

Udskriftsdato: 19. december 2025

SKR nr 10314 af 16/12/2019 (Gældende)

Momsfritagelse - Levering af skibe, udstyr til skibe og ydelser til skibe - Momslovens § 34, stk. 1, nr. 7-9 - Genoptagelse - Styresignal

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 17-0874326

Momsfritagelse - Levering af skibe, udstyr til skibe og ydelser til skibe - Momslovens § 34, stk. 1, nr. 7-9 - Genoptagelse - Styresignal

SKM2019. 628. SKTST

Sammenfatning

I styresignalet beskrives en ændring af praksis for momsfritagelse vedrørende skibe som følge af EU-Domstolens dom af 4. maj 2017 i sagen C-33/16, A Oy.

Ifølge dommen er det ikke længere ved levering af ydelser vedrørende skibe en betingelse for momsfritagelse efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 8, jf. momssystemdirektivets artikel 148, litra d), at levering sker i sidste omsætningsled til ejer eller rederi.

Levering af ydelser i tidligere led vil være omfattet af momsfritagelsen, når:

- at det er muligt med sikkerhed at fastslå formålet med leveringen, fordi dette er aftalt.
- at der ikke er behov for at indføre en særlig kontrolordning for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelsen, og
- at leveringen indgår som et led i omsætningskæden for ydelsen.

Hvis betingelserne ikke er opfyldt, er det fortsat en betingelse for momsfritagelse, at levering sker i sidste omsætningsled.

Dommen i sagen C-33/16, A Oy angår direkte kun levering af ydelser med lastning og losning af et fartøj og momssystemdirektivets artikel 148, litra d).

Den ændrede praksis finder imidlertid også anvendelse på levering af andre ydelser og på levering af varer vedrørende skibe omfattet af fritagelserne i momssystemdirektivets artikel 148, litra c) - d), jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 7-8. Den ændrede praksis finder ikke anvendelse på momsfritagelse efter § 34, stk. 1, nr. 9, jf. SKM2019. 429. SR. Der sker dog en præcisering vedrørende anvendelsen af fakturareglerne.

Hidtidig praksis og regler

Skattestyrelsen har hidtil lagt til grund, at leverancer vedrørende skibe skal foretages til skibets ejer eller rederi for at være omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7-9, jf. momssystemdirektivets artikel 148, litra a) - d), da det er afgørende for momsfritagelsen, at leverancen foretages til sidste led i omsætningskæden.

Heraf følger også, at der kun er mulighed for én momsfritagelse i en kæde af leverancer, fx fra fremstiller til importør, til leverandør, til sælger og til skibets ejer eller rederi. Momsfritagelsen finder anvendelse på leverancen fra sælger til skibets ejer eller rederi, og de øvrige leverancer er momspligtige.

Skattestyrelsen har støttet denne opfattelse bl.a. på EU-Domstolens dom i sagerne C-181/04 – 183/04, Elmeka. Det fremgår af dommen, at momsfritagelsen i momssystemdirektivets artikel 148, litra d), omfatter tjenesteydelser, der leveres direkte til rederiet for at dække et umiddelbart behov på søgående fartøjer.

Landsskatteretten fandt endvidere i SKM2011. 732. LSR, at ved reparationsarbejder på skibe omfattet af fritagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, er de leverancer, som et selskab modtager fra underleverandører til brug for selskabets reparationer af skibe, ikke omfattet af momsfritagelsen.

Skatterådet har endelig i SKM2017. 150. SR taget stilling til en række spørgsmål om momsfrigivelse vedrørende skibe. Skatterådet lagde i sin afgørelse til grund, at leverancerne skal foretages til skibets ejer eller rederi for at være fritaget for moms, da det er afgørende for momsfrigivelsen, at leverancen foretages til sidste led i omsætningskæden.

Det fremgår af Den juridiske vejledning, at formidlingsydelser er fritaget for moms i medfør af momslovens § 34, stk. 1, nr. 17, jf. nr. 5-16, når den transaktion, som formidlingsydelsen vedrører, i sig selv er momsfrigivet, herunder transaktioner, der gennemføres udenfor EU.

Momsloven

Momslovens § 34, stk. 1, nr. 7-9, om fritagelser vedrørende skibe implementerer momssystemdirektivets artikel 148, litra a) - d), i dansk ret.

”§ 34. Følgende leverancer af varer og ydelser er fritaget for afgift:

(...)

7) Salg, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af skibe med en bruttotonnage på 5 t eller en bruttoregistertonnage på 5 t eller derover, bortset fra lystfartøjer, og levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af disses faste udstyr.

