

DELDOM

Afsagt den 30. august 2017 i sag nr. BS 44C-1097/2016:

Odyssey Owner Ltd.
Harbour House
Sundkrogsgade 21
2100 København Ø
(advokat Lars Fogh)

mod

Skatteministeriet
Nicolai Egtveds Gade 28
1402 København K
(Kammeradvokaten v/advokat Tim Holmager)

Sagens baggrund og parternes påstande

Denne sag, der er anlagt den 25. februar 2016, angår, om Odyssey Owner Ltd. i skatteåret 2009 kan opgøre sin skattepligtige indkomst af rederivirksomhed efter bestemmelserne i tonnageskatteloven.

Den 22. november 2016 udskilte retten i medfør af retsplejelovens § 253, stk. 1, spørgsmålet om, hvorvidt Odyssey Owner Ltd.'s aktivitet i skatteåret 2009 er omfattet af bestemmelsen i tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10, til særskilt behandling. Denne deldom angår alene dette spørgsmål.

Odyssey Owner Ltd. har nedlagt påstand om, at Skatteministeriet tilpligtes at anerkende, at Odyssey Owner Ltd.'s virksomhed i 2009 ikke var omfattet af undtagelsesbestemmelsen i tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10.

Skatteministeriet har nedlagt påstand om frifindelse.

Sagen er behandlet under medvirken af 3 dommere.

Dommen indeholder ikke en fuldstændig sagsfremstilling, jf. retsplejelovens § 218 a.

Oplysningerne i sagen

1. Landsskatterettens afgørelse af 25. november 2015

Landsskatteretten traf den 25. november 2015 følgende afgørelse:

"...

Klager: Odyssey Owner Ltd.

Klage over: SKATs afgørelse af 15. august 2013

...

SKAT har anset selskabets skib for omfattet af tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10, hvorfor indkomsten ikke er omfattet af tonnageskatteloven.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

Møde mv.

Repræsentanten har haft møde med Skatteankestyrelsens sagsbehandler. Repræsentanten har endvidere haft lejlighed til at udtale sig for Landsskatterettens medlemmer på et retsmøde.

Faktiske oplysninger

Odyssey Owner Ltd. (herefter selskabet) ejer krydstogtskibet M/V Clipper Odyssey. I maj 2007 indgik selskabet en administrationsaftale samt en aftale om teknisk management med International Shipping Partners, Inc. Florida. Skibet har plads til 110 passagerer og er registreret på Bahamas. Selskabet har selvvangivet sig under tonnageskatteloven.

Krydstogtdivisionen, hvoraf nærværende skib er omfattet, ledes overordnet af Torben G. Jensen, som samtidig er medejer af rederiet, og Niels-Erik Lund, som er indirekte aktionær i krydstogtdivisionen. Niels-Erik Lund er endvidere stifter af og hovedaktionær i International Shipping Partners Ltd. ("ISP"), som er et USA-baseret selskab, der beskæftiger sig med management af skibe. Niels-Erik Lund er også direktør i ISP, som har kontor i Danmark på adressen Boltonvej 7, 2300 København S.

Ultimo 2007 blev skibet udlejet på 5-årig kontrakt til "Zegrahm Expeditions". Der er fremlagt materiale med eksempler på, hvilke cruises Zegrahm Expeditions har tilbudt med skibet Clipper Odyssey. Som et konkret eksempel skal der henvises til turen "Ring of Fire", som starter i Sapporo i Japan. Herefter sejles der til De Kurilliske Øer, hvor passagerne har mulighed for at udforske de forskellige øer. Turen varer ca. 14 dage. Turen ender i Petropavlovsk i Rusland, hvorefter man flyver til Anchorage i Alaska.

På retsmødet udleverede SKAT et notat fra Erhvervs- og Vækstministeriet fra 2012. Af notatet fremgår bl.a. følgende af spørgsmål B.6.4 og besvarelse heraf:

"Mener De, at krydstogtsejlad bør være statsstøtteberettiget efter retningslinjerne? I hvilken udstrækning tillader nationale love/administrativ praksis allerede nu, at der ydes statsstøtte til krydstogtsejlad?"

...

Der ses ikke behov for at udvide reglerne for statsstøtte efter retningslinjerne til at omfatte krydstogtsejlad. Efter dansk administrativ praksis krydstogt i et vist omfang omfattet, såfremt det kan godtgøres, at aktiviteten begrundes med et egentligt trafikbehov. Der er formentlig ikke behov for at udvide statsstøttereglerne om krydstogtsejlad."

SKATs afgørelse

SKAT har i afgørelse af 15. august 2013 anført følgende:

"SKAT finder ikke at krydstogtaktivitet kan omfattes af den danske tonnageskattelov. Det vurderes dog, at denne aktivitet ganske vist er omfattet af tonnageskattelovens § 6, stk. 1, 1. pkt., da der er tale om sejlad af personer mellem forskellige destinationer - men der gøres i tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10, (sports-, udflugts- og fritidsmål) undtagelse for nogle former for virksomhed, hvor transportdelen ikke er det primære formål.

Det er SKATs opfattelse, at krydstogtaktivitet er omfattet af denne bestemmelse efter en almindelig sproglig forståelse af "fritidsformål". Derfor opfylder denne aktivitet heller ikke noget egentligt trafikbehov, jf. også kendelsen gengivet i SKM2007.731 LSR, som selskabet refererer til, hvor LSR finder, at anvendelse af skibet til tur- og chartersejlad godt nok må anses at ligge inden for en almindelig sproglig forståelse af "transport af passagerer eller gods", men at selskabet ikke var berettiget til at opgøre den skattepligtige indkomst efter reglerne i tonnageskatteloven, da en del af tur- og chartersejladserne havde sports-, udflugts- og fritidsformål eller repræsentative formål, jf. TSL § 8, stk. 1 nr. 9. Ligeledes var størstedelen af tur- og chartersejladserne ikke sket mellem forskellige destinationer og endelig kunne ingen af tur- og chartersejladserne anses for at dække et egentligt trafikbehov.

Flere lande har, som anført af selskabet, tonnageskatteordninger, hvor krydstogtsejlad er inkorporeret. Disse ordninger er – i lighed med den danske ordning – godkendt af EU Kommissionen. Der ses dog ikke at være nogen uoverensstemmelse mellem den danske ordning og Kommissionens holdning til dette punkt. Skal krydstogtaktivitet inkluderes i den danske tonnageskatteordning kræves der en lovændring, som skal godkendes af kommissionen.

Selskabet mener, at krydstogtaktiviteter blev særskilt udtaget af undtagelsesbestemmelsen i den nugældende § 8 i forbindelse med det lovforberedende arbejde. "Der blev således truffet en vel-

overvejet beslutning om, at krydstogtaktiviteter ikke skulle undtages fra dansk tonnagebeskatning”.

SKAT skal hertil bemærke, at lovens tilblivelse havde et meget langstrakt forløb, hvor der blev ændret på flere af lovens elementer undervejs - der kan derfor næppe udledes noget konkret i forhold til fortolkningen af hvorvidt krydstogtaktivitet skulle have været omfattet af ordningen.

At den endelige formulering af lovens § 8, stk. 1, nr. 10, har fået et bredere indhold fremfor et specifik angivelse af krydstogtaktivitet indikerer efter SKATs opfattelse, at man fra lovgivers side blot har ønsket at aktivitet udover krydstogtaktivitet også skulle være undtaget fra tonnageskatteordningen, såfremt der er tale om sports- udflugts- og fritidsformål.”

Selskabets opfattelse

Selskabets repræsentant har ved klage af 15. november 2013 anført følgende:

Klagen angår spørgsmålet om, hvorvidt de krydstogtaktiviteter, som Klagerens krydstogtskib anvendes til, kan omfattes af tonnagebeskatningen, herunder om sådan transport af passagerer mellem forskellige destinationer er omfattet af undtagelsesreglen i § 8, stk. 1, nr. 10, om ”sports, udflugts- og fritidsformål”.

Indledningsvist bemærkes, at der ved særskilte breve samtidig klages over SKAT’s afgørelser af 15. august 2013 vedrørende 6 andre selskaber, som indgår i samme koncern som Klageren, og som ligeledes ejer krydstogtskibe. Idet disse klager angår tilsvarende spørgsmål som nærværende klage (herunder det principielle spørgsmål om, hvorvidt virksomhed i form af krydstogt kan omfattes af tonnagebeskatningen), skal jeg venligst anmode om, at sagsbehandlingen af disse 6 sager stilles i bero på afgørelse af nærværende sag.

1. Påstand

Der nedlægges påstand om, at SKAT skal tilpligtes at anerkende, at Klageren skal beskattes efter tonnageskatteovens bestemmelser, og at den af Klageren indsendte selvangivelse for indkomståret 2009 således er korrekt.

2. Sagsfremstilling

Klageren indgår i Clipper-koncernen, som er et dansk rederi med hovedsæde på Sundkrogsgade 19 i København, og ejer som sit eneste aktiv krydstogtskibet M/V Clipper Odyssey (“Skibet”), som er indregistreret i skibsregistret på Bahamas.

Rederiets krydstogtdivision omfattede i 2009 10 krydstogtskibe og var organiseret således, at de enkelte krydstogtskibe ejedes af separate selskaber, som således kun ejede ét skib hver.

Krydstogtdivisionen ledes overordnet af Torben G. Jensen, som samtidig er medejer af rederiet, og Niels-Erik Lund, som er indirekte aktionær i krydstogtdivisionen. Niels-Erik Lund er endvidere stifter af og hovedaktionær i International Shipping Partners Ltd. (“ISP”), som er et USA-baseret selskab, der beskæftiger sig med management af skibe. Niels-Erik Lund er også direktør i ISP, som har kontor i Danmark på adressen Boltonvej 7, 2300 København S.

Både Torben G. Jensen og Niels-Erik Lund er danske statsborgere. De bor i Danmark sammen med deres familier, og de er begge fuldt skattepligtige til Danmark.

Rederiets krydstogtskibe udlejes med besætning (time charter) til rejsebureauer, adventure-bureauer og lignende. Time charter-aftalerne forhandles og indgås af Niels-Erik Lund og Torben G. Jensen, mens selve udarbejdelsen af aftalerne forestås af rederiets juridiske afdeling, som er fysisk placeret på koncernhovedkontoret i København. I charteraftalerne er det blandt andet aftalt, hvor det pågældende skib må sejle, og hvilken type sejlads skibet må bruges til. Inden for disse aftalte rammer fastlægger den enkelte charterer den konkrete sejlplan for det pågældende skib.

Ultimo 2007 blev Skibet udlejet for en 5-årig periode til Zegrahm Expeditions (“ZE”), som er et adventure-bureau med base i Seattle, USA. I charter-perioden har ZE anvendt Skibet til krydstogter forskellige steder i verden, og i 2009 benyttedes Skibet blandt andet til krydstogter i New Zealand, Polynesien, Tahiti, Alaska, Japan og New Guinea. Kopi af

markedsføringsmateriale vedrørende de enkelte krydstogter vedlægges som bilag 2-9, og sejlplanerne vedlægges samlet som bilag 10.

Programmet for det enkelte krydstogt er tilrettelagt således, at passagererne besøger en række destinationer i løbet af rejsen. Som eksempel kan nævnes krydstogtet til New Zealand (bilag 2). Krydstogtruten er illustreret på side 4 i markedsføringsmaterialet, og det ses heraf, at Skibet ligger i havn ved mindst 10 destinationer i løbet af krydstogtets 16 dage. Det ses yderligere af markedsføringsmaterialets beskrivelse, at turen er tilrettelagt efter, at passagererne går i havn og oplever de enkelte destinationer. Eksempelvis er der afsat hele dage til at udforske steder som Fiordland National Park (side 5) samt byerne Christchurch (side 6) og Wellington (side 7). Herudover arrangerer ZE diverse ture på land, blandt andet en byvandring i Dunedin (side 6), vinsmagning i Kaikoura (side 6-7), en tur gennem New Zealands regnskov (side 7), besøg hos lokale gallerier og glaspustere i Nelson (side 7), en køretur langs kysten ved Napier (side 8) og udforskning af geysere og varme kilder i Rotorua (side 8).

