellige flydende indretninger. Det er også – ”*Derudover*” – meningen at afgrænse ordningen i forhold til skibsfart med nogle nærmere opregnede aktiviteter, herunder sports-, udflugts- og fritidsformål.

For det andet viser bemærkningerne, at § 8, stk. 1, nr. 10, finder anvendelse, hvad enten der sejles efter faste sejlplaner eller ej. Det er dermed klart forudsat, at sejlads til opfyldelse af sports-, udflugts- og fritidsformål skal forstås sådan, at dette også indbefatter skibe, som sejler i en fast rute.

For det tredje fremgår det, at § 8, stk. 1, nr. 10, omfatter sejlads, som ikke kan begrundes med et ”*egentligt trafikbehov*”, og sejladsen kan altså godt foregå efter faste sejlplaner, uden at der derved bliver tale om, at sejladsen opfylder et egentligt trafikbehov.

Transport af passagerer er begrundet i et egentligt trafikbehov, når der er tale om færgefart som grundlæggende er kendetegnet ved, at der er tale om en simpel befordringsydelse, der går ud på at befragte personer fra A til B. Det vil desuden være kendetegnende, at passagerne ofte vil have vidt forskelligartede formål med at blive befordret fra A til B. Der kan være passagerer i personbiler, som skal besøge familie og venner eller på udflugt, der kan være lastbilchauffører, som udfører erhvervsmæssig godstransport osv.

En sådan færgefart omfattes naturligvis ikke af § 8, stk. 1, nr. 10, selvom en del af passagererne benytter færgen som et led i en udflugt. En sådan færgefart leverer en simpel befordringsydelse og opfylder et egentligt trafikbehov.

Den foreliggende sag angår derimod et klart eksempel på, at den omhandlede sejlads ikke kan begrundes med et egentligt trafikbehov, selvom der sejles efter en på forhånd fastlagt plan.

M/V Clipper Odysseys aktivitet som beskrevet ... adskiller sig væsentligt fra den beskrevne passagerbefordring i form af færgefart, hvor der leveres en transportydelse fra A til B til opfyldelse af et egentligt trafikbehov.

Den omhandlede aktivitet tog sigte på udflugts- og fritidsformål, jf. tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10.

Krydstogterne havde karakter af ferierejser til søs, hvor skibet fungerede som base ("flydende hotel") for de planlagte fritidsaktiviteter og udflugter ved landgang de forskellige steder på ruten.

Passagerne var turister og deres deltagelse i krydstogtet havde det samme overordnede formål, nemlig at holde ferie og komme på udflugter. De deltog altså ikke med de forskelligartede formål, som vil kendetegne almindelig færgefart.

De deltagende turisternes ophold og overnatninger på krydstogtskibet med dets faciliteter indgik som en integreret og sammenhængende del af deltagerens ferierejse fra start til slut. Deltagerne betalte en samlet pris for en pakkerejse med et forud fastlagt program, hvor der foregik aktiviteter både på skibet (måltider, fester, foredrag, sightseeing fra dæk, overnatning osv.), i tilknytning til skibet (dykning/snorkling m.v.), samt i forbindelse med landgang på de forskellige destinationer (udflugter). Den samlede rejse var inkluderet i prisen.

Appellanten har generelt forsøgt at nedtone skibets indretning m.v., jf. f.eks. processkrift I, hvor appellanten anfører, at M/V Clipper Odyssey ikke er et "almindeligt krydstogtskib", og bl.a. henviser til skibets "indretning og mangel på andet end helt basale installationer". Appellantens beskrivelse stemmer ikke overens med de fremlagte fotos eller med beskrivelsen i markedsføringsmaterialet, som tværtimod fremhæver skibets faciliteter. Om skibet fremgår af sagens bilag, at det har plads til 128 passagerer og har en "Main Lounge" på 192 m², "Day Lounge" på 111 m², "Dining Room" på 185 m², "Bar/Library" på 65 m² samt et træningscenter på 20 m². På nogle fremlagte billeder ses bl.a. swimmingpoolområdet, en kahyt og spiseområdet. Der var betydelig forskel på prisen på de forskellige kahytter, jf. f.eks. ..., hvoraf fremgår, at værelserne var inddelt i forskellige kategorier. Deltagerne rådede over deres respektive kahytter under hele turen.