8) Nødvendigt udstyr, der leveres til brug om bord på skibe i udenrigsfart, bortset fra lystfartøjer, og ydelser, der præsteres for sådanne skibe og deres ladning.

9) Leveringer af varer bestemt som brændstof til skibe omfattet af nr. 8 og forsyninger, herunder proviant, til skibe til brug om bord eller til salg til passagerer m.v. i overensstemmelse med toldlovens regler.

(...). ”

Momssystemdirektivet

”Artikel 148

Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

a) levering af varer bestemt som brændstof og forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, og som mod betaling udfører passagerbefordring eller benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed, samt fartøjer, der anvendes til bjærgnings- eller redningsoperationer på havet, og fartøjer, der anvendes til kystfiskeri, dog med undtagelse af proviant til sidstnævnte fartøjer

b) levering af varer bestemt som brændstof og forsyninger, herunder proviant, til krigsskibe henhørende under KN-kode 8906 10 00, når de forlader deres område med en havn eller en ankerplads uden for medlemsstaten som destination

c) levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af de i litra a) nævnte fartøjer samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af genstande – herunder fiskegrej – der er indbygget i eller anvendes ved driften af disse fartøjer

d) andre ydelser end de i litra c) omhandlede, når de udføres for at dække et direkte behov i forbindelse med de i litra a) nævnte fartøjer og deres ladning

(...). ”

Baggrunden for ændring af praksis – § 34, stk. 1, nr. 7-8

Dom fra EU-Domstolen – sag C-33/16, A Oy

EU-Domstolen har den 4. maj 2017 afsagt dom i sagen C-33/16, A Oy, der vedrører momsfritagelse for levering af ydelser med lastning og losning af et fartøj i medfør af artikel 148, litra d), i momssystemdirektivet.

A er et datterselskab af B. A udøver sin virksomhed i to havne, hvorfra det sælger ydelser, der omfatter lastning og losning, lagerfacilitet, pakhushus- samt speditorsvirksomhed.

Blandt de ydelser, som A leverer, indgår lastning og losning af fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, og som benyttes i forbindelse med handelsvirksomhed. I praksis udføres lastningen og losningen af en underentreprenør, som fakturerer ydelserne til A, der efterfølgende viderefakturerer ordregiveren, som kan være B, ihændehaveren af ladningen, afladeren, speditøren eller rederen. De nærmere oplysninger vedrørende fartøjet og dets ladning videregives til underentreprenøren og er anført såvel på den faktura, som A modtager, som på den faktura, som A udsteder.

Domstolen anfører, at det er fastslået i dommen i sagerne C-181/04 – C-183/04, Elmeka, at afgiftsfritagelsen vedrørende artikel 148, litra d), kun gælder for transaktioner, der finder sted i ydelsens sidste omsætningsled.

Det bemærkes imidlertid herefter, at dommen handlede om ydelser med transport af brændstof udført for en ordregivers regning, der derefter solgte brændstoffet til rederierne. Flere transaktioner skulle således fysisk være gennemført, inden det kunne antages, at ydelserne anvendtes til at dække et direkte behov, som angivet i artikel 148, litra d). En sådan anvendelse ville først med sikkerhed kunne konstateres, når brændstoffet var leveret til driftsherren af fartøjerne, som anvendte det. Domstolen fastslog derfor, at udvidelse af afgiftsfritagelsen til de omsætningsled, der ligger forud for omsætningen af ydelsen, ville kræve, at der blev indført en særlig ordning for at kontrollere den endelige anvendelse af brændstoffet. En sådan ordning ville imidlertid skabe komplikationer, som kunne være uforenelige med en korrekt og enkel anvendelse af fritagelserne.

I præmis 33 anføres herefter:

”33 En sådan retspraksis, der er karakteriseret ved de særlige forhold i de sager, der gav anledning til nævnte dom, som vedrørte levering af ydelser, som kunne anvendes til andre formål end det tilsigtede, kan ikke overføres på situationer, hvor det – alt efter ydelsens karakter – er muligt med sikkerhed at fastslå formålet med leveringen af ydelsen, eftersom dette er aftalt. En korrekt og enkel anvendelse af den fritagelse, der er fastsat i artikel 148, litra d), i direktiv 2006/112, er nemlig i sådanne situationer sikret, uden at det er påkrævet at indføre en særlig kontrolordning.”