Som et andet eksempel kan henvises til bilag 6 vedrørende et krydstogt til Alaska. Af beskrivelsens side 3 ses sejlruten, som er yderligere beskrevet på de følgende sider. På dette krydstogt sejlede Skibet blandt andet til Hall Island, St. Paul Island og George Island. Disse øer kan kun besøges med skib, og krydstogtet var således en helt unik mulighed for passagererne for at besøge disse destinationer.

De øvrige krydstogter, som Skibet blev anvendt på i løbet af 2009, blev arrangeret på tilsvarende vis med en sejlroute og en række landbaserede destinationer, som blev besøgt undervejs. Der er således for alle krydstogter tale om en kombination mellem (i) sejlads mellem de enkelte destinationer og (ii) udforskning af destinationerne på land.

Det vedlagte markedsføringsmateriale indeholder en beskrivelse af Skibet og faciliteterne om bord samt en oversigt over de enkelte skibsdæk. Som et eksempel henvises til bilag 6, side 12. Heraf ses, at Skibet er udstyret med 4 dæk samt en række forskellige kahyt-typer. Herudover har Skibet udkigsdæk, en restaurant og to lounges.

Skibets konstruktion og faciliteter er yderligere beskrevet på ZE's hjemmeside (bilag 11) og i udskrift fra ISP (bilag 12). Det fremgår blandt andet heraf, at Skibet har plads til 110 passagerer, at alle kahytter er udstyret med badeværelse, minibar, mv., og at Skibet er udstyret med et mindre bibliotek, en udendørs pool samt en gavebutik. Skibet har derimod hverken kasino, biograf, skønhedssalon, fitnessfaciliteter, shopping-muligheder eller lignende.

Idet Klageren er skattepligtig til Danmark som følge af, at ledelsens sæde er i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6, og idet rederiet har valgt at anvende tonnageskatteordningen, har Klageren opgjort sin skattepligtige indkomst for indkomståret 2009 efter bestemmelserne i tonnageskatteoven.

Ved sin afgørelse (bilag 1) har SKAT ændret Klagerens skatteansættelse for indkomståret 2009 med henvisning til, at virksomhed i form af krydstogtaktiviteter - efter SKAT's opfattelse - er undtaget fra tonnagebeskatning i medfør af tonnageskatteovens § 8, stk. 1, nr. 10, om "sports, udflugts- og fritidsformål".

Der er i sagen ikke tvivl om, at Klageren driver erhvervmæssig virksomhed med transport af passagerer mellem forskellige destinationer, efter tonnageskatteovens § 6, stk. 1. Spørgsmålet er, om sådan transport af passagerer mellem forskellige destinationer er omfattet af undtagelsesreglen i § 8, stk. 1, nr. 10, om "sports, udflugts- og fritidsformål".

3. Anbringender

Det gøres gældende, at Klageren opfylder betingelserne for dansk tonnagebeskatning, idet Klageren driver erhvervmæssig virksomhed med transport af passagerer mellem forskellige destinationer, jf. tonnageskatteovens § 6, stk. 1, og idet Klagerens virksomhed ikke er omfattet af undtagelsen for "sports-, udflugts- og fritidsformål" i tonnageskatteovens § 8, stk. 1, nr. 10.

3.1 Retsgrundlaget

Det fremgår afsnit 4.0 i SKAT's afgørelse (bilag 1), at:

“Skal krydstogtaktivitet inkluderes i den danske tonnageskatteordning kræves der en lovændring, som skal godkendes af kommissionen.”

Dette bestrides.

Det er Klagerens opfattelse, at den virksomhed, der drives med Skibet i form af krydstogtaktiviteter, ikke er omfattet af tonnageskatteovens § 8, stk. 1, nr. 10. Det støttes på:

- i. EU's retningslinjer og Kommissionens godkendelse af andre EU-medlemslandes tonnageskatteordninger;
- ii. en formålsfortolkning af tonnageskatteovens § 8, stk. 1, nr. 10; og
- iii. en gennemgang af offentliggjort praksis vedrørende tonnageskatteoven § 8, stk. 1, nr. 10.

Ad. (i) — EU'S retningslinjer

De danske regler om tonnagebeskatning er udarbejdet og godkendt i henhold til EU's retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (Kommissionens meddelelse 2004C 13/03, jf. bilag 13. Det fremgår af retningslinjernes punkt 2, at retningslinjerne:

“... tager sigte på at fastlægge de parametre, indenfor hvilke statsstøtte til søtransportsektoren vil blive godkendt af Kommissionen efter de fællesskabsretlige regler og procedurer for statsstøtte i henhold til traktatens artikel 87, stk. 3, litra c), og/eller artikel 86, stk. 2.”

Retningslinjerne omtaler ikke krydstogtsejlds.

En række EU-lande har implementeret tonnageskatteordninger. Det gælder eksempelvis Storbritannien, Holland og Grækenland, som alle har tonnageskatteordninger, der omfatter krydstogtssejlds. Disse ordninger er - i lighed med den danske ordning - godkendt af EU Kommissionen, jf. eksempelvis den som bilag 14 vedlagte godkendelse for Storbritannien.

Til illustration henvises til ordningen i Storbritannien, hvor skattemyndighederne har udarbejdet en “Tonnage Tax Manual”, som kan ses i sin helhed på denne hjemmeside:
<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/ttmanual>. Af vejledningens punkt TTM03545 fremgår blandt andet følgende (bilag 15):

“Although largely self-explanatory, the context suggests the transport of ticket-holding people from A to B for a fare in the case of ferries, or as paying customers in the case of a cruise liner.

It does not include

- Chartered yachts as they are specifically excluded by paragraph 20(1)(b) ...“

Endvidere fremgår følgende af vejledningens punkt TTM03630 (bilag 16) vedrørende “pleasure crafts”, som efter engelsk ret er undtaget fra tonnageskattebeskatning:

“A ‘pleasure craft’ is defined as a vessel of a kind whose primary use is for the purposes of sport or recreation.

A vessel that has individual fare-paying passengers is not a pleasure craft. For example, a commercially operated cruise liner, although operated primarily for the recreation of its passengers, is not a pleasure craft.

A vessel that is chartered as a whole by its passengers, for example a holiday yacht, is a pleasure craft.

Chartered ‘as a whole’ will include charter by a passenger alone, or by passengers acting together, or by a third party acting on behalf of one or more of the passengers.”

Som det fremgår af andet afsnit af det ovenfor citerede, er krydstogtskibe ikke omfattet af betegnelsen “pleasure craft” under engelsk ret, idet der sondres mellem (i) salg af enkeltbilletter til et krydstogt og (ii) udlejning af hele skibet.

Både den engelske tonnageskatteordning og den tilhørende vejledning er godkendt af EU Kommissionen (bilag 14), hvilket viser med al ønskelig tydelighed, at EU's retningslinjer omfatter krydstogtskibe, som således kan være omfattet af en medlemsstats tonnageskatteordning. Af samme grund vil en fortolkning af den eksisterende danske tonnageskatteordning, som indebærer, at krydstogtskibe anses for omfattet af tonnagebeskatningen, hverken være i strid med EU-retten eller kræve fornyet godkendelse af tonnageskatteordningen fra EU Kommissionen.

Det forhold, at den engelske tonnageskatteordning tillader, at krydstogtaktiviteter kan omfattes af tonnagebeskatning, indebærer naturligvis ikke, at den danske tonnageskatteordning også gør det. Dette spørgsmål må afgøres ved fortolkning af de danske regler.

Ad. (ii) — Tonnageskatteovens § 8, stk. 1, nr. 10

I sin afgørelse af 15. august 2013 (bilag 1) har SKAT anført, at krydstogtaktivitet er omfattet af undtagelsesbestemmelsen for "sports, udflugts og fritidsformål", og at Klageren derfor ikke kan anvende tonnageskatteordningen.

Eftersom selve ordlyden af tonnageskatteovens § 8, stk. 1, nr. 10 ikke giver grundlag for at konkludere, hvorvidt krydstogtaktiviteter kan omfattes af tonnagebeskatning eller ej, må SKAT's afgørelse forstås således, at en formålsfortolkning - ifølge SKAT - fører til, at krydstogtsvirksomhed generelt set må karakteriseres som "sports, udflugts- og fritidsformål".

Denne udlægning af tonnageskatteoven bestrides.

Ved vurderingen af, om Klageren kan anvende tonnageskatteordningen i relation til Skibet, må der - i mangel af direkte stillingtagen hertil i loven - tages udgangspunkt i, hvad formålet med tonnageskatteordningens indførelse, herunder undtagelsesbestemmelsen, var. Der må herved ses både på formålet med EU's retningslinjer for statsstøtte til rederibranchen og på formålet med at vedtage den danske tonnageskatteordning.

Formålet med at tillade statsstøtte som led i den fælles til søtransportpolitik var at øge konkurrenceevnen på verdensskibsfartsmarkedet for EU-fællesskabets flåde. Det fremgår direkte af punkt 3.1 i EU's retningslinjer (bilag 13).

Da konkurrencen på skibsfartsmarkedet blev forøget i form af en skattebegunstigelse til rederibranchen, var det samtidig vigtigt at sikre sig mod misbrug og omgåelsesmuligheder. Der måtte derfor ske en tydelig afgrænsning af ordningens omfang, herunder af de former for virksomhed, der kan omfattes af tonnagebeskatningen. Denne afgrænsning foretages i dansk henseende i tonnageskatteovens § 8, stk. 1, som opregner, hvilke former for virksomhed der ikke kan omfattes af tonnagebeskatning, uanset om virksomheden sker om bord på et skib.

For så vidt angår tonnageskatteovens § 8, stk. 1, nr. 10, var formålet med denne bestemmelse blandt andet at sikre, at arrangementer til søs, som er i direkte konkurrence med tilsvarende landbaserede arrangementer, ikke kan beskattes efter tonnageskatteoven og dermed skabe en skattebegünstiget konkurrence, blot som følge af, at arrangementet flyttes til et skib. Der henvises herved til bemærkningerne til undtagelsesbestemmelsen i lovforslaget (FT 2001/02, lovforslag nr. L 92), hvoraf følgende fremgår:

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

Bestemmelsen tager således sigte på at undtage virksomhed i form af firmaudflugter, messer og tilsvarende arrangementer, som ligeså vel kunne afholdes på land. Det er helt i tråd med, at tonnageskatteordningen alene har til formål at forbedre konkurrenceevnen for skibsfarten.

Lovforarbejderne omtaler ikke krydstogtaktiviteter. Derfor må der ved en vurdering af om krydstogtaktiviteter kan omfattes af tonnagebeskatning tages udgangspunkt i det i forarbejderne nævnte kriterium; om sejladsen kan begrundes med et egentligt trafikbehov.

Det skal yderligere bemærkes, at ifølge Rederiforeningen blev krydstogtaktiviteter særskilt udtaget af undtagelsesbestemmelsen i den nugældende § 8 i forbindelse med det lovforberedende

arbejde forud for vedtagelse af tonnageskatteloven. I den endelige udformning af loven er det derfor alene virksomhed i form af "sports-, udflugts- og fritidsformål", der er undtaget fra tonnagebeskatning efter tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10. Denne ændring må efter vores opfattelse forstås således, at der blev truffet en velovervejede beslutning om, at krydstogtaktiviteter ikke skulle undtages fra dansk tonnagebeskatning.

Ad. (iii) — Praksis

Der foreligger alene én offentliggjort afgørelse vedrørende anvendelsesområdet for tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10; Landsskatterettens afgørelse refereret SKM 2007.731 LSR.