Appellanten har gentagne gange fremhævet, at turisternes motiv for at deltage ikke var opholdet på krydstogtskibet, men derimod (alene) deltagelse i ekspeditionerne på land, jf. f.eks. processkrift I. Ministeriet bestrider naturligvis ikke, at det havde væsentlig betydning for turistene, hvor rejsen gik hen, og hvor udflugterne dermed kunne foretages. Men dette ændrer ikke på, at aktiviteten omfattes af § 8, stk. 1, nr. 10. Og det er efter ministeriets opfattelse givet, at det generelt er sådan, at personer, der vælger krydstogt som ferieform, vil tillægge det væsentlig betydning, hvor rejsen går hen, og hvor de enkelte udflugter dermed kan foretages. I markedsføringsmaterialet vil destinationerne derfor spille en betydelig rolle, jf. til illustration nogle reklamer for andre krydstogter.

Ministeriet gør sammenfattende gældende, at det på grundlag af ordlyden af og forarbejderne til § 8, stk. 1, nr. 10, må konkluderes, at M/V Clipper Odysseys aktivitet tog sigte på at opfylde udflugts- og fritidsformål og derfor ikke er omfattet af tonnageskatteordningen.

Selvom tonnageskatteordningens overordnede formål er at sikre danske rederiers internationale konkurrenceevne, kan dette ikke føre til en fortolkning af § 8, stk. 1, som strider mod ordlyden og bemærkningerne. Den omstændighed, at det - helt overordnet - var hensynet til at sikre danske rederiers konkurrenceevne, som gav

anledning til loven, bevirker ikke, at ordlyden og forarbejderne kan bortfortolkes, således at M/V Clipper Odysseys krydstogtaktivitet alligevel omfattes af tonnageskatteordningen.

Der er ved § 8 opregnet en række former for virksomhed, som falder uden for tonnageskatteordningens anvendelsesområde, og lovgiver valgte ved lovens vedtagelse i 2002 – og har siden fastholdt – at dette bl.a. omfatter udflugts- og fritidsformål. Det er et retspolitisk spørgsmål, om dette skal ændres, således at aktiviteter som den foreliggende omfattes af ordningen.

3.3 SKM2016.399.HR

Der foreligger ikke domstolspraksis om tonnageskatteovens § 8, stk. 1.

Appellanten har ganske vist henvist til SKM2016.399.HR, men dommen angik hverken forholdet mellem tonnageskatteovens §§ 6 og 8 eller fortolkningen af § 8, stk. 1, nr. 10.

Spørgsmålet i sagen var derimod, om sejlads af et ingeniørfirmas personale og udstyr til bestemte positioner på havet med henblik på havbundsundersøgelser havde karakter af ”søtransportaktiviteter” efter sømandsmandsbeskatningslovens § 10. Højesteret fandt, at der er tale om sådanne søtransport-aktiviteter, når et skib faktisk anvendes til transport af passager eller gods.

Hverken Højesterets redegørelse for retsgrundlaget eller Højesterets begrundelse og resultat indeholder udsagn om tonnageskatteoven. Højesteret har ikke taget stilling til den foreliggende problemstilling, og det er derfor ikke holdbart, når appellanten anfører, at Højesteret med dommen ”indirekte” har taget stilling til problemstillingen i den foreliggende sag, jf. f.eks. appellants processkrift 1, side 8-9.”

Biintervenienten, Danske Rederier, som er intervenseret til støtte for Odyssey Owner Ltd., har i et processkrift af 23. oktober gjort følgende gældende:

”2. DANSKE REDERIERS BIINTERVENTION

Danske Rederier er, som følge af Østre Landsrets tilkendegivelse af 28. september 2018, indtrådt i sagen som biintervenient til støtte for den af Odyssey Owner Ltds nedlagt påstand, om at Odyssey Owner Ltd ikke er omfattet af undtagelsesbestemmelsen i tonnageskatteovens § 8, stk. 1, nr. 10, og at det omhandlede skib udfører sædvanlig søtransport i form af erhvervsmæssig rederivirksomhed med transport af passagerer til søs, og at driften af skibet sker i international konkurrence med andre rederier, jf. tonnageskatteovens § 6.