I dommen konkluderes derfor, at artikel 148, litra d), for det første skal fortolkes således, at det ikke alene er ydelser vedrørende lastning og losning af et fartøj, som finder sted i sidste omsætningsled, der kan være fritaget for moms. Ydelser, der gennemføres i et tidligere omsætningsled, kan ligeledes være fritaget. I dommen konkluderes det for det andet, at ydelser med lastning og losning af ladning, som leveres til ihændehaveren af ladningen, såsom eksportøren eller importøren af denne, ligeledes kan fritages.

Bindende svar fra Skatterådet

Skatterådet har i det bindende svar SKM2017. 523. SR genoptaget SKM2017. 150. SR for så vidt angår fem spørgsmål. Skatterådet har på baggrund af dommen i sagen C-33/16, A Oy lagt til grund, at dansk

praksis ændres, således at det ikke længere ved levering af varer og ydelser i alle tilfælde er en betingelse for momsfrigtagelsen, at leveringen sker i sidste omsætningsled til ejer eller rederi.

Skatterådet bekræfter i SKM2017. 523. SR bl.a., at levering af fast udstyr i form af vareleverancer og levering af ydelsesleverancer i form af ombygning mv. til skibe med en bruttotonnage på 5 tons eller en bruttoregistertonnage på 5 tons eller derover er momsfrigtaget efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, når leveringen sker til den, der er kontraktmæssigt udpeget som skibets technical manager, selvom denne ikke også er den juridiske ejer af skibet.

Ny praksis – § 34, stk. 1, nr. 7-8

På baggrund af EU-Domstolens dom i sag C-33/16, A Oy og det bindende svar i SKM2017. 523. SR ændres dansk praksis.

Dommen i sagen C-33/16, A Oy angår direkte kun levering af ydelser med lastning og losning af et fartøj og momssystemdirektivets artikel 148, litra d).

Den ændrede praksis finder imidlertid også anvendelse på levering af andre ydelser og på levering af varer vedrørende skibe omfattet af fritagelserne i momssystemdirektivets artikel 148, litra c) - d), jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 7-8.

I forbindelse med momsfrigtagelse efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7-8, er det som udgangspunkt ikke længere en betingelse for momsfrigtagelsen, at leveringen af varer og ydelser sker i sidste omsætningsled til ejer eller rederi.

Det er en betingelse for fritagelse i andre led end sidste omsætningsled:

- at det er muligt med sikkerhed at fastslå formålet med leveringen af varen eller ydelsen, fordi dette er aftalt,
- at der ikke er behov for at indføre en særlig kontrolordning for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelsen, og
- at leveringen indgår som et led i omsætningskæden for varen eller ydelsen.

Efter den ændrede praksis er der også fritagelse efter momssystemdirektivets artikel 148, litra d), jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 8, for ydelser, der præsteres for et skibs ladning, hvis ydelsen leveres til ladningens ihænde-haver. Fx en eksportør eller importør. Den ydelse, der består i at laste eller losse et skib i udenrigsfart, er momsfri, når den leveres til ihænde-haveren af ladningen. Se sag C-33/16. Eller fx ladningens betaling for afbenyttelse af havneinfrastruktur (vareafgifter). Se Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 1.3.2 om havneydelser.

Det er som udgangspunkt ikke en betingelse for momsfrigtagelse af vareleverancer, at leverandøren eller underleverandøren selv fysisk bringer leverancen om bord på skibet.

Den ændrede praksis finder ikke anvendelse på momsfrigtagelse efter § 34, stk. 1, nr. 9. Se SKM2019. 429. SR og afsnittet om forsyninger og brændstof nedenfor.

Muligt med sikkerhed at fastslå formålet med leveringen af varen eller ydelsen

Betingelsen om, at det er muligt med sikkerhed at fastslå formålet med leveringen af varen eller ydelsen, vil fx være opfyldt, hvis en underleverandør påtager sig at laste eller losse et skib i udenrigsfart. Se sag C-33/16.

Yderligere eksempler er:

- En underleverandør påtager sig at reparere et skib med en bruttotonnage på 5 t eller en bruttoregister-tonnage på 5 t eller derover. Skibet er ikke et lystfartøj. Se SKM2017. 523. SR.
- En underleverandør påtager sig at installere nødvendigt udstyr i et skib i udenrigsfart, der ikke er et lystfartøj, eller fast udstyr i et skib med en bruttotonnage på 5 t eller en bruttoregister-tonnage på 5 t eller derover, der ikke er et lystfartøj. Udstyret er af underleverandøren solgt til en mellemmand, der handler i eget navn, men er på forhånd bestemt til et nærmere angivet skib, der sejler i udenrigsfart. Se SKM2017. 523. SR.