Sagen omhandlede et skib, der var registreret i DIS som lastskib (lejrskole-, lystfisker- og charterskib), og som sejlede tur- og chartersejlad. Det var yderligere oplyst, at skibet kun udlejedes med besætning og fører og kun til én kunde pr. chartersejlads. Hovedparten af sejladserne var dagsture, hvor skibet returnerede til samme havn, som det sejlede ud fra. Dog havde skibet i det relevante indkomstår én længerevarende tur, hvor et firma havde lejet skibet til en "sejlende udstillings- og salgsmesse".

Landsskatteretten fandt ikke, at det pågældende skib opfyldte betingelserne for anvendelse af tonnageskatteordningen, idet virksomheden var "sports, udflugts- og fritidsformål", jf. tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10. I sin afgørelse fremhævede Landsskatteretten blandt andet følgende:

"Anvendelse af skibet til tur- og chartersejlads må anses at ligge indenfor en almindelig sproglig forståelse af "transport af passagerer eller gods". ... Størstedelen af tur- og chartersejladserne er ikke sket mellem forskellige destinationer, og ingen af tur- og chartersejladserne kan anses for at have dækket et egentligt trafikbehov."

Der henvises herved til lovforarbejderne til undtagelsesbestemmelsen, hvoraf det netop fremgår, at sejlad, som ikke kan begrundes med et "egentligt trafikbehov", er omfattet af undtagelsen i § 8, stk. 1, nr. 10.

Landsskatteretsafgørelsen angik ikke virksomhed i form af krydstogtaktiviteter. I modsætning til de aktiviteter, der er refereret i afgørelsen ovenfor, er krydstogtaktiviteterne med Skibet blandt andet kendetegnet ved:

1. at der udbydes og sælges billetter til en bred kreds af passagerer;
2. at krydstogterne har en varighed af omkring 2 uger (der er ikke tale om enkeltdagsture, som tilfældet var i Landsskatterets afgørelsen) og
3. at der besøges flere forskellige destinationer på land i løbet af krydstogtrejsen.

De faktiske omstændigheder i ovennævnte Landsskatteretsafgørelse er derfor ikke sammenlignelige med nærværende sag.

Yderligere bemærkes, at netop sondringen mellem (i) enkeltdagsture og udlejning af hele skibet, og (ii) flerdagsture og salg af billetter til enkeltpersoner, svarer til den sondring, der foretages af skattemyndighederne i Storbritannien i relation til undtagelsen for "pleasure crafts".

Sammenfatning

Det kan på baggrund af ovenstående konstateres, at hverken EU's retningslinjer, tonnageskattelovens ordlyd, forarbejderne til tonnageskatteloven eller den ene offentliggjorte Landsskatteretsafgørelse om tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10, giver grundlag for en antagelse om, at virksomhed i form af krydstogtaktiviteter generelt er undtaget fra tonnagebeskatning i medfør af tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10.

Der må derfor foretages en helt konkret vurdering af Skibets anvendelse, hvorved der må ses på, om sejladserne med Skibet opfylder et "egentligt trafikbehov" (afsnit 3.2), og om den pågældende virksomhed opfylder det grundlæggende formål med tonnageskatteordningen om ikke at være i konkurrence med landbaseret virksomhed (afsnit 3.3).

3.2 Sejladserne med Skibet opfylder et "egentligt trafikbehov"

Det gøres gældende, at krydstogterne med Skibet indebærer et egentligt trafikbehov for passagererne. Det skyldes, at sejladsen med Skibet er en nødvendig forudsætning for, at passagererne kan besøge rejsens mange forskellige destinationer. Der er selvsagt stor forskel på at vælge et krydstogt i Japan (se bilag 8) og et krydstogt i Alaska (se bilag 6), og det er derfor de enkelte destinationer, der er afgørende for valget af krydstogtrejse.

Som omtalt i sagsfremstillingen ovenfor omfatter eksempelvis Alaskakrydstogtet (bilag 6) - foruden sejladsen - besøg på en række destinationer, som ikke kan besøges på anden vis. Krydstogtets sejlroute er således en altafgørende forudsætning for at komme til destinationerne, og allerede af den grund har passagererne et egentligt trafikbehov.

Transportbehovet er yderligere begrundet i det faktum, at krydstogterne med Skibet i 2009 ikke startede og sluttede i samme havn. For New Zealand-krydstogtet var der således tale om, at krydstogtet startede i Milford Sound og endte i Auckland. Skibet vendte ikke på noget tidspunkt i løbet af rejsen tilbage til samme destination. Tilsvarende gjorde sig gældende for de øvrige krydstogter, som Skibet blev benyttet til i 2009, jf. bilag 2-9.

Også Skibets indretning og dets faciliteter understøtter, at formålet ikke har været, at passagererne skulle blive om bord på Skibet under hele rejsen. Skibet er således hverken udstyret med kasino, shoppingcenter, biograf, fitnesscenter eller lignende faciliteter.

Idet krydstogtsejladserne med Skibet er sket mellem forskellige destinationer uden på noget tidspunkt at returnere til samme havn, og idet de landsbaserede destinationer må anses for at være helt afgørende for valget af krydstogt, er betingelsen om, at sejladserne skal dække et egentligt trafikbehov, opfyldt.

3.3 Skibet er ikke i konkurrence med landbaseret hotel/restaurationsvirksomhed

Skibets anvendelse til krydstogtsaktiviteter indebærer ikke konkurrence med landbaseret virksomhed. Det skal pointeres, at den ovenfor refererede Landsskatteretsafgørelse, SKM 2007.731 LSR, heller ikke i denne forbindelse er sammenlignelig med nærværende sag, fordi skibene udfører helt forskellige aktiviteter.

I SKM 2007.731 LSR blev det pågældende skib anvendt til formål, som var i konkurrence med tilsvarende aktiviteter på land. Det var i denne sag selve opholdet på skibet, der begrundede passagerernes deltagelse - ikke sejladsen. Til eksempel kan nævnes den i referatet omtalte 12-dages "sejlende udstillings- og salgsmesse", hvor skibet ifølge referatet fungerede som udstillingslokale, mens det sejlede rundt til forskellige havne i Danmark. Hvis tonnageskatteordningen blev tilladt anvendt i tilfælde som beskrevet i denne afgørelse, ville rederiet opnå en betydelig konkurrencemæssig fordel (i form af en skattebegünstigelse) i forhold til landbaserede udstillingsmesser og firmaudflugter. Det er således helt i tråd med EU's retningslinjer om statsstøtte på søtransportområdet, at sådanne aktiviteter ikke tillades omfattet af den begunstigede tonnageskatteordning.

Anvendelsen af Skibet adskiller sig helt afgørende fra ovenstående ved at arrangere og udbyde krydstogtture til en bred kreds af feriegæster. Der er ikke tale om udleje af Skibet til privat- eller firmaarrangementer, som lige så vel kunne afholdes på et hotel eller en restaurant på land. Tværtimod er krydstogterne med Skibet i sin natur helt unikke, idet sejladsen er en afgørende del af oplevelsen for passagererne, og idet blot tilnærmelsesvist tilsvarende arrangementer derfor ikke kan afholdes på land.

Anvendelse af tonnageskatteordningen for virksomhed i form af krydstogtaktiviteter vil således heller ikke være i strid med de bagvedliggende formål med at indføre og afgrænse tonnageskatteordningen.

4. Sammenfatning

Det er Klagerens opfattelse, at betingelserne for anvendelse af tonnageskatteordningen er opfyldt, idet rederiets flåde drives fra Danmark, idet EU Kommissionen har godkendt, at medlemslandenes tonnageskatteordninger kan omfatte krydstogtsaktiviteter; idet formålet med indførelse af tonnageskatteordningen tilsiger, at krydstogtaktiviteter også under dansk ret bør kunne omfattes af tonnagebeskatning; idet passagererne på Skibet har et egentligt transportbehov,

da rejsen giver dem mulighed for at besøge forskellige landbaserede destinationer; og idet aktiviteterne ikke er i konkurrence med landbaserede aktiviteter.

Landsskatterettens afgørelse

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

1) skibe ejet af rederiet, jf. dog stk. 2,

2) skibe, som lejes uden besætning (bareboat-charter), og

3) skibe, som lejes med besætning (time-charter),

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

Indkomst af virksomhed kan ikke omfattes af § 6, når der er tale om sports-, udflugts- og fritidsformål, jf. tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10.

Landsskatteretten er enig med SKAT i, at krydstogtaktivitet umiddelbart er omfattet af tonnageskatteloven, idet der er tale om transport af personer mellem forskellige destinationer, jf. tonnageskattelovens § 6, stk. 1, 1. pkt.

For så vidt angår tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10, er det Landsskatterettens opfattelse, at selskabets virksomhed er omfattet af bestemmelsen og som følge heraf ikke kan medtages under tonnageskattelovens beskatningsregler.

Ifølge forarbejderne (2001/2 LSF 92) til bestemmelsen er det anført, at bestemmelsen omfatter sejlads, som ikke kan begrundes med et egentligt trafikbehov, uanset om sejladsen foregår efter faste sejlplaner. Bestemmelsen omfatter også repræsentative formål m.v.

To retsmedlemmer, herunder formanden, anser rejser med krydstogtsskibe som en ferieform, hvor det primære formål ikke er at blive befragtet/transporteret mellem de forskellige destinationer. Det er en samlet pakkerejse, hvor transporten og de forskellige destinationer skal ses i en sammenhæng. 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.

Disse to retsmedlemmer er således enige med SKAT i, at denne rejseform er omfattet af ordlyden af tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10, om udflugts- og fritidsformål.

Det forhold, at andre lande konkret har taget stilling til krydstogtsskibe i deres tonnageskattelov, ses ikke at have betydning ved fortolkning af den danske lovgivning. Det ses ikke af forarbejderne, at krydstogtsskibe ikke skulle være omfattet af tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10.

Et retsmedlem finder, at formålet med tonnagebeskatningsreglerne er at bevare den danske skibsfarts position og internationale konkurrencedygtighed. På baggrund af formålet med loven samt det forhold, at der ikke konkret er taget stilling til krydstogtsskibes virksomhed i tonnagebeskatningslovens § 8, stk. 1, nr. 10, voterer dette retsmedlem for medhold. Der lægges særlig vægt på, at undtagelserne i § 8 alle er nøje specificeret og at krydstogtsejlads ikke er omtalt og ikke kan anses indeholdt i den upræcise formulering i nr. 10.

Der træffes afgørelse i overensstemmelse med flertallet. Landsskatteretten stadfæster herefter SKATs afgørelse.

Der er enighed om den talmæssige opgørelse, hvorfor overskud af virksomhed kan opgøres til 1.293.085 kr.

Landsskatteretten stadfæster herefter SKATs afgørelse."

2. Registreringsoplysninger mv.

Odyssey Owner Ltd. er et selskab indregistreret på Bahamas. Selskabet blev fra den 1. juli 2009 registreret som skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. I 2009 bestod selskabets aktivitet i at eje og udleje skibet M/V Clipper Odyssey på time-charter vilkår til krydstogtarrangøren Zegrahm Expeditions.

Skibet M/V Clipper Odyssey er indregistreret på Bahamas. Af skibets registrering fremgår bl.a., at skibet har kapacitet til 128 passagerer, og at der i fællesarealerne indgår main lounge (192 m²), day lounge (111 m²), dining room (185 m²), bar/library (65 m²) og gymnasium (20 m²). Skibets længde er 102.9 meter, og bruttotonnagen udgør 5.218 tons.

3. Krydstogter i perioden 1. juli 2009 til udgangen af 2009

Fra den skattemæssige registrering af Odyssey Owner Ltd. i Danmark den 1. juli 2009 til udgangen af 2009 benyttede lejeren Zegram Expeditions M/V Clipper Odyssey til at gennemføre krydstogterne "Wild Alaska", "Beyond Rapa Nui", "Pearls of Polynesia", "Wild Edge of the Pacific" og "New Zealand For the Holidays". På sidstnævnte rejse kom deltagerne ombord på skibet den 22. december 2009, og rejsen afsluttedes den 5. januar 2010.

