

Udskriftsdato: 23. december 2025

AFG nr 9241 af 28/02/2017 (Gældende)

Skibe og fast udstyr - momsfrigtagelse

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 16-1407975

Skibe og fast udstyr - momsfrigtagelse

Skatterådet bekræfter, at levering af fast udstyr i form af vareleverancer til skibe med en bruttotonnage på 5 tons eller en bruttoregistertonnage på 5 tons er momsfrigtaget efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, når leveringen sker til ejeren af skibet, uanset hvem der er udpeget som skibets technical manager. (Spørgsmål 1 og 3).

Skatterådet bekræfter, at vareleverancen til ejeren af skibet vil være fritaget efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, uanset om ejeren er etableret i Danmark, EU eller et land uden for EU, når leveringsstedet er i Danmark. (Spørgsmål 2 og 4).

Skatterådet kan ikke bekræfte, at levering af fast udstyr i form af vareleverancer til skibe og levering af ydelsesleverancer i form af ombygning, reparation og vedligeholdelse af skibe og deres faste udstyr er momsfrigtaget efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, når leveringen sker til den, der er udpeget som technical manager, men som ikke er ejer af skibet. (Spørgsmål 5 og 11).

Skatterådet bekræfter, at levering af ydelsesleverancer i form af ombygning, reparation og vedligeholdelse af skibe med en bruttotonnage på 5 tons eller en bruttoregistertonnage på 5 tons og af deres faste udstyr er momsfrigtaget efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, når leveringen sker til ejeren af skibet, uanset hvem der er udpeget som skibets technical manager. (Spørgsmål 7 og 9).

Skatterådet kan ikke bekræfte, at det for levering af ydelsesleverancer til ejeren af skibet, er uden betydning for momsfrigtagelsen efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, om ejeren er etableret i Danmark, EU eller et land uden for EU, da forholdet er afgørende for, om der er leveringssted i Danmark efter momslovens § 16, stk. 1. (Spørgsmål 8 og 10).

Skatterådet kan ikke bekræfte, at vareleverancer i form af fast udstyr, der sker til trading houses, kan ske uden moms i henhold til momslovens § 34, stk. 1, nr. 7. (Spørgsmål 14).

Skatterådet bekræfter, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, fortsat finder anvendelse for en vareleverance med leveringssted i Danmark, selvom varerne først lægges på et lager i et givent land, når der er tale om levering til et specifikt skib, der opfylder kriterierne i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7. (Spørgsmål 15).

Skatterådet bekræfter, at levering af reservedele til brug for reparation og vedligeholdelse af skibe og/eller deres faste udstyr under visse forudsætninger vil være omfattet af fritagelsen i momsloven § 34, stk. 1, nr. 7, selv om skibet er under testsejlad. (Spørgsmål 18).

Skatterådet tager også stilling til spørgsmål om anvendelse af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, i relation til procedurekoder og afslutning af eksportudførelse inden for toldlovgivningen og afviser at besvare et spørgsmål om fakturering, (Spørgsmål 13,16 og 17). Spørgsmål 6 og 12 bortfalder.

Skatterådsmøde 28. februar 2017 - SKM2017. 150. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at levering af fast udstyr i form af vareleverancer til skibe med en bruttotonnage på 5 tons eller en bruttoregistertonnage på 5 tons er momsfrigtaget efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, når leveringen sker til en skibsejer (juridisk ejer), når ejeren også er technical manager af skibet?