Ikke behov for særlig kontrolordning

Betingelsen om, at der ikke er behov for at indføre en særlig kontrolordning for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelsen, vil fx være opfyldt, hvis en underleverandør påtager sig at laste eller losse et skib i udenrigsfart. Denne underleverandørydelse kan ikke anvendes til andre formål end det tilsigtede formål, som det på forhånd er muligt at fastlægge.

Betingelsen om, at det er muligt med sikkerhed at fastslå formålet med leveringen af ydelsen, fordi dette er aftalt, og betingelsen om, at der ikke er behov for at indføre en særlig kontrolordning for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelsen, er derfor nært forbundne.

Leveringen indgår som et led i omsætningskæden for varen eller ydelsen

Betingelsen om, at leveringen indgår som et led i omsætningskæden for varen eller ydelsen, vil fx være opfyldt, hvis en underleverandør til rederiets eller ihændeleverens kontraktpart påtager sig at laste eller losse et skib i udenrigsfart. Se sag C-33/16. Det er reelt den samme ydelse, der blot leveres i to led.

Betingelsen er derimod ikke opfyldt i forbindelse med transport af olie, der som brændstof skal påfyldes et skib i udenrigsfart. Se dommen i sag C-181/04 – 183/04, Elmeka og C-33/16, A Oy. Køberen af transportydelsen sælger selv brændstof til rederiet, der er driftsherre for skibet i udenrigsfart. Transporten af olien indgår ikke i omsætningskæden for olien. Dertil kommer, at skibets driftsherre ikke indgår i omsætningskæden for transportydelsen. Som en undtagelse fra udgangspunktet er der derfor ikke momsfritagelse efter § 34, stk. 1, nr. 8, for transporten.

Der vil kunne være momsfritagelse for transporten, hvis transporten leveres til skibet eller rederiet i stedet for til sælger af brændstoffet.

Praksis for forsyninger og brændstof – § 34, stk. 1, nr. 9

Betingelse for fritagelse

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at praksis for momsfritagelse af levering af brændstof fremgår af dommene i sagerne C-185/89, Velker, C-181/04 – C-183/04, Elmeka og C-526/13, FBK. Det fremgår heraf, at momsfritagelse efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 9, ikke finder anvendelse for leverancer til mellemmand, men kun i sidste omsætningsled ved levering til ejer eller rederi. Det er endvidere Skattestyrelsens opfattelse, at dommen i sagen C-33/16, A Oy ikke ændrer på denne praksis for levering af brændstof. EU's momskomite og Skatterådet er af samme opfattelse. Se SKM2019. 429. SR.

I C-526/13, FBK konkluderer EU-Domstolen således, at mellemmand ikke anses for at indtræde i sidste led i omsætningskæden, da mellemmandene ikke anvender disse varer selv, men alene til videre-salg. Momsfritagelsen for levering af brændstof kan således ikke finde anvendelse, jf. præmis 36 og 46.

EU-Domstolen anfører videre i C-526/13, FBK, præmis 51-53, at eftersom mellemmanden ikke har ejendomsretten, men alene den civilretlige råderet, så er der momsmæssigt ikke tale om et "tre-parts-forhold"

omkring levering af varer, da varerne i stedet anses for at være leveret direkte fra leverandøren til rederiet eller skibet.

I SKM2019. 429. SR kunne spørger således ikke i medfør af momslovens § 34, stk. 1, nr. 9, levere brændstof momsfrit til en mellemmand, da mellemmanden netop ikke anses for at levere brændstoffet til rederiet eller skibet. Mellemmanden anses i stedet for alene at levere en formidlingsydelse. Dette fremgår også af præmis 51 i C-526/13, FBK.

Det fremgår imidlertid af dommen i sagen C-526/13, FBK, jf. 2. afsnit i domskonklusionen, at

”Under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende kan den nævnte fritagelse dog finde anvendelse, hvis overførslen til de nævnte mellemmand af ejendomsretten til de pågældende varer efter de i gældende national ret fastsatte former tidligst indtræder samtidig med det tidspunkt, hvor driftsherrerne af fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, bliver bemyndiget til faktisk at råde over disse varer, som var de ejere heraf, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.”

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at hvis denne betingelse er opfyldt for så vidt angår spørgers påtænkte transaktioner, vil leveringen være omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 9, da der netop er tale om en leverance foretaget direkte til skibet eller rederiet.

Spørger havde oplyst, at spørgers forhold og forholdene i dommen i sagen C-526/13, FBK var stort set identiske.