Krydstogterne havde en varighed på 2-3 uger. Af brochurerne for de enkelte krydstogter fremgår, at de var kendetegnet ved anløb ved forskellige øer eller kystdestinationer i øvrigt, ved at skibet ikke returnerede til sin afgangshavn, ved sejlads primært om natten, og ved at deltagerne de fleste dage i dagtimerne besøgte destinationer på land eller langs land, enten ved at skibet anløb havn eller via mindre landgangsbåde. I krydstogterne deltog guider/foredragsholdere, og ombord på skibet blev der bl.a. afholdt foredrag og vist film, der var relevante for de destinationer, som krydstogterne omfattede. På nogle af krydstogterne var sightseeing på dækket ved skibets passage af seværdigheder særskilt medtaget i programmet/sejlplanen på enkelte dage.

Af brochuren vedrørende krydstogtet "New Zealand For the Holidays" fremgår ud over en detaljeret omtale af krydstogtets enkelte dage bl.a. følgende generelle beskrivelser:

"Dear Adventurer

Our wonderful holiday cruise to New Zealand is the perfect antidote both to the chill of our Northern Hemisphere winter and the chaotic hustle and bustle of the season. We invite you "Down Under" as we share and celebrate the natural and cultural wonders of this magical island country.

The superb 110-passenger *Clipper Odyssey* is the perfect vessel for our expedition and her fleet of onboard Zodiacs brings us up close to the impressive landscapes and wildlife that thrives there. New Zealand travellers invariably describe their experience as awe-inspiring - from the soaring mountains and glacier-carved waterways to islets teeming with seabirds, and flora and fauna found nowhere else on earth. Add to that gracious, British-flavoured cities and a fascinating cultural mix of hospitable people eager to share their history and tradition and you have the making of a truly memorable journey.

We begin our adventure in Fiordland National Park, a World Heritage Site where waterfalls tumble from the heavens and serene bays reflect photogenic conical peaks. From the deck of our ship watch for bottle-nosed dolphins and little blue penguins, and on walks through lush rain forest look for endemic tuis and bellbirds.

Christmas Day find us exploring Stewart and Ulva Islands with a visit to a tiny fishing village and walks amid an ancient rata forest. We call at the lovely cities of Dunedin and Christchurch, both showcases of Victorian architecture and centers of marine and Antarctic research. Museums, a castle, a wildlife reserve devoted to kiwi breeding, and a drive out to view and photograph a colony of northern royal albatross, one of the world's largest seabirds, are highlights.

Off the scenic coast of Kaikoura we watch for the migratory pods of orca, dusky dolphins, and sperm whales that feed in these nutrient-rich waters. And, in spectacular Marlborough Sound, Zodiacs bring us to secluded coves for nature walks and to the monument that commemorates the visits of Captain Cook to these shores.

New Zealand is endowed with a rich artistic heritage that blends Maori and European craftsmanship and the city of Nelson overflows with galleries and workshops of international renown. The harbor-side capital of Wellington claims one of the world's largest wooden buildings and two of the country's finest museums. We'll ring in the 2010 New Year in style on board our ship on our way to the Art Deco city of Napier.

...

Rates

...

Included:

Accommodations in our hotels and on board *Clipper Odyssey* as outlined in the itinerary; all onboard meals; all group meals on land; group transfers; services of the expedition staff; including lectures, briefings, slide/film shows; all group activities and excursions; landing and port fees; all gratuities.

...

Clipper Odyssey

The *Clipper Odyssey* is a 110-passenger luxury vessel, ideally suited for expedition cruising. She carries a fleet of Zodiacs, which allows us to land anywhere nature og curiosity dictates. All cabins have ocean view, safe, minibar, individually controlled heat/air conditioner, in-room music system, and sitting area with sofa. Passengers can track the progress of their voyage on the Global Positioning System broadcast in each cabin. Beds can be configured for twin or queen-size sleeping arrangements. All cabins have an en-suite bathroom with shower. The *Clipper Odyssey* maintains a gourmet kitchen, providing American and international specialties. Facilities on board the *Clipper Odyssey* include a dining room, lounge, small library and gym, outdoor pool, massage room, and gift shop. An elevator services all passenger cabin decks. The *Clipper Odyssey* has an infirmary staffed by a registered physician and a sophisticated telecommunications system permitting Internet access and telephonenumber and fax communication with any location around the world. Ship registry: Bahamas."

4. Zegrahm Expeditions' beskrivelse af ekspeditionsrejser

Af sektionen "Frequently Asked Questions" på Zegrahm Expeditions' hjemmeside fremgik pr. 22. februar 2016 følgende beskrivelse af den type rejser, som Zegrahm Expeditions er specialiseret i at udbyde:

"What is expedition travel?"

Ocean voyages, land tours, and safaris to far-flung destinations that provide travelers with adventurous and educational experiences qualify as expedition travel. An expedition comprises a small group of adventurers who investigate unusual places of cultural and/or natural significance, led by experts who enlighten these travelers and manage logistics of the journey. The nature of our destinations, itineraries, and activities in those destinations, and the quality of accommodations and leadership distinguish Zegrahm Expeditions. When defining "expedition travel", it is often easier to explain what it is NOT: resort vacations, pleasure cruises, and mass-market tours.

...

What type of ships do you use? How many passengers do the ships accommodate?

We employ a variety of exclusively chartered ships, icebreakers, and yachts for our programs, using the best vessels available in our destinations. Vessel sizes range from 16 to 40-passenger yachts and catamarans to small expedition cruise ships or icebreakers that accommodate as many as 110 passengers. ...

What activities are available during the voyage and do they cost extra? Is entertainment available on board the ship? What do we do at night and do I need to wear formal clothing? Will we get off the ship often?

Our expeditions are educational and active outdoor adventures, and the majority of our activities are scheduled off the ship. There will be opportunities for hikes and walks, birding tours, Zodiac excursions, and, depending on

the location and time of year, cultural visits and snorkeling and diving. Activities for each program are detailed in the itinerary and included in the cost of the voyage unless specifically noted.

We provide onboard lecture series on a regular basis. These presentations cover aspects of our voyage and the surrounding environment. In the evenings and on days at sea, we occasionally show movies or videos relevant to our destinations. Traditional ship entertainment (song and dance, lounge acts) is not featured on our programs. However, there are often cultural performances organized on our landings, where you can see native dances and/or musical performances.

The degree of dress is in accordance with one's personal preference. There is no need for formal clothing for our activities; however, you may wish to bring dressier clothing for the captain's welcome and farewell cocktail parties on board ..."

Forklaringer

Der er under hovedforhandlingen afgivet forklaring af vidnerne Søren Rasmussen, Thomas Martinussen, Erik A. Carlsen, Amrit P. Kalsi og Niels-Erik Lund.

Der er endvidere i medfør af retsplejelovens § 297, stk. 1, indhentet skriftlige erklæringer fra vidnerne Torben G. Jensen og Niels G. Jensen.

Søren Rasmussen har forklaret blandt andet, at han er cand.scient. i biologi og driver rejsebureauet Albatros Travel.

I branchen skelnes mellem konventionelle krydstogter og ekspeditions-krydstogter. Ekspeditions-krydstogter er blandt andet karakteriseret ved anvendelse af små skibe, der kan rumme mellem 100-200 passagerer. Albatros Travel er den eneste udbyder af disse særlige ture i Danmark, og der er 10 udbydere i alt i verden. De er få aktører, der samarbejder om at lave disse ekspeditions-krydstogter, idet det er meget kostbart.

For 25 år siden lejede de ekspeditionsskibe hos russiske rederier, så de kunne udbyde krydstogtsrejser til jordens fjerneste egne. Det koster en formue at leje et sådant skib, og det kunne kun lade sig gøre før i tiden, fordi det var russiske skibe.

Albatros Travel har lejet skibe hos Clipper Group A/S, fordi de ejer skibe, der kan sejle på fjerne destinationer.

Han har selv planlagt ture med skibet M/V Clipper Odyssey, og han har købt en af turene fra Zegrahm Expeditions, der er et amerikansk firma. Han lavede den selv om.

Skibene lejes på time-charter-vilkår, hvor skibet normalt lejes med det hele, herunder besætning. De fleste operatører lejer skibet med både deck & engine-besætning, som er nødvendig for at sejle skibet, og med leisure-besætning, der dækker forplejning, rengøring mv. Albatros Travel tilføjer et ekspeditionsstaff, der bl.a. sejler med zodiacs (gummibåde), når gæsterne skal i land på øer mv.

Han planlægger skibets sejlads og lejer skibet i en bestemt periode. Der er en ekspeditionsleder om bord på skibet, der delvist skaber turen undervejs, idet det planlagte program kan variere afhængig af vejret mv.

Han var ikke med til at sælge de ekspeditions krydstogter, der er beskrevet i nærværende sag. Han har været med på 5 ture med M/V Clipper Odyssey. Han kan ikke huske, om han var med på tur med skibet i 2009.

Ekspeditionsskibe er hardcore skibe, og der er ikke mange faciliteter ombord. Der er en række foredrag af fagfolk undervejs. Det er rejsemålene, der er afgørende for kunderne, ikke faciliteterne om bord. Et ekspeditionsskib er et barberet skib.

De ville ikke kunne sælge disse ture, hvis der ikke sejles til de destinationer, hvor man ikke kan komme på anden måde. Skibet er både transport og hotel. Mange af destinationerne er komplicerede at komme til og med en række begrænsninger vedrørende anløb mv. Det er helt unikke rejser. Skibet bruges til transporten til destinationerne. Der er steder på f.eks. Grønland, hvor man kun kan komme med skib.

Kunden betaler for transporten med skib, flyrejsen og oplevelsen. Prisen afhænger blandt andet af, hvor mange der er i kahytterne. Han sælger destinationerne, og det er ikke et konventionelt krydstogt. De konventionelle krydstogter går lidt samme vej. Der er mange udflugter forbundet med krydstogt. Ved konventionel krydstogt er der mange faciliteter ombord, herunder shows, badeland mv. Grundpakken er den samme i alle typer krydstogtsrejser, idet man får transport, kahyt, forplejning og mulighed for udflugter.

Thomas Martinussen har forklaret blandt andet, at han er Head of Legal hos Clipper Group A/S, Danmark, hvor han har været ansat siden 2004. Han kan bekræfte, at rederiet i 2009 var organiseret som anført i stævningen på side 1 med 300 skibe, 400 ansatte, herunder 300 i hovedsædet i København, en omsætning på USD 1.057.500.000 og 107 selskaber i tvungen sambeskatning.

I 2009 besluttede man, at de selskaber, der primært hørte hjemme i Danmark, flyttede skattemæssigt hjemsted til Danmark. Det skyldtes dels ejerens tilhørsforhold til Danmark og dels den attraktive tonnageskat.

Han er med ved udarbejdelse af kontrakter med turoperatører og med aftalepartnere, der driver ekspeditions krydstogtsskibet. Der er ikke forskel på hans arbejde, om det drejer sig om krydstogtsskibe eller andre skibstyper.

Ekspeditions krydstogtsskibe er mindre skibe til ekspeditions krydstogter, hvor passagererne kan komme specielle steder hen og få spændende oplevelser. Det er et passagerskib. De er i international konkurrence, når de udbyder sådanne skibe. Skibene udlejes på time-charter-vilkår, hvor rederiet er ansvarlig for den tekniske del og skal levere et velfungerende skib i god stand med en besætning, der kan sejle skibet. Lejeren står for den kommercielle del, herunder sejlsplaner og billetter.