2. Hvis spørgsmål 1 besvares med ja, har det da nogen betydning, om ejeren, der også er technical manager, er etableret i: ¬A) Danmark ¬B) EU ¬C) Et land uden for EU?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at levering af fast udstyr i form af vareleverancer til skibe med en bruttotonnage på 5 tons eller en bruttoregistertonnage på 5 tons er momsfritaget efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, når leveringen sker til en skibsejer (juridisk ejer), når der er udnævnt en technical manager på skibet, der er forskellig fra ejeren?
4. Hvis spørgsmål 3 besvares med ja, har det da nogen betydning, om ejeren, der ikke er technical manager, er etableret i: ¬A) Danmark ¬B) EU ¬C) Et land uden for EU?
5. Kan Skatterådet bekræfte, at levering af fast udstyr i form af vareleverancer til skibe med en bruttotonnage på 5 tons eller en bruttoregistertonnage på 5 tons er momsfritaget efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, når leveringen sker til den, der er kontraktmæssigt udpeget som skibets technical manager, når denne ikke også er den juridiske ejer skibet?
6. Hvis spørgsmål 5 besvares med ja, har det da nogen betydning, om technical manager er etableret i: ¬A) Danmark ¬B) EU ¬C) Et land uden for EU?
7. Kan Skatterådet bekræfte, at levering af ydelsesleverancer i form af ombygning, reparation og vedligeholdelse af skibe med en bruttotonnage på 5 tons eller en bruttoregistertonnage på 5 tons og af deres faste udstyr er momsfritaget efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, når leveringen sker til en skibsejer (juridisk ejer), når ejeren også er technical manager af skibet?
8. Hvis spørgsmål 7 besvares med ja, har det da nogen betydning, om ejeren, der også er technical manager, er etableret i: ¬A) Danmark ¬B) EU ¬C) Et land uden for EU?
9. Kan Skatterådet bekræfte, at levering af ydelsesleverancer i form af ombygning, reparation og vedligeholdelse af skibe med en bruttotonnage på 5 tons eller en bruttoregistertonnage på 5 tons og deres faste udstyr er momsfritaget efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, når leveringen sker til en skibsejer (juridisk ejer), når der er udnævnt en technical manager på skibet, der er forskellig fra ejeren?
10. Hvis spørgsmål 9 besvares med ja, har det da nogen betydning, om ejeren, der ikke også er technical manager, er etableret i: ¬A) Danmark ¬B) EU ¬C) Et land uden for EU?
11. Kan Skatterådet bekræfte, at levering af ydelsesleverancer i form af ombygning, reparation og vedligeholdelse af skibe med en bruttotonnage på 5 tons eller en bruttoregistertonnage på 5 tons og deres faste udstyr er momsfritaget efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, når leveringen sker til den, der er kontraktmæssigt udpeget som skibets technical manager, når denne ikke er den juridiske ejer af skibet?
12. Hvis spørgsmål 11 besvares med ja, har det da nogen betydning, at den technical manager er etableret i: ¬A) Danmark ¬B) EU ¬C) Et land uden for EU?
13. Kan Skatterådet bekræfte, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, fortsat finder anvendelse, når der er tale om vareleverancer, der ¬A) Faktureres til en agent i dennes navn, men med en betegnelse på fakturaen "As agent to owner/technical manager", og skibets navn/IMO-nummer er nævnt? ¬B) Faktureres til en agent i dennes navn, men med en betegnelse på fakturaen "As agent to owner/technical manager", men uden at skibets navn/IMO-nummer er nævnt?
14. Vil rene vareleverancer i form af fast udstyr, der sker til trading houses kunne ske uden moms i henhold til momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, når leverancen sker direkte til disse trading houses og disse er den kontraktretlige aftager af vareleverancen, når trading house og spørger er bekendt med, hvilket konkret skib, varer erhverves til?
15. Kan Skatterådet bekræfte, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, fortsat finder anvendelse, selv om varerne først lægges på et lager i et givent land, når der er tale om levering til et specifikt skib, der opfylder kriterierne i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7?

16. Kan Skatterådet bekræfte, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, fortsat finder anvendelse for vareleverancer, der er eksporteret med procedurekode 10 00 000 "Angivelse til eksport" og ikke procedurekode 10 00 F61 "proviantering"?
17. Kan Skatterådet bekræfte, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, fortsat finder anvendelse for vareleverancer, uanset at afslutning af eksportudførelsen ikke foretages inden for de 90 dage?
18. A) Kan Skatterådet bekræfte, at leverancer af varer til et skib over 5 tons, der er færdigbygget og dermed har fået et IMO-nummer, men stadig er under testsejllads, er moms fritaget efter momsloven § 34, stk. 1, nr. 7, i de situationer, som er beskrevet under faktumbeskrivelse til dette punkt? –B) Har det nogen betydning for anvendelsen af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, om kontrakten indgås før, under eller efter testsejlladsen? C) Har det nogen betydning for anvendelsen af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, om faktureringen foretages før, under eller efter testsejlladsen?