Selskabet påtænkte således at indgå aftaler med en række mellemhandlere om levering af brændstof til skibe, der er i udenrigsfart. Når mellemhandlerne civilretligt har købt brændstoffet, sælges det videre til de virksomheder, der ejer skibe, har chartret skibe eller på anden måde har råderet over skibe (”forbrugeren”).

Rent praktisk vil det fungere på den måde, at når et skib mangler brændstof, så kontakter skibet en mellemhandler. Mellemhandleren undersøger herefter markedet for at finde den leverandør, der har den bedste pris på brændstoffet på det givne tidspunkt. Mellemhandleren beder herefter leverandøren (eksempelvis spørger) om at levere brændstoffet direkte til det pågældende skib.

Når brændstoffet er leveret, og det dermed vides præcist, hvor meget brændstof der kunne være i skibets tank, vil spørger fakturere mellemhandleren, og kort tid derefter vil mellemhandleren fakturere forbrugeren.

Ejendomsrettens overgang i genuskøb kræver, at der er sket en individualisering af det købte. Da ejendomsretten fra spørger til mellemhandleren dermed tidligst overgår på det tidspunkt, hvor brændstoffet påfyldes skibets tanke, er den i 2. afsnit i domskonklusionen i C-526/13, FBK fastsatte betingelse opfyldt.

Det var derfor Skattestyrelsens og Skatterådets opfattelse, at spørgers levering af brændstof skal anses for at være foretaget fra spørger og til driftsherren af fartøjet, og dermed er leverancen omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 9.

Fakturering

Normalt anvendes virksomhedernes almindelige fakturaer også som momsfakturaer.

Den civilretlige faktura fra leverandør til mellemmand kan efter Skattestyrelsens opfattelse efter momsreglerne anerkendes som en gyldig faktura fra leverandør til rederi. Dette kan accepteres, hvis det i fakturateksten fremgår, at fakturaen momsmæssigt er udstedt til skibet c/o mellemmanden.

Den civilretlige faktura fra mellemmand til rederi kan efter momsreglerne anerkendes som en gyldig faktura. Det skal fremgå, at der momsmæssigt er tale om en ydelse vedrørende formidling af et køb af brændstof. Mellemmanden behøver ikke at fordele fakturabeløbet på indkøbspris for brændstof og formidlingshonorar (avance), da fakturabeløbet efter Skattestyrelsens opfattelse er momsfrit i sin helhed, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 9 og 17.

Genoptagelse

EU-Domstolens dom i sagen C-33/16, A Oy ændrer praksis for anvendelse af fritagelserne i momssystemdirektivets artikel 148 og dermed også for momslovens § 34, stk. 1, nr. 7-8.

Der kan anmodes om genoptagelse af momstilsvaret, hvis hidtidig dansk praksis samlet set har været til ugunst for virksomheden. Hvis der anmodes om genoptagelse, skal anmodningen omfatte alle de afgiftsperioder, der kan ske genoptagelse for. Der kan ikke anmodes om genoptagelse alene for udvalgte perioder.

Ordinær genoptagelse

I henhold til skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, kan der ske genoptagelse, hvis anmodning herom fremsættes senest 3 år efter angivelsesfristens udløb.

Ekstraordinær genoptagelse

Hvis fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, er udløbet, kan der i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, 2. led, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse til gunst for den afgiftspligtige/godtgørelsesberettigede fra og med den afgiftsperiode, der er helt eller delvis sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den første sag, som resulterede i underkendelse af praksis, eller den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet, 3 år forud for underkendelsen af praksis.

EU-Domstolen afsagde dom i sagen den 4. maj 2017, men dommen indeholder ikke oplysninger om en konkret afgiftsperiode i sagen.

Hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt, kan der derfor ske ekstraordinær genoptagelse af sager, hvor afgiftsperioden er påbegyndt, men ikke udløbet den 4. maj 2014, jf. skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, 2. led.

Reaktionsfrist

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 32, stk. 2, at en anmodning om ekstraordinær genoptagelse skal fremsættes senest 6 måneder efter den afgiftspligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2.

Reaktionsfristen regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på Skatteforvaltningens hjemmeside (www.skat.dk).

Gyldighed

Den ændrede praksis, som er indeholdt i styresignalet, vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning, 2020-1.

Efter offentliggørelsen i Den juridiske vejledning 2020-1 og udløbet af reaktionsfristen, jf. ovenfor, bortfalder styresignalet.

Skatteministeriet, den 16. december 2019

MORTEN BØDSKOV