Det er let at flytte det skattemæssige hjemsted for et skib, fordi det sejler rundt. Mange lande ønsker at tiltrække rederier og tilbyder attraktive skattevilkår. Så rederierne finder et skattemæssigt hjemsted, hvor der er lige vilkår med konkurrenterne.

Erik A. Carlsen har forklaret blandt andet, at han er ansat som Head of Clipper Fleet Management hos Clipper Fleet Management A/S, Danmark. Han er uddannet skibsfører og sejlede fra 1997 til 2001. Han har siden 2010 været ansvarlig for sikkerhed og miljø og er nu ansvarlig for den tekniske organisation.

Det i bilag 12 anførte er den tekniske beskrivelse af M/V Clipper Odyssey. Det er et passagerfartøj bygget til at sejle internationalt, og skibet er certificeret i henhold til internationale konventioner.

I hans afdeling driver de skibe inden for tørlast og har drevet krydstogtskibe, men ikke M/V Clipper Odyssey, der nu ligger i bareboat. Der er som udgangspunkt ingen forskel på drift af krydstogtskibe og andre skibe.

Der er en teknisk manager på skibet, der er indlejet af rederiet, og som handler på rederiets ansvar. Den tekniske manager skal blandt andet sikre hvilke områder, der må sejles i, idet det skal være et forsikringsdækket område. De overvåger også, om der sejles til embargoområder.

Han har været ombord på et andet krydstogtskib for at gennemgå dette sammen med banken.

Amrit P. Kalsi har forklaret blandt andet, at han siden 2011 har været ansat hos Clipper-koncernen, og han er nu Group COO i Clipper Group A/S, Danmark. Han er ansvarlig for køb, salg, den tekniske afdeling og diverse projekter.

Han kender M/V Clipper Odyssey og andre skibe i krydstogtsdivisionen. Han har været ombord på et andet krydstogtskib i forbindelse med indgåelse af en bareboat-charter.

Der er ikke forskel på at arbejde med krydstogtskibe frem for andre skibe. Ved salg/køb er det samme proces.

Forretningen udøves i international konkurrence. Det er kendetegnende for krydstogtskibene, at nogle af dem er velegnede til visse typer af trades. Nogle er meget smalle, så de kan komme gennem smalle passager. Andre er velegnede til sejlads i Middelhavet, hvor de kan komme i havne, hvor andre skibe ikke kan komme ind til. Der er skibe, der er udstyret og sikret til sejlads ved Arktis. M/V Clipper Odyssey er et passagerskib og behandles som et sådant.

Niels-Erik Lund har forklaret blandt andet, at han er President og CEO i Sunstone Ships Inc., Miami, som har med passagerskibe at gøre. Han har været beskæftiget i branchen i 48 år. Han bor i Danmark og har kontor i Danmark.

Han har beskæftiget sig med krydstogtsdivisionen i Clipper som indirekte ejer af nogle af skibene og har været med i ledelsen. I 2009 var han aktiv i driften af Clippers krydstogtsdivision. M/V Clipper Odyssey blev udlejet på time-charter-vilkår til Zegrahm Expeditions, der er et lille amerikansk ekspeditionsselskab, der betjener et lille klientel af veluddannede amerikanere med penge og tid, og som gerne vil se forskellige dele af verden. Det er meget specielle ture. M/V Clipper Odyssey kan komme til steder i verden, som andre skibe ikke kan komme til, herunder ubeboede øer uden havne. Man kan typisk ikke komme til for eksempel sådanne øer i Polynesien og til Far East Russia på andre måder. Det er en sværere operation at drive denne type skib, fordi de kommer til steder uden faciliteter. De kan ikke få eller købe noget på destinationerne.

På M/V Clipper Odyssey er der plads til 128 passagerer i 64 kahytter, men typisk er der kun omkring 100 passagerer ombord. Kunderne køber turene på grund af stederne, man kommer

til. Man kan komme afsted for en brøkdel af prisen til andre steder i verden med andre krydstogtskibe.

På almindelige krydstogtskibe er der en række underholdningsfaciliteter. På M/V Clipper Odyssey er der dejlige kahytter og foredrag om de områder, man kommer til. Der er typisk 11-15 specialister om bord. Det er en undervisningstur. De opererer i international konkurrence. Priserne for turene med M/V Clipper Odyssey er opdelt i kategorier afhængig af størrelsen af kahytten og beliggenhed af denne. Der er ikke 1. og 2. klasse på dette skib. Passageren har rådighed over kahytten under hele turen. Der er ingen børn med på turen, idet skibet ikke er indrettet til dette.

Rederiet skal drive skibet sikkert efter gældende internationale krav. Skibet skal også fungere for passagerne. Sejlplaner og ruter planlægges af kaptajner på kontoret i Miami i samarbejde med den operatør, der har lejet skibet. Hans selskab har kontor i Miami, fordi Miami er verdens knudepunkt for krydstogtsvirksomhed, og fordi der ikke er nogen krydstogtselskaber i Danmark.

Af erklæring afgivet af vidnet Niels G. Jensen den 21. april 2017 fremgår:

"1. Hvad har din rolle været i driften af Clipperkoncernen og krydstogtdivisionen?"

Jeg har været kommercielt involveret i Clipper-koncernen siden 1999.

I perioden 1999-2003 arbejdede jeg i bulk charter-afdelingerne med primær base i Stamford. I perioden 2003-2007 arbejdede jeg i koncernen som Chartering Manager i multi purpose-afdelingen, der ligger i Houston, Texas. Og fra 2007 og indtil nu har jeg fungeret som bestyrelsesmedlem i Clipper Group (Management) Ltd med base i Nassau, Bahamas. Siden 2007 har jeg ligeledes fungeret som bestyrelsesmedlem for koncernens krydstogtaktiviteter.

2. Hvad var baggrunden for at erhverve Odyssey?"

Skibet blev erhvervet i maj 2007 fra selskabet Clipper Odyssey Ltd., der drives af First Choice Holidays PLC. Skibet blev indkøbt med henblik på at chartre det til nicheoperatører inden for ekspeditionssegmentet i erhvervsøjemed.

3. Hvad er baggrunden for oprettelsen af Odyssey Owner Ltd. ?

Odyssey Owner Ltd er et selskab med begrænset hæftelse, der ejer skibet Clipper Odyssey. Det er ganske almindelig praksis i den maritime sektor, at man har en selskabsstruktur, hvor et enkelt selskab ejer et enkelt skib.

4. Hvilken type sejlads er skibet Odyssey blevet benyttet til?"

Clipper Odyssey er blevet benyttet til ekspeditions-krydstogter i varmt klima, da skibet er designet til dette formål. (dvs. ikke et skib bygget med forstærkning for sejlads i is - *Ice Class*). Skibet har primært været anvendt til sejlads i farvandene omkring Australien, New Zealand og mindre øer i Stillehavet. I årenes løb har skibet været charteret til f.eks. Noble Caledonia, Zegrahm Expeditions, Abercrombie & Kent og senest til SilverSea.

5. Hvad forstår du ved "ekspeditions-krydstogt"?"

Som navnet antyder, har ekspeditions-krydstogter et anstrøg af eventyr og opdagelsesrejse væk fra den slagne vej. Skibe som anvendes til ekspeditions-krydstogter er normalt mindre og specialdesignede skibe, eller skibe der er ombygget, så de kan anløbe fjernere destinationer, som ikke er tilgængelige med andre transportformer.

6. Kan du beskrive forskellen på ekspeditions-skibe og traditionelle krydstogtskibe?"

Det er jeg allerede kommet lidt ind på i pkt. 5.

Men jeg kan tilføje, at der er mange forskelle mellem ekspeditionsfartøjer sammenlignet med de traditionelle krydstogtskibe. Fartøjer til ekspeditions-krydstogt er typisk meget mindre i størrelse med færre faciliteter og har generelt større fokus på rejserute samt regionens historie og kultur. Disse særlige fartøjer er i mange tilfælde den eneste transportform, der kan benyttes for at nå frem til de små øer (ofte naturøer). I den mere traditionelle ende af spektret er fartøjerne ofte meget større (2500+ passagerer). I de større fartøjer er der i højere grad fokus på oplevelserne og faciliteterne ombord på skibet, f.eks. swimming pools, vandrutsjebaner, forestillinger, børneklubber og andre forskellige former for underholdning.

7. Hvordan er Odyssey drevet?

For tiden er fartøjet charteret til SilverSea og opererer under navnet "Silver Discoverer". Eftersom det drejer sig om en aftale om bareboat charter, er SilverSea ansvarlig for skibets daglige drift.

8. Hvad vurderer du, at de kunder, som bestiller rejser med Odyssey, efterspørger?

Kunder som bestiller en rejse med Silver Discoverer ønsker service af høj kvalitet på et mindre fartøj, der kan fragte dem til fjerntliggende egne. Når skibet anløber disse fjerntliggende områder, vil kunderne gerne opleve den lokale natur og kultur og lære noget om egnens historie.

9. Hvem fastsætter prislejet for rejser udbudt med Odyssey?

Som nævnt i pkt. 7 fastsætter befragter selv deres priser.

10. Hvordan var prisen sammensat?

Prisen fastsættes på grundlag af produktet, rejseruten og serviceniveauet.

11. Mener du, at rejserne, som udbydes på Odyssey, kan siges at være i konkurrence med landbaserede virksomheder såsom hoteller eller sommerhusudlejningsvirksomheder?

Efter min opfattelse er der ikke en direkte sammenhæng mellem disse ferieformer. Ja, der er i begge tilfælde tale om ferieprodukter, men hvis man ønsker en nærmere sammenligning, må det mest nærliggende være at sammenligne med andre mindre krydstogtprodukter.

12. Adskiller driften af krydstogtskibe sig fra driften af øvrige skibe til transport af passagerer i Clipper-koncernen og i givet fald hvordan?

Krydstogtskibe opererer inden for deres eget nichesegment, ligesom vores bulkskibe opererer særskilt inden for deres felt. Til syvende og sidst drejer det sig naturligvis om transportbranchen, uanset om vi fragter passagerer til helt særlige destinationer, eller om vi transporterer gods rundt omkring i verden.

13. Hvordan kan de rejser, som udbydes med Odyssey, sammenlignes med øvrige rejser i Clipper-koncernens cruisedivision ?

Hos Clipper har vi valgt at fokusere udelukkende på de mindre former for ekspeditions-krydstogtskibe. Inden for krydstogtssegmentet har vi ejet skibe med en passagerkapacitet fra 60 passagerer og op til 860 passagerer i de største skibe. Størstedelen af de skibe vi har haft med at gøre, har haft en passagerkapacitet på omkring 120 passagerer. Alle disse fartøjer anvendes til mindre, helt særlige destinationer, der ellers ikke er tilgængelige med andre transportformer. Som tidligere nævnt er der forskellige former for ekspeditionsfartøjer, idet nogle er særligt egnede til sejlads i egne med varmt klima, og andre er særligt bygget med forstærkning til sejlads i i områder med koldt klima som f.eks. Antarktis.

14. Har du selv været med på nogen af turene?

Nej..."

Af erklæring afgivet af vidnet Torben G. Jensen den 21. april 2017 fremgår:

"1. Hvad har din rolle været i driften af Clipperkoncernen og krydstogtdivisionen?"

Jeg er stifter af Clipperkoncernen og jeg har tidligere fungeret som administrerende direktør for koncernen. I dag er jeg medlem af bestyrelsen for koncernens moderselskab Clipper Group Ltd., samt en række selskaber i Clipperkoncernen. Jeg sidder blandt andet også i bestyrelsen for Odyssey Owner Ltd.

Jeg har været initiativtager til og er fortsat overordnet ansvarlig for Clipperkoncernens investeringer i krydstogtskibe.