Der er i sagen tale om et skib, der transporterer passagerer, og som bliver anvendt til forskellige former for rejser til forskellige destinationer verden rundt. Danske Rederier er af den klare opfattelse, at der er tale om almindelig rederidrift med transport af passagerer til søs, hvorfor tonnageskatteoven bør finde anvendelse.

Det fremgår også af ”United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017”, at krydstogtsrejser mellem forskellige lande betragtes som international skibsfart: ”...a cruise beginning and ending in that other Contracting State without a stop in a foreign port does not constitute a transport of passengers in international traffic. Conversely, a cruise beginning and ending in that other Contracting State with a stop in a foreign port constitutes a transport of passengers in international traffic and for this purpose a “stop” has taken place if passengers are permitted to go ashore, even temporarily, but only at a scheduled intermediate destination.”

Danske Rederier er af den opfattelse, at Skatteministeriets opfattelse af tonnageskatteloven strider mod lovens formål og ordlyd, hvilket forværrer konkurrence-situationen for danske rederier, der ejer skibe, der udfører krydstogtsaktivitet.

Danske Rederier støtter i det hele Odysse Owner Ltds anbringender, der er gjort gældende i deres ankestævning af 13. september 2017. Danske Rederier er således enige i, at formålet med tonnageskatningsreglerne er at styrke den danske skibsfarts position og internationale konkurrencedygtighed, og derfor er skibe, der udfører krydstogtsaktivitet, heller ikke er nævnt i loven eller lovforarbejderne som direkte undtaget af loven.

Danske Rederier tilslutter sig herunder videre, at tonnageskatte-loven er udarbejdet og vedtaget i henhold til EU-retningslinjer om statsstøtte til skibsfartsindustrien, som man i forarbejderne til sø-mandsbeskatningsloven har tilkendegivet at ville udfylde bedst muligt til gavn for rederiernes konkurrencekraft . I det lys står det for os klart, at undtagelsesbestemmelsen i tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10 skal fortolkes snævert. Ønskede lovgiver at udelukke et betydeligt segment af skibsfarten som krydstogtsaktivitet, så skulle det være skrevet eksplicit i undtagelsesbestemmelsen.

Derudover ønsker Danske Rederier at bidrage med baggrundsinformation til en formålsfortolkning af tonnageskatteloven samt illustration af væksten af skibe, der udfører krydstogtsaktivitet.

3. TONNAGESKATTELOVEN

I overensstemmelse med Odysse Owner Ltd’s principale synspunkt er det også Danske Rederiers synspunkt, at formålet med tonnageskatteloven er at sikre danske rederiers internationale konkurrenceevne, og at loven er udarbejdet og vedtaget i henhold til EU-retningslinjer om statsstøtte til skibsfartsindustrien, som man fra dansk side har tilkendegivet at ville udfylde bedst muligt.

Det fremgår bl.a. af regeringens blå vækstplan fra januar 2018 :”I et stærkt konkurrencepræget globalt marked evaluerer andre skibsfartsnationer løbende deres regulering, så denne understøtter landenes fortsatte attraktivitet som udgangspunkt for maritime aktiviteter. Regeringen vil derfor løbende evaluere den danske regulering, så danske virksomheder tilbydes konkurrencemæssige vilkår.”

Det er desuden Danske Rederiers opfattelse, at hvis hensigten med tonnageskatteloven havde været at undtage krydstogtsaktivitet, havde man gjort

det specifikt. En afsøgning blandt Danske Rederiers kollegaorganisationer i resten af EU viser, at lande som bl.a. Tyskland, Storbritannien, Holland, Grækenland og Italien alle har ladet deres tilsvarende regler omfatte krydstogtaktivitet . Særligt reglerne i Storbritannien og Holland var inspirationskilder til den oprindelige formulering af den danske tonnageskatteordning, hvorfor det bør tillægges særlig vægt, at krydstogtsaktivitet er omfattet af disse landes tonnageskatteregler.