Svar

1. Ja, se indstilling og begrundelse
2. A) Nej–B) Nej–C) Nej
3. Ja, se indstilling og begrundelse
4. A) Nej–B) Nej–C) Nej
5. Nej
6. Bortfalder
7. Ja, se indstilling og begrundelse
8. A) Ja–B) Ja–C) Ja
9. Ja, se indstilling og begrundelse
10. A) Ja–B) Ja–C) Ja
11. Nej
12. Bortfalder
13. A) og B) Afvises, se vejledende udtalelse fra SKAT
14. Nej
15. Ja, se indstilling og begrundelse
16. Ja, se indstilling og begrundelse
17. Ja, se indstilling og begrundelse
18. A) Ja, se indstilling og begrundelse–B) Nej–C) Nej.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Baggrund for anmodningen

Indledende betragtninger

Spørger er en filial af et xx selskab og leverer dele til skibe samt vedligeholdelse og reparation af disse over hele verden. Aftagerne af leverancerne er etableret i Danmark, i andre EU-lande og i tredjelande. Der er tale om leverancer til skibe med en bruttotonnage eller bruttoregistertonnage på min. 5 tons, og der er ikke tale om lystbåde.

Aftagerne er skibsejere, technical managers, agenter og trading houses, jf. nedenfor.

I forbindelse med indgåelse af fælles aftale sammen med deres xx hovedkontor er spørger blevet opmærksom på, at moms fritagelsen for skibsliverancer fortolkes forskelligt i Danmark og i xx, hvilket har medført et behov for afklaring af bestemmelsens rækkevidde.

Spørger anmoder om, at SKAT ved besvarelsen af spørgsmålene lægger til grund, at der er tale om leverancer til skibe, der opfylder kriterierne i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7.

Indledende betragtninger - momsregler og øvrigt grundlag

Det følger af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, at følgende leverancer af varer og ydelser er fritaget for afgift:

"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."

Bestemmelsen gennemfører den dagældende artikel 15, stk. 5, i 6. momsdirektiv, der nu findes i momssystemdirektivets artikel 148, litra c, med følgende ordlyd:

"Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

(...)

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."

Udgangspunktet er således, at de nævnte ydelser er momsfritaget, såfremt de bliver leveret til skibe med en minimum bruttotonnage eller bruttoregistertonnage på 5 tons, mens levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af fast udstyr til sådanne skibe ligeledes er omfattet af fritagelsen.

Regler om identifikationsnummer - IMO-nummer

Indledningsvist skal det i øvrigt bemærkes, at ethvert skib er registreret med et såkaldt IMO-nummer. Et IMO-nummer er International Maritime Organizations identifikationssystem for skibe, som består af de tre bogstaver IMO efterfulgt af syv tal. Hvert enkelt skib tildeles et identifikationsnummer, der indføres i det certifikat, som følger skibet gennem hele dets livstid.

Samme IMO-nummer kan ikke udstedes til to forskellige skibe og er dermed fuldstændig unikt.

IMO-nummeret skal endvidere være permanent markeret et synligt sted på skibets skrog eller overbygning. Ved spørgers levering til skibe vil IMO-nummeret være kendt, således at spørger altid ved, hvilke skib leverancen er til. Det gælder, uanset hvem aftageren er.

Regulering af skibsbranchen - IMS

Skibsfarten opererer under regler fra FN, der bl.a. er udmøntet i den såkaldte IMS-kodeks (International kodeks for sikker skibsdrift), der fastsætter reglerne for sikker skibsfart. Disse regler implementeres i de enkelte lande. I Danmark er disse implementeret i bekendtgørelse nr. 9802 af 12. april 2007.