2. Hvad var baggrunden for at erhverve Odyssey?"

Der opstod i 2007 en mulighed for at erhverve de to ekspeditionsskibe, m/v "CLIPPER ODYSSEY" og m/v "CLIPPER ADVENTURER". Der var flere potentielle købere, men da vi var i stand til at afgive et bud uden forbehold lykkedes det os at købe skibene. Det var et tilfælde, at skibene også hed noget med Clipper inden vi overtog dem.

Med den pris vi kunne købe skibene til, forventede vi at ville være i stand til både at tjene penge på den løbende drift af skibet samt ved et eventuelt senere salg.

3. Hvad er baggrunden for oprettelsen af Odyssey Owner Ltd.?"

Vi har Clipperkoncernen sædvanligvis oprettet et selskab hver gang vi købte et skib. Hvis et skib skulle forulykke kan der opstå store erstatningskrav mod ejeren af skibet både ved skade på personer eller naturen. Ved at oprette et selskab var der en vis mulighed for at inddæmme et ansvar, og dermed undgå at hele Clipperkoncernen eventuel blev revet med i faldet. Det er en strategi som mange rederier har benyttet sig af. Vi er for nogle år siden begyndt at fravige denne strategi men Odyssey Owner Ltd. blev altså oprettet forinden.

Selskabet er oprettet i Bahamas. Selskabet er også indregistreret i Danmark og indleverer selvangivelser i Danmark. Grunden til at vi benytter os af Bahamas selskaber er at vi har en god base i Bahamas og har et godt samarbejde med de Bahamianske myndigheder. Derudover er der ikke pligt til at indlevere offentligt tilgængelige regnskaber i Bahamas, hvilket er en konkurrencemæssig fordel for os.

4. Hvilken type sejlads er skibet Odyssey blevet benyttet til?"

Skibet er bygget som et ekspeditionsskib til sejlads i varmt vand altså ikke farvande hvor der er risiko for is. På grund af skibets størrelse er det velegnet til at sejle til små havne eller endda steder hvor der ikke er menneskeskabte havne. Skibet har mestendels sejlet ved Au-stralien, New Zealand og Pacific Rim.

5. Hvad forstår du ved "expedition cruising"?"

Det er sejlads til destinationer som man ellers kan have svært ved at komme til. Det kan for eksempel være til små sydhavsøer, hvor man ingen gang kan flyve til. Det kan være nogle meget eksotiske destinationer, hvor kaptajnen endda skal kontakte den lokale høvding for at få lov til at sende folk i land.

Vi havde en gang en tekniker som skulle ombord et af vores andre ekspeditionsskibe for at reparere noget på skibet. Det var næsten umuligt at få ham ombord i løbet af den pågældende rejse.

6. Kan du beskrive forskellen på ekspeditionsskibe og traditionelle krydstogtskibe?"

De mere traditionelle krydstogtskibe sejler til destinationer som er mere let tilgængelige og hvor der er store havnefaciliteter. Skibene sejler typisk fra sted til sted om natten, hvor gæsterne så har mulighed for at forlade skibet i løbet af dagen og besøge destinationen. For nogle gæster er skibet måske næsten et rejsemål i sig selv med mange muligheder for aktiviteter ombord på skibet. Der er typisk mange restauranter, kasinoer, biograf og meget andet.

På et ekspeditionsskib er der kun begrænsede aktiviteter. Gæsterne vælger at tage med et ekspeditionsskib for at opleve de som regel meget eksotiske rejsemål.

7. Hvordan er Odyssey drevet?"

Skibet er i dag på bareboat til SilverSea, hvilket betyder at SilverSea skal håndtere den tekniske og kommercielle drift. SilverSea gør i øvrigt et stort nummer ud af at skelne mellem traditionelle krydstogtskibe og ekspeditionsskibe og har separate brochure for hvert segment. Silver Discoverer, som skibet hedder i dag, er med i brochuren for ekspeditionsrejser.

I 2009 var skibet lejet ud til forskellige kunder på det man kalder time charter. Det tekniske management var udliciteret til et selskab der hedder ISP.

8. Hvad vurderer du, at de kunder, som bestiller rejser med Odyssey efterspørger?

At besøge eksotiske rejsemål i fjerne egne af verdenen

9. Hvem fastsætter prislejet for rejser udbudt med Odyssey?

I Clipper står vi ikke for billetsalg og direkte kontakt med kunder. Vi lejer typisk skibet ud til en "touroperator". I Danmark har vi for eksempel en stor "touroperator" som hedder Albatros Tours. Det er "touroperatoren" som har kontakten med kunderne og fastsætter priserne for rejserne.

10. Hvordan var prisen sammensat?

Jeg vil tro prisen afhænger af længden på de enkelte rejser, destinationerne og hvor god mad man vil servere på skibet.

11. Mener du, at rejserne, som udbydes på Odyssey, kan siges at være i konkurrence med landbaserede virksomheder såsom hoteller eller sommerhusudlejningsvirksomheder?

Nej, det er meget forskellige måder at holde ferie på. Det er tit en "once in a lifetime" oplevelse for gæsterne at være på et ekspeditionsskib, med mulighed for at opleve egne af verdenen som ellers ikke er tilgængelig for turister.

12. Adskiller driften af krydstogtskibe sig fra driften af øvrige skibe til transport af passagerer i Clipperkoncernen og i givet fald hvordan?

Vi har ikke så mange skibe der transporter passagere i Clipper. Men der er egentlig ikke den store forskel på at eje ekspeditionsskibe eller andre slags skibe uanset om de skal bruges til transport af passagere eller gods. For alle typer af skibe vi ejer handler det om at finde og købe skibe af en ordentlig kvalitet og til den rigtige pris, finde bank finansiering, håndtere den tekniske drift på en sådan måde så skibet kan sejle hensigtsmæssigt, og ikke tabe værdi, få den rigtige forsikring osv. Og så er det selvfølgelig også vigtigt at finde en beskæftigelse for skibet, hvor man kan tjene penge.

13. Hvordan kan de rejser, som udbydes med Odyssey, sammenlignes med øvrige rejser i Clipperkoncernens cruisedivision?

De øvrige skibe vi ejer eller har ejet i cruisedivisionen er også hvad man kan kalde ekspeditionsskibe, måske på nær et enkelt. Nogle af skibene er egnet til sejlads i isfyldt færevand og de skibe bruges typisk til sejlads i Arktiske og Antarktiske områder. Fælles er at destinationerne tit er afsides.

14. Har du selv været med på nogen af turene?

Jeg har ikke været med på en tur på Odyssey eller Silver Discoverer som skibet hedder i dag. Men jeg har været med på nogle af de andre ekspeditionsskibe. Jeg har også været på mere traditionelle krydstogtskibe – og det er to meget forskellige måder at holde ferie på."

Parternes synspunkter

Odyssey Owner Ltd. har i påstandsdokument af 31. maj 2017 anført følgende:

"...

Indledning

Sagen drejer sig om, hvorvidt den aktivitet skibet M/V Clipper Odyssey ("Skibet") udførte i 2009 fra 1. juli, er omfattet af undtagelsesbestemmelsen i tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10. Efter denne bestemmelse kan indkomst fra virksomhed vedrørende sports-, udflugts- og fritidsformål ikke omfattes af tonnageskatteordningen.

Landsskatteretten har i en kendelse af 24. november 2015, bilag 1, stadfæstet SKAT's afgørelse af 15. august 2013. Landsskatteretten er enig med SKAT i, at krydstogtsaktivitet umiddelbart er omfattet af tonnageskatteloven, idet der er tale om transport af personer mellem forskellige destinationer, jf. tonnageskattelovens § 6, stk. 1, 1. pkt. To retsmedlemmer finder imidlertid, at rejser med krydstogtskibe er en ferieform som er omfattet af ordlyden af undtagelsesreglen i tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10. Landsskatteretten fandt blandt andet ud fra en almindelig sproglig fortolkning af ordet "krydstogt", at sagsøgers aktiviteter med Skibet i 2009 er omfattet af § 8, stk. 1, nr. 10.

Dette er Sagsøger uenig i. Sagsøger mener, at der konkret er tale om erhvervmæssig transport af passagerer som led i almindelig rederidrift (søtransport) og derfor kan tonnageskattelovens regler anvendes på indkomsten.

Dette påstandsdokument vedrører alene spørgsmålet om tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10, idet dette spørgsmål er udskilt til særskilt behandling.

Den omhandlede rederivirksomhed.

Skibet drives af Sagsøger som led i den almindelige rederidrift. Skibet anvendes til erhvervmæssig transport af passagerer på det åbne hav i internationalt farvand. Sagsøger opererer og driver Skibet i international konkurrence med andre rederier.

Sagsøger ejer Skibet, som i 2009 er udlejet på timechartervilkår. Ejeren af et skib kan anvende tonnageskatteloven, hvis skibet udlejes og lejer anvender skibet til formål omfattet af tonnageskatteloven, jf. tonnageskattelovens § 6, stk. 2.

Lejeren anvendte Skibet i 2009 til passagertransport som angivet blandt andet i markedsføringsmaterialet og sejlplanerne, jf. bilag 2-10.

Som eksempel på den omhandlede passagertransport kan der henvises til rejsen beskrevet i bilag 6, "Wild Alaska", se kort over destinationerne i ekstrakten side 128 og den detaljerede sejlplan i ekstraktens side 204 og 205. Der er tale om en rejse fra 19. juli til 2. august 2009 fra Nome i det nordvestlige Alaska, til Little Diomedea med landgang i Ignaluk, derefter krydses datolinjen ved polarcirklen og der er landgang i Provideniya i Rusland. Derefter sejles tilbage gennem Beringshavet til Alaska til øerne St. Lawrence, Hall, St. Matthew, St. Paul, Pibilof, St. George og flere andre øer langs med Alaska halvøen. Der er landgang på øerne med udflugter og besøg hos lokalbefolkningen. For eksempel er der på St. Paul verdens største samfund af Aleut-eskimoer på 800 personer. Derudover kan der opleves den enestående vilde natur og dyrelivet. Turen slutter på Kodiak, og det nævnes i materialet, at der er tale om et tidligere russisk område, og øernes historie og kultur fremhæves. Prisen for de 16 dages rejse til øerne er mellem USD 9.980 og 16.980. Kursen i 2009 var i gennemsnit ca. 520, hvilket svarer til mellem DKK 51.900 og 88.300.

Denne rejseform karakteriseres af Niels G. Jensen i vidneerklæringen som et ekspeditions-krydstogt. Han beskriver sejladsen med Skibet på følgende måde i svaret på spørgsmål 5 om "Hvad forstår du ved ekspeditions-krydstogt?":

"Som navnet antyder, har ekspeditions-krydstogter et anstrøg af eventyr og opdagelsesrejse væk fra den slagne vej. Skibe som anvendes til ekspeditions-krydstogter er normalt mindre og specialdesignede skibe, eller skibe der er ombygget, så de kan anløbe fjernere destinationer, som ikke er tilgængelige med andre transportformer."

Torben G. Jensen, beskriver rejseformen på følgende måde:

"5. Hvad forstår du ved "expedition cruising"?"

Det er sejlads til destinationer som man ellers kan have svært ved at komme til. Det kan for eksempel være til små sydhavsøer, hvor man ingen gang kan flyve til. Det kan være nogle meget eksotiske destinationer, hvor kaptajnen endda skal kontakte den lokale høvding for at få lov til at sende folk i land."

Ligeledes kan henvises til beskrivelsen i svar fra Niels G. Jensen på spørgsmål 6, hvoraf blandt andet fremgår:

”6. Kan du beskrive forskellen på ekspeditionsskibe og traditionelle krydstogtskibe?”

... jeg kan tilføje, at der er mange forskelle mellem ekspeditionsfartøjer sammenlignet med de traditionelle krydstogtskibe. Fartøjer til ekspeditions-krydstogt er typisk meget mindre i størrelse med færre faciliteter og har generelt større fokus på rejserute samt regionens historie og kultur. Disse særlige fartøjer er i mange tilfælde den eneste transportform, der kan benyttes for at nå frem til de små øer (ofte naturøer). I den mere traditionelle ende af spektret er fartøjerne ofte meget større (2500+ passagerer). I de større fartøjer er der i højere grad fokus på oplevelserne og faciliteterne ombord på skibet, f.eks. swimming pools, vandruksjebaner, forestillinger, børneklubber og andre former for underholdning.”