Når alle større EU-søfartsnationer lader krydstogtaktivitet omfatte, og det derved er normen at medtage krydstogtaktivitet som kvalificerende aktivitet i tonnageskattesystemer underlagt EU's maritime statsstøttereftningslinjer, ville det, efter Danske Rederiers opfattelse, være nødvendigt for lovgiver at undtage krydstogtaktivitet eksplicit, hvis dette havde været lovgivers ønske.

4. SAGENS IMPLIKATIONER FOR DANMARK SOM MARITIM SØFARTSNATION

Krydstogt er et af de skibsfartssegmenter, der pt. vokser mest. Ifølge Cruise Lines International Association forventer deres medlemmer at transportere 28 millioner krydstogtpassagerer globalt i 2018 . Dette udgør en stigning på mere end 10 millioner krydstogtpassagerer på mindre end 10 år.

Hvis Skatteministeriet får medhold i sin påstand om, at Odyssey Owner Ltd. ikke er omfattet af tonnageskattereglerne, vil det medføre, at danske rederes konkurrenceevne påvirkes negativt, da flere EU-medlemsstater såsom eksempelvis Tyskland, Storbritannien, Holland, Grækenland og Italien har tonnageskatteordninger, som omfatter krydstogtskibe.

Formålet med tonnagebeskatningsordninger i EU er at sikre, at medlemsstaterne kan konkurrere i et globalt konkurrencepræget marked. Det er derfor i strid med lovgivers intention at fortolke undtagelser til disse muligheder udvidende. Derudover gælder der et fortolkningsprincip om, at EU-medlemsstater ikke må fortolke nationale tonnageordninger i strid med retsgrundsætningen om fri konkurrence mellem medlemsstaterne .

Det fremgår af de almindelige bemærkninger til tonnageskatteloven , at den danske tonnageskat blev indført med henvisning til at sikre danske rederiers internationale konkurrenceevne, og derfor fandtes det: "...nødvendigt til stadighed at tilpasse skibsfartens vilkår på en sådan måde, at denne konkurrencedygtighed ikke undergraves".

Hvis Skatteministeriet får medhold i deres påstand, vil det mindske appetitten for andre danske rederier på at drive krydstogtssej-lads, som ellers er et voksende segment. Ifølge årsrapporten fra Cruise Lines International Association Inc., som er krydstogtindustriens internationale brancheorganisation, er antallet af deres medlemmers globale krydstogtpassagerer vokset med 50 pct. i årene 2009-2017. Med fremskrivningerne for 2018 forventes stigningen i krydstogtpassagerer globalt fra 2009-2018 at ende på mere end 57 pct. for perioden.

Får Skatteministeriet medhold, vurderer Danske Rederier således, at sagen vil få væsentlig samfundsmæssig og økonomisk betydning for en række lignende sager og skabe usikkerhed om den skattemæssige stilling for krydstogtskibe i modstrid

med ønsket om stabile og forudsigelige skatteregler for maritime investorer, som dels er påpeget af regeringens vækstteam for Det Blå Danmark, dels er påpeget af regeringen i vækstplanen for Det Blå Danmark.”

Retsgrundlaget

Af forarbejderne til tonnageskatteoven i lovforslag L92 af 6. februar 2002 fremgår i tillæg til det, som byretten har citeret, yderligere:

”Bemærkninger til lovforslaget Almindelige bemærkninger

...

2. En dansk tonnageskatteordning.

Det er regeringens opfattelse, at den internationale udvikling nødvendiggør, at der i Danmark indføres en tonnageskatteordning i lighed med de ordninger, der er etableret i andre europæiske lande. Sker dette ikke, vil det blive stadigt vanskeligere for danske rederier at fastholde deres position på verdensmarkedet.

Den tonnageskatteordning, som her foreslås indført, vil rent lovteknisk bestå af to elementer. Det ene element er dette lovforslag, mens det andet element er det forslag til ændring af afskrivningsloven, som fremsættes samtidig hermed. De to lovforslag er led i en helhed og skal betragtes i sammenhæng.