I øvrigt vil driften af Skibet blive dokumenteret under vidneafhøringerne.

Anbringender

Til støtte for den nedlagte påstand gøres det gældende, at den omhandlede transport af passagerer 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 § 8, stk. 1, nr. 10, ikke er opfyldt.

Uddybende kan følgende anføres:

1. I denne sag er der tale om sædvanlig søtransport i form af erhvervsmæssig rederivirksomhed med transport af passagerer.
2. Undtagelsesreglen omfatter andre former for sejlads, som ikke er søtransport, og hvor passagererne ikke anses for at have et transportbehov. Undtagelsesreglen handler især om dagsture og andre lokale sejlads, hvor der ikke er nogen destination, og hvor opholdet på skibet er i konkurrence med landaktiviteter. Det er ikke søtransporten som er afgørende ved sejlads omfattet af § 8, stk. 1, nr. 10, jf. eksempelvis SKM 2007.731. Landsskatteretten angiver her, at den ”alene [skal] tage stilling til, om skibet C er anvendt til ”transport af passagerer eller gods (rederivirksomhed) mellem forskellige destinationer”. I sin afgørelse udtaler Landsskatteretten, at ”Størstedelen af tur- og chartersejladserne er ikke sket mellem forskellige destinationer, og ingen af tur- og chartersejladserne kan anses for at have dækket et egentligt trafikbehov.” Derfor fandt retten, at reglerne i tonnageskatteloven ikke kunne anvendes. De særlige hensyn bag undtagelsesreglen i § 8, stk. 1, nr. 10, gør sig ikke gældende i denne sag og sagsøgte har ikke løftet bevisbyrden for, at undtagelsesreglen kan finde anvendelse.
3. Det er transporten af passagererne der er afgørende - ikke skibets indretning, jf. tillige Højesterets dom i SKM2016.399.HR, hvorefter persontransport på en sandsuger var omfattet af statsstøtteregele. (Sandsugning er ikke omfattet af tonnageskatten).
4. Skibet drives i international konkurrence på helt samme måde og på samme vilkår som gælder for rederiets øvrige skibe omfattet af tonnageskatteloven, og rederiets internationale konkurrenceevne bør ikke begrænses i strid med lovens formål.
5. Passagererne har et konkret transportbehov til og fra destinationerne. Det er destinationerne og transporten hertil der begrunder salget af transportydelsen til passagererne. Hvis Skibet blev liggende i havn eller blot sejlede rundt mellem storbyer, ville der ikke ske noget salg. Hele forretningskonceptet er persontransport til netop de omhandlede særlige destinationer via det åbne hav. Sagsøgte har ikke dokumenteret og kan ikke dokumentere, at passagererne primært betaler for opholdet på Skibet og ikke for transporten til destinationerne.
6. Som angivet af dissensen i Landsskatteretten fremgår det ikke af lovens ordlyd, at krydstogtssejlad som den omhandlede er undtaget fra loven. Derfor må der foretages en fortolkning under hensyn til lovens formål og almindelige fortolkningsprincipper til fastlæggelse af begreberne søtransport og rederivirksomhed.
7. Ved fortolkning af søtransport omfattet af tonnageskatteloven lægger SKAT og administrativ praksis afgørende vægt på definitionen af søtransport efter EU-retningslinjerne for tonnagebeskatning, jf. Meddelelse C(2004) 43, pkt. 2., 3. afsnit. Det følger for eksempel af SKM2007.774 fra Skatterådet, at den søtransport af passagerer og gods, som er omfattet af tonnageskattereglerne er defineret i forordning (EØF) nr. 4055/86 og forordning (EØF) nr. 3577/92. I lovforarbejderne til L 94 (FT 2004-05, 2. saml, tillæg A, lovforslag nr. L 94, s. 1460 ff) henvises også til nævnte forordningers definition af søtransport omfattet statsstøtteregele.

Efter EU-domstolens afgørelse i C-17/13 fra 2014 er krydstogt til og fra Venedig via Chioggia af en uges varighed kvalificerende erhvervsmæssig transport af passagerer (søtransport) omfattet af forordning 3577/92. Hertil kommer, at Højesteret i SKM2016.399 har taget stilling til fortolkningen af begrebet søtransport, som hverken var defineret klart i sømandsbeskatningsloven eller forarbejderne hertil (ligeledes FT 2004-05, 2. saml, tillæg A, lovforslag nr. L 94, s. 1460 ff). Højesteret gengiver bemærkningerne til lovforslaget om, at regeringen ønskede at udfylde EU's retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren bedst muligt. Ligeledes gengiver Højesteret lovforslagets bemærkninger om, at søtransport i tonnageskatteloven og sømandsskatteloven bør fortolkes ens. På den baggrund fandt Højesteret, at søtransportbegrebet efter § 10, skulle fortolkes i overensstemmelse med det EU-retlige søtransportbegreb. Da det EU-retlige søtransportbegreb omfatter krydstogt, er krydstogt i overensstemmelse med Højesterets dom også omfattet af tonnageskatteloven.

8. Selvom medlemsstaterne har spillerum til selv at fastsætte det nærmere indhold af tonnagebeskatning, så længe retningslinjerne ikke overtrædes, gælder der et fortolkningsprincip om, at nationalstaterne ikke må fortolke nationale tonnageordninger i strid med retsgrundsætningen om fri konkurrence mellem medlemslandene. Flere andre medlemslande har tonnageskatteordninger, der ikke udtrykkeligt i godkendelsesproceduren for Kommissionen medtager krydstogt, men hvor krydstogt alligevel er omfattet af den nationale ordning. Det gælder for eksempel ordningen i Storbritannien, hvortil der henvises i de danske forarbejder til tonnageskatteloven. Hvis den danske ordning fortolkes restriktivt og i strid med det EU-retlige søtransportbegreb er der tillige tale om en EU-stridig lovforklning, fordi der derved skabes en skadelig skattekonkurrence. Formålet med tonnageskatteloven er i øvrigt netop at fremme danske rederiers internationale konkurrencedygtighed inden for søtransport.

9. Skatteministeren har i Danmarks svar på Kommissionens spørgeskema vedrørende eventuel revision af EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren, FT alm. del 2011-12, bilag 258, oplyst, at krydstogtssejlsads er omfattet af tonnageskatte reglerne, hvis det konkret dokumenteres, at passagererne har et transportbehov. I denne sag er det destinationerne og transporten hertil der begrunder salget, og derfor har passagererne et transportbehov da det netop er den omhandlede transport der betales for. Selv hvis skatteministerens generelle fortolkning om krydstogt accepteres må der derfor gives medhold til sagsøgeren. I øvrigt bestrides skatteministerens opfattelse af, at krydstogt som udgangspunkt er undtaget fra tonnageskatteloven. Der er tale om en misforståelse, jf. retskilderne nævnt ovenfor. Desuden henhører en endelig stillingtagen til spørgsmålet om krydstogt under domstolene, og i det hele har SKATs egen udlægning af fortolkningen af tonnageskatteloven ringe retskildeværdi, jf. Ann Rask Vang, "Tonnagebeskatning", 2016, side 22.

I øvrigt henvises til det i sagsøgers processkrifter anførte.

Sagsøgtes selvstændige påstand

Overfor sagsøgtes selvstændige påstand vedrørende manglende opfyldelse af betingelserne i tonnageskattelovens § 6, stk. 1, 2. pkt., nedlægger sagsøger følgende påstande:

Principalt: afvisning.

Subsidiært: frifindelse.

Der tages tillige forbehold om at nedlægge en mere subsidiær påstand om hjemvisning

Disse forhold vil ikke blive behandlet yderligere i dette påstandsdokument, idet det udskilte spørgsmål om tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10 skal behandles først.

..."

Skatteministeriet har i påstandsdokument af 31. maj 2017 anført følgende:

"...

Anbringender

Skatteministeriet gør overordnet gældende, at Odyssey Owner Ltd. ikke opfylder betingelserne for beskatning af selskabets rederivirksomhed efter tonnageskatteloven for indkomståret 2009.

Tonnageskatteloven blev indført ved lov nr. 264 af 8. maj 2002. Det er en særlig gunstig skatteordning, som gør undtagelse fra almindelige beskatningsregler, og overordnet er begrundet i ønsket om at sikre danske rederiers internationale konkurrenceevne.

Tonnageskatteloven er en dansk skattelov, som ikke stammer fra EU-retten.

Dansk lovgivning skal naturligvis iagttage EU-rettens generelle regler om fri bevægelighed, statsstøtte osv. Fordi tonnageskatteordningen – selvom den ikke stammer fra EU-retten – indebærer statsstøtte, er den notificeret over for – og godkendt af – EU-Kommissionen, jf. Kommissionens beslutning af 12. marts 2002 (sag N 563/2001).

Men det er ikke en ordning, som er gennemført i dansk ret ved en forordning eller implementeret ved tonnageskatteloven som udmøntning af et direktiv. Det er altså ikke en beskatningsordning, som er harmoniseret ved et fælles regelsæt om en sådan ordnings indførelse og udformning i de enkelte medlemsstater.

Dermed står det hver stat frit for, hvorvidt man ønsker at indføre en særlig beskatningsordning for rederivirksomhed. I givet fald vælger staten selv, hvilket omfang og hvilken nærmere udformning ordningen skal have, herunder hvilke typer virksomhed der falder indenfor og udenfor ordningen.

Det spiller ingen rolle for fortolkning af den danske tonnageskatningslov, hvordan andre medlemsstater måtte vælge at udforme en særlig beskatningsordning – ligesom det ikke spiller nogen rolle for afgrænsningen af andre landes eventuelle ordninger, hvordan Danmark indretter sig. Med andre ord er det ikke en fortolkningsfaktor i dansk ret, hvordan retsstillingen er i Storbritannien, Holland og Grækenland m.v., herunder om sejlads med udflugts- og fritidsformål osv. er omfattet eller ej af disse landes forskelligartede ordninger. Det er derfor en fejltolkning, hvis man – som sagsøgeren argumenterer for – inddrager andre landes ordninger ved afgrænsningen af den danske ordning.

Ifølge tonnageskattelovens § 6, stk. 1, kan skattepligtig indkomst fra erhvervsmæssig 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 lejereren anvender skibet til formål, som ville kunne omfattes af loven, hvis skibet blev anvendt til samme formål af udlejeren selv.

Det følger af tonnageskattelovens § 8, at en række former for virksomhed ikke omfattes af § 6. Dette gælder bl.a. efter § 8, stk. 1, nr. 10, for ”Sports-, udflugts- og fritidsformål”.

Det gøres i overensstemmelse med SKATs afgørelse som stadfæstet af Landsskatteretten gældende, at det omhandlede skib i 2009 blev anvendt til sådanne udflugts- og/eller fritidsformål. Sagsøgeren kan derfor ikke anvende tonnageskatteordningen.

Efter en naturlig sproglig forståelse af begreberne ”udflugtsformål” og ”fritidsformål” omfattes skibets aktivitet i 2009 heraf, jf. nærmere nedenfor om selve skibet og dets aktivitet.

Der er ikke støtte i bestemmelsens forarbejder for at forstå disse begreber på en måde, som ikke stemmer overens med almindelig sprogbrug. Tværtimod fremgår det af bemærkningerne til § 8, stk. 1, nr. 10, at bestemmelsen omfatter sejlads, som ikke kan begrundes med et egentligt trafikbehov. Dette begreb – ”egentligt trafikbehov” – må naturligvis forstås i modsætning til ”udflugts- og fritidsformål”.