Indholdet i den foreslåede tonnageskatteordning er i hovedtræk som følger:

1. Tonnageskatteordningen vil kunne anvendes af danske selskaber, der driver rederivirksomhed, samt af rederier hjemmehørende i andre EU-lande, når disse har fast driftssted i Danmark. Ordningen vil også kunne anvendes af udenlandske selskaber, der bliver hjemmehørende i Danmark ved flytning af ledelsens sæde hertil. Kun indkomst ved rederivirksomhed kan omfattes af ordningen.
2. Deltagelse i ordningen er frivillig for rederierne. Valg af tonnagebeskatning er bindende for en periode på 10 år. Koncernforbundne rederier skal som hovedregel træffe samme valg f.s.v. angår anvendelse af tonnageskatteordningen. Når tonnageskatteordning vælges, skal samtlige skibe og andre aktiver, der opfylder betingelserne, inddrages under ordningen.
3. Indkomst ved erhvervmæssig transport af personer eller gods samt indkomst ved visse nært tilknyttede former for virksomhed kan omfattes af tonnagebeskatningen.

...

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser.

...

2. Hvad kan omfattes af tonnageskatteordningen? (Lovforslagets §§ 6-7 og §§ 10-11.)

2.1. Hvilke indkomster?

Indkomst ved erhvervsmæssig transport af passagerer eller gods mellem forskellige destinationer vil kunne omfattes af tonnageskatteordningen, når transporterne udføres med egne eller lejede skibe efter de regler, der er redegjort for under pkt. 2.2.

Indkomst ved visse former for virksomhed, som foregår i nær tilknytning til levering af transportydelser, kan også omfattes af ordningen. Sådant virksomhed skal således være en del af almindelig rederivirksomhed. Det drejer sig om indkomst ved anvendelse af containere, drift af havne- og vedligeholdelsesfaciliteter, drift af passagerterminaler, billetkontorer og andre kontorfaciliteter samt endelig salg af varer til forbrug om bord på skib.

...

2.2. Hvilke skibe?

For at en transportydelse skal kunne omfattes af tonnageskatteordningen, skal den som udgangspunkt foregå med rederiets egne skibe. ...

Betingelsen om, at skibene strategisk og forretningsmæssigt skal drives fra Danmark, er begrundet i de krav, som EU-Kommissionen har opstillet i de retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren, som er gældende (jf. lovforslagets bemærkninger om forholdet til EU-retten). Det defineres ikke nærmere i retningslinjerne, hvad der skal forstås ved, at skibene strategisk og forretningsmæssigt skal drives fra Danmark. Kommissionen har dog allerede godkendt den britiske tonnageskatteordning, som indeholder en tilsvarende bestemmelse, og en afgrænsning svarende til den, der er fastsat i den britiske ordning, må således formodes at falde inden for de opstillede retningslinjer.

...

Hvis et rederi udlejer et skib, vil den indkomst, som rederiet oppebærer derved, være omfattet af tonnageskatteordningen, jf. dog nedenfor om bareboat-charter. Det er en forudsætning, at lejeren af skibet anvender dette til et formål, som vil kunne omfattes af tonnageskatteordningen. Dette gælder, uanset om lejeren selv er omfattet af tonnageskatteordningen eller ej."

Af Kommissionens dagældende retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (EFT 97/C 205/05) fremgår blandt andet:

"2.1. Omfanget af de reviderede retningslinjer for statsstøtte

Retningslinjerne vedrører al støtte til skibsfarten, der ydes af medlemsstaterne eller ved hjælp af offentlige midler, herunder økonomiske fordele af enhver art,

som finansieres af de offentlige myndigheder (uanset om det er på nationalt, regionalt, amts- eller provinsplan eller på lokalt plan).

...

3. FISKALE OG SOCIALE FORANSTALTNINGER TIL FORBEDRING AF KONKURRENCEEVNEN

3.1. Skattemæssig behandling af rederier

Inden for skibsfartssektoren har medlemsstaterne anlagt forskellige strategier over for de problemer, som skyldes de forskellige faktorer, der på den ene eller anden måde

påvirker den internationale konkurrence, hvilket afspejler situationen i de enkelte lande. Nogle medlemsstater har kunnet nøjes med generelle foranstaltninger, medens andre er tyet til statsstøtte. Drøftelserne om EUROS-forslaget har vist, at muligheden for en harmonisering på dette område er begrænset på nuværende tidspunkt.