Også sammenhængen til de øvrige bestemmelser i tonnageskattelovens § 8 viser, at formålet med § 8 netop er at sikre, at det kun er tilfælde, hvor et skib anvendes til et egentligt trafikbehov, som omfattes af tonnageskatteloven, jf. f.eks. nr. 8 og 9 om uddannelsesaktiviteter, sociale og pædagogiske aktiviteter m.v., henholdsvis museumsaktiviteter og skibsbevaring.

Tonnageskatteordningens helt overordnede formål om at sikre danske rederiers internationale konkurrenceevne kan ikke føre til en fortolkning af § 8, som strider mod lovteksten og forarbejderne. 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.

Selve skibet – M/V Clipper Odyssey – har ifølge bilag 12 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 (bilag B) ses bl.a. swimmingpoolområdet, en kahyt, spiseområdet og skibet henholdsvis fra skibets venstre side og fra skibets bagende.

Efter skattemyndighedernes og ministeriets opfattelse er der tale om et krydstogtskib ("Cruise ship"). Skibet beskrives da også som sådan i bl.a. en artikel i det maritime brancheblad "Søfart" (bilag C), samt i det markedsføringsmateriale, sagsøgeren har fremlagt, jf. f.eks. bilag 2, side 14, hvor det bl.a. anføres:

"The Clipper Odyssey is a 110-passenger luxury vessel, ideally suited for expedition cruising. (...) All cabins have an ocean view, safe, mini-bar, individually controlled heat/air conditioner, in-room music system, and sitting area with sofa. (...) Beds can be configured for twin or queen-size sleeping arrangements. All cabins have an en suite bathroom with shower. The Clipper Odyssey maintains a gourmet kitchen, providing American and international specialties. Facilities on board the Clipper Odyssey include a dining room, lounge, small library and gym, outdoor pool, massage room, and gift shop. An elevator services all passenger cabin decks. The Clipper Odyssey has an infirmary staffed by a registered physician and a sophisticated telecommunications system permitting Internet access and telephone and fax communication with any location around the world."

For så vidt angår skibets aktivitet i 2009 indgik det ikke i en fast rute mellem faste destinationer.

Skibet blev derimod alene anvendt til de forskellige krydstogter, som er beskrevet i sagens bilag 2-10, og i svarskriftet, afsnit 3, side 6-11, hvortil henvises.

Det er kendetegnende for disse krydstogter, at de personer, som betalte for at deltage, deltog i deres fritid som "aktiv ferie". Skibet blev anvendt som et "flydende hotel", og det udgjorde base for de planlagte aktiviteter og udflugter.

Deltagerne betalte en samlet pris for en pakkerejse med et fast 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).

Deltagernes ophold og overnatninger på krydstogtskibet med dets faciliteter og indretning indgik således som en integreret og sammenhængende del af deltageres ferierejse fra start til slut.

Sammenfattende gøres det gældende, at skibet ikke blev anvendt til at opfylde et egentligt trafikbehov, men blev anvendt til udflugts- og/eller fritidsformål, jf. § 8, stk. 1, nr. 10, og allerede af den grund omfattes sagsøgerens virksomhed i 2009 ikke af tonnageskatteordningen.

..."

Parterne har i det væsentligste procederet i overensstemmelse med deres påstandsdokumenter.

Vedrørende sagens omkostninger er parterne enige om, at sagsgenstandens værdi er 476.018,50 kr. Ingen af parterne er momsregistrerede.

Retsgrundlaget

Gældende for skatteåret 2009 indeholdt lov om beskatning af rederivirksomhed (tonnageskatteloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 834 af 29. august 2005 med senere ændringer, følgende bestemmelser i § 1, § 2, § 6 og § 8:

”§ 1. Selskaber m.v., som er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, eller stk. 6, og som udøver rederivirksomhed som omhandlet i § 6, kan vælge at opgøre deres skattepligtige indkomst af rederivirksomheden efter bestemmelserne i denne lov (tonnagebeskatning). ...

§ 2. Rederier, som opfylder betingelserne i § 1, og som anvender skibe, som efter §§ 6-8 kan omfattes af loven, kan vælge tonnagebeskatning fra og med det første indkomstår, hvor betingelserne herfor er opfyldt. ...

§ 6. Skattepligtig indkomst i forbindelse med erhvervmæssig virksomhed med transport af passagerer eller gods (rederivirksomhed) mellem forskellige destinationer med

1) skibe ejet af rederiet, jf. dog stk. 2,

2) skibe, som lejes uden besætning (bareboat-charter), og

3) skibe, som lejes med besætning (time-charter),

opgøres efter reglerne i §§ 9-15. Det er en betingelse, at skibene har en bruttotonnage på 20 t eller derover, og at skibene strategisk og forretningsmæssigt drives fra Danmark. ...

Stk. 2. Skibe, som ejes af rederiet, og som udlejes, kan kun omfattes af denne lov, når lejeren anvender skibet til formål, som ville kunne omfattes af denne lov, hvis skibet blev anvendt til samme formål af udlejeren selv. ...

§ 8. Indkomst af følgende former for virksomhed kan ikke omfattes af § 6:

...

10) Sports-, udflugts- og fritidsformål.

...”

Bortset fra en mellemkommende ændring af lovens § 6, stk. 2, er disse bestemmelser fortsat gældende, og ordlyden af lovens § 8, stk. 1, nr. 10 (tidligere nr. 9), har været uændret gældende siden tonnageskatteloven blev indført ved lov nr. 264 af 8. maj 2002. Af bemærkningerne til lovforslaget L92 fremsat den 6. februar 2002 fremgår bl.a.:

”Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

1. Generelt.

Med henblik på at sikre danske rederiers internationale konkurrenceevne foreslås det, at der indføres en særlig beskatningsordning for rederivirksomhed, en såkaldt tonnageskatteordning. Det foreslås samtidig, at der foretages en tilpasning af afskrivningsreglerne for skibe, jf. det forslag til lov om ændring af afskrivningsloven, som fremsættes samtidig hermed. Disse forslag skal ses som en helhed.

Dansk skibsfart står over for en stadigt stærkere konkurrence på et globalt marked, der er præget af en høj grad af mobilitet. For at kunne bevare den danske skibsfarts position og internationale konkurrencedygtighed er det nødvendigt til stadighed at tilpasse skibsfartens vilkår på en sådan måde, at denne konkurrencedygtighed ikke undergraves. Rederivirksomhed indebærer nogle meget høje kapitalomkostninger. Disse omkostninger er ved erhvervelse af et skib nogenlunde ens verden over, og rederierne har herefter et incitament til at placere sig dér, hvor de variable omkostninger - herunder lønomkostninger og skatteomkostninger - er lavest.

Denne udvikling er for længst erkendt såvel i Danmark som i andre lande. EU-Kommissionen anfører således i de gældende retningslinier for statsstøtte til søtransportsektoren (EFT 97/C 205/05), at 32 pct. af verdens tonnage i 1970 sejlede under EF-flag, og at denne andel i 1995 var faldet til 14 pct. Lande med store åbne skibsregi-stre øgede i samme periode deres andel af verdenstonnagen fra 19 pct. til 38 pct. Mens EF/EU-landenes andel af verdenstonnagen er mere end halveret, er andelen af verdenstonnagen under formodet bekvemlighedsflag fordoblet.

...

En række lande har forsøgt at imødegå de negative tendenser for rederisektoren ved at indføre tonnageskatteordninger. Det drejer sig i Europa indtil videre om Norge, Holland, Storbritannien og Tyskland. I Grækenland og i en række lande uden for Europa eksisterer ordninger af en lignende karakter. Senest er der fremkommet et forslag til en tonnageskatteordning i Finland, ligesom der efter det foreliggende arbejdes på at indføre tonnageskatteordninger i Spanien, Belgien og Italien.

...

Forholdet til EU-retten.

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

I 1997 fastsatte Kommissionen nogle retningslinier for statsstøtte til søtransportsektoren (EFT 97/C 205/05). Udgangspunktet for disse retningslinier er et ønske om at gøre rederier, som er hjemmehørende i EU, internationalt konkurrencedygtige. Det konstateres i retningslinierne indledningsvis, at søtransport er et meget mobilt erhverv, og at en alt for skrap ordning nemt kan undgås ved at lade skibe registrere i andre lande, hvilket giver fuldstændig bemandingsfrihed, eller ved at etablere en nominel administration eller ledelse uden for medlemsstaten, således at dennes skattesystem kan undgås.

...

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

Som nævnt under pkt. 2 vil indkomst ved erhvervsmæssig transport af passagerer eller gods mellem forskellige destinationer kunne omfattes af tonnageskatteordningen.

Desuden kan 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. ...

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 tonnage-skatteordningens anvendelsesområde. Dette gælder uddybningsmaskiner, flydekraner, flydedokke, kabeltromler, boreplatforme, flydende beholdere og lignende materiel....

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 tonnagebeskattet 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.

..."

Da tonnageskatteoven indebærer statsstøtte, blev den forud for vedtagelsen notificeret over for og godkendt af EU-Kommissionen ved beslutning af 12. marts 2002 (N 563/2001). Det er i forbindelse med parternes skriftveksling for retten oplyst, at Storbritannien, Holland og Grækenland har indført nationale tonnagebeskatningsregler, der omfatter krydstogtskibes virksomhed, og at disse nationale regler er godkendt af EU-Kommissionen i henhold til statsstøttereglerne.

Rettens begrundelse og afgørelse

Det følger af ordlyden af tonnageskattelovens § 6 og § 8 samt forarbejderne til tonnageskatteloven, at bestemmelsen i tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10, undtager indkomst af bl.a. virksomhed med udflugts- og fritidsformål fra tonnageskatteloven, uanset om den nævnte indkomst hidrører fra erhvervsmæssig virksomhed med transport af passagerer og gods (rederivirksomhed) mellem forskellige destinationer, jf. lovens § 6, stk. 1. Tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10, er således en undtagelse til bestemmelsen i tonnageskattelovens § 6.

Efter en samlet vurdering af de aktiviteter, som Zegrahm Expeditions i den for sagen relevante del af 2009 anvendte M/V Clipper Odyssey til, finder retten, at krydstogterne havde karakter af udflugts- og fritidsrejser med en varighed på 2-3 uger, hvor sejladsen og besøg på destinationer udgjorde et integreret hele. Det forhold, at udflugts- og fritidsrejserne omfattede ophold på og sejlads fra destination til destination med M/V Clipper Odyssey, indebærer ikke, at krydstogterne kan anses som foretaget til opfyldelse af egentlige transportbehov hos deltagerne.

Odyssey Owner Ltd.'s aktiviteter i skatteåret 2009 er derfor omfattet af ordlyden af undtagelsesbestemmelsen i tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10. Det, som Odyssey Owner Ltd. har anført om tonnageskattelovens tilblivelseshistorie, formålsfortolkning og andre EU-landes valg om at lade krydstogtskibes virksomhed omfatte af deres nationale tonnagebeskatning, kan ikke føre til, at tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10, ikke finder anvendelse på Odyssey Owner Ltd.'s aktiviteter i skatteåret 2009.

Skatteministeriets påstand om frifindelse tages derfor til følge.

Vedrørende sagens omkostninger forholdes som nedenfor bestemt, idet retten kan oplyse, at der i passende beløb til dækning af Skatteministeriets udgift til advokatbistand er tilkendt 60.000 kr. Hovedforhandlingen har varet to retsdage, og retten har ved fastsættelsen af beløbet taget hensyn til sagens værdi, forløb og udfald.

Thi kendes for ret:

Skatteministeriet frifindes.

Odyssey Owner Ltd. skal inden 14 dage til Skatteministeriet betale sagens omkostninger med 60.000 kr.

De idømte sagsomkostninger forrentes efter rentelovens § 8 a.

Bettina Bang Jakobsen
dommer

Lone Bach Nielsen
dommer

Pia Petersen
dommer