...

Spørgsmålet om skattemæssig konkurrence mellem medlemsstaterne bør tages op. På nuværende tidspunkt er der ingen beviser for, at medlemsstaternes ordninger fordrejer konkurrencen inden for samhandelen på en måde, der strider mod den fælles interesse. Rent faktisk ser der ud til at være stigende sammenfald mellem medlemsstaternes initiativer med hensyn til støtte til skibsfarten.

...

mange medlemsstater [har] truffet særlige foranstaltninger for at forbedre det skattemæssige klima for skibsejerne

...

Disse særlige skattelempelser for skibsfarten udgør statsstøtte. Samtidig udgør den ordning, som findes i nogle medlemsstater og tredjelande, hvorefter den sædvanlige selskabsbeskatning erstattes med en tonnageafgift, også statsstøtte. En tonnageafgift indebærer, at rederen betaler en afgift, som er direkte knyttet til den udnyttede tonnage. Tonnageafgiften opkræves uafhængigt af virksomhedens faktiske indtjening eller realiserede overskud/underskud.

...

Det er blevet påvist, at sådanne foranstaltninger sikrer arbejdspladser af høj kvalitet i søfartsindustrien på land, som f.eks. skibsfartsadministration, og også inden for tilknyttede sektorer (forsikring, mæglervirksomhed og finansiering). I kraft af deres betydning for EF's økonomi og som støtte for de tidligere anførte målsætninger kan disse former for skattemæssige incitament generelt accepteres. Bevarelsen af kvalitetsarbejdspladser og stimulering til en konkurrencedygtig søfartsindustri i en medlemsstat gennem skattebegunstigelser vil sammen

med andre initiativer vedrørende uddannelse og forbedring af sikkerheden fremme EF-skibsfartens udvikling på verdensmarkedet.

...

I samtlige tilfælde skal støttens gunstige virkning fremme skibsfartens udvikling og beskæftigelsen inden for sektoren i EF's interesse. De ovennævnte skattemæssige fordele skal derfor begrænses til skibsfartsaktiviteter.”

Rådets forordning (EØF) nr. 4055/86 af 22. december 1986 om anvendelse af princippet om fri udveksling af tjenesteydelser på søtransportområdet indeholder i artikel 1, stk. 4, følgende definition:

”I denne forordning forstås ved søtransport mellem medlemsstaterne samt mellem medlemsstater og tredjelande, såfremt den normalt udføres mod betaling:

a) søtransport inden for Fællesskabet

befordring af passagerer og gods med skib mellem en havn i en medlemsstat og en havn eller et off-shore anlæg i en anden medlemsstat;

b) trafik med tredjelande (third-country traffic)

befordring af passagerer og gods med skib mellem en havn i en medlemsstat og en havn eller et off-shore anlæg i et tredjeland.”

I Rådets forordning (EØF) nr. 3577/92 af 7. december 1992 om anvendelse af princippet om anvendelse af princippet om fri udveksling af tjenesteydelser inden for på søtransportområdet i medlemsstaterne (cabotagesejlads) findes i artikel 2, nr. 1, følgende definition:

I denne forordning forstås ved:

1) ”Tjenesteydelser inden for søtransport i en medlemsstat (cabotagesejlads)”, tjenesteydelser, der sædvanligvis udføres mod betaling, herunder især:

a) fastlandscabotage: søtransport af passagerer eller gods mellem havne på en og samme medlemsstats fastland eller hovedområde uden anløb af øer

b) off-shorecabotage: søtransport af passagerer eller gods mellem en havn i en medlemsstat og anlæg eller strukturer på denne medlemsstats kontinentalsokkel

c) ø-cabotage: søtransport af passagerer eller gods mellem:

- havne på en enkelt medlemsstats fastland eller hovedområde og havne på en eller flere af dens øer

- havne på en enkelt medlemsstats øer.

Ceuta og Melilla behandles på samme måde som ø-havne.”

EU-Domstolen har i dom af 27. marts 2014 i sag C-17/13, Alpina, antaget, at en tjenesteydelse i form af et krydstogt, der sædvanligvis udføres mod betaling i en medlemsstats farvande, er omfattet af cabotageejladsforordningen, jf. præmis 26.

Landsrettens begrundelse og resultat

Efter forarbejderne til tonnageskatteloven i lovforslag L92 af 6. februar 2002 og det heri angivne formål med loven må der ved fastlæggelsen af, hvad der udgør ”erhvervsmæssig virksomhed med transport af passagerer og gods (rederivirksomhed) mellem forskellige destinationer”, jf. lovens § 6, stk. 1, lægges vægt på den definition af tjenesteydelser inden for søtransport, som følger af de ovennævnte forordninger på søfartsområdet og EU-statsstøtteretningslinjerne.

Skattepligtig indkomst fra erhvervsmæssig levering af krydstogtsydelse er herefter – og efter bestemmelsens ordlyd – som udgangspunkt omfattet af tonnageskattelovens § 6, stk. 1.

Tonnageskattelovens § 8, stk. 1, indeholder en række undtagelser til § 6, stk. 1. Efter bestemmelsens ordlyd og forarbejderne hertil er der dels tale om en præcisering af, at indtægt fra nogle typer af virksomhed ikke kan anses for at hidrøre fra rederivirksomhed, jf. lovens § 6, stk. 1, men herudover anføres der også andre former for virksomhed, der som udgangspunkt ville kunne falde under anvendelsesområdet for § 6, stk. 1, men som desuagtet undtages. Dette gælder blandt andet undtagelsen i § 8, stk. 1, nr. 10, om indkomst fra ”... udflugts- og fritidsformål”.

Indkomst fra erhvervsmæssig levering af krydstogtsydelse forstået som indtægter fra driften af et passagerskib, der som hovedformål medtager passagerer på ferie, og hvor rejsen, skibets faciliteter og destinationerne udgør den samlede ferieoplevelse, må herved efter ordlyden af bestemmelsen i § 8, stk. 1, nr. 10, og de specielle bemærkninger hertil i almindelighed anses for at være indkomst fra ”... udflugts- og fritidsformål”, som er undtaget fra tonnageskattelovens § 6, stk. 1. Det forhold, at tonnageskatteloven overordnet har til formål at

øge danske rederiers internationale konkurrenceevne, kan, når henses til den klare ordlyd af undtagelsen i lovens § 8, stk. 1, nr. 10, ikke føre til en ændret vurdering.

De ekspeditionsrejser til Alaska og andre fjerntliggende destinationer med M/V Clipper Odyssey, som Zegrahm Expeditions Inc. udbød, adskiller sig efter landsrettens opfattelse ikke afgørende fra den almindelige krydstogtsvirksomhed, som omfattes af undtagelsen.

Ekspeditionsrejserne er således – ligesom andre krydstogter – ferierejser, hvor de fjerntliggende destinationer, udflugterne undervejs, sejladsen og skibets faciliteter udgør et samlet hele, og hvor skibets fart og rute tilrettelægges med henblik på at give kunden den bedst mulige ferieoplevelse.

Herefter og af de grunde, som byretten har anført, stadfæster landsretten byrettens dom.

Efter sagens udfald skal Odyssey Owner Ltd. betale sagsomkostninger for landsretten til Skatteministeriet med 150.000 kr. til dækning af udgifter til advokatbistand inkl. moms. Ved fastsættelsen af beløbet er der taget hensyn sagens principielle karakter og betydning, og herudover til sagens værdi samt dens omfang og varighed.

Biintervenienten, Danske Rederier, skal bære egne omkostninger til biinterventionen.

T h i k e n d e s f o r r e t :

Byrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for landsretten skal Odyssey Owner Ltd. betale 150.000 kr. til Skatteministeriet.

Danske Rederier skal bære egne omkostninger til biinterventionen.

Det idømte skal betales inden 14 dage efter denne doms afsigelse.

Sagsomkostningerne forrentes efter rentelovens § 8 a.

(Sign.)

— — —

Udskriftens rigtighed bekræftes. Østre Landsret, den