Kontraktretlige aftaler - SHIPMAN-aftaler

Når en ejer vælger at outsource enten den kommercielle drift og/eller den sejlæssige drift til en ekstern person, sker dette via en kontraktretlig aftale, idet ejeren indgår aftale med en commercial manager og/eller en technical manager, jf. nedenfor. Dette sker ved, at begge tiltræder en standardaftale, der gælder i alle lande (Standard Ship Manager Agreement).

Spørger har vedlagt en kopi af den seneste udgave af denne standardaftale (SHIPMAN 2009). Heraf fremgår bl.a., at Managers kan varetage Technical Management, Crew Management og Commercial Management.

Følgende fremgår af Section 1 - Basis of the Agreement:

“3. Authority of the Managers:

Subject to the terms and conditions herein provided, during the period of this Agreement the Managers shall carry out the Management Services in respect of the Vessel as agents for and on behalf of the Owners. (...).”

Følgende fremgår af Section 2 - Services:

“7. Insurance Arrangements

(only applicable if agreed according to Box 11)

The Managers shall arrange insurances in according with Clause 10 (Insurance Policies), on such terms as the Owners shall have instructed or agreed, in particular regarding conditions, insured values, deductibles, franchises and limits of liability. “

Følgende fremgår af Section 4 - Insurance, Budgets, Income, Expenses and Fees:

“10. Insurance Policies

“The Owners shall procure, whether by instructing the Managers under Clause 7 (Insurance Arrangements) or otherwise, that throughout the period of this Agreement:

(a) at the Owners’ expense, the Vessel is insured for not less than its sound market value or entered for its full gross tonnage, as the case may be for:

(i) hull and machinery marine risks (...);

(ii) protection and indemnity risks (including but not limited to pollution risks (...);

(iii) war risks (...); and

(iv) such optional insurances as may be agreed (such as piracy (...).

(b) all premiums and calls on the Owners’ insurances are paid by their due date;

(c) the Owners’ Insurances name the Managers and, subject to underwriters’ agreement, any third party designated by the Managers as a joint assured with full cover. It is understood that in some cases, such as protection and indemnity, the normal terms for such cover may impose on the Managers and any such third party a liability in respect of premiums or calls arising in connection with the Owners’ Insurances. (...).

(d) written evidence is provided, to the reasonable satisfaction of the Managers, of the Owners’ compliance with their obligations under this Clause 10 (...).”

“11. Income Collected and Expenses Paid on Behalf of Owner

(a) Except as provided in Sub-clause 11(c) all monies collected by the Managers under the term of this Agreement (other than monies payable by the Owners to the Managers) and any interest thereon shall be held to the credit of the Owner in a separate bank account.

(b) All expenses incurred by the Managers under the terms of this Agreement on behalf of the Owners (including expenses as provided in Clause 12(c)) may be debited against the Owner in the account

referred to under Sub-clause 11(a) but shall in any event remain payable by the Owners to the Managers on demand.

(...)."

"12. Management Fee and Expenses

(a) The Owners shall pay to the Managers an annual management fee (...) for their services as Managers under this Agreement, which shall be payable in equal monthly instalments in advance (...).

(b) The Management fee shall be subject to an annual review and the proposed fee shall be presented in the annual budget in accordance with Sub-clause 13 (a).

(...)

(e) Save as otherwise provided in this Agreement, all discounts and commissions obtained by the Managers in the course of the performance of the Management Services shall be credited to the Owners."

"13. Budgets and Management of Funds

(a) The Managers' initial budget (...). Subsequent budgets shall be for twelve month periods and shall be prepared by the Managers and presented to the Owners not less than three months before the end of the budget year.

(b) The owners shall state to the Managers in a timely manner, but in any event within one month of presentation, whether or not they agree to each proposed annual budget. (...)

(c) Following the agreement of the budget, the Managers shall prepare and present to the Owners their estimate of the working capital requirement for the Vessel and shall each month request the Owners in writing to pay the funds required to run the Vessel for the ensuing month, including the payment of any occasional or extraordinary Item of expenditure, such as emergency repair cost, additional insurance premiums, bunkers or provisions. Such funds shall be received by the Managers within ten running days after the receipt by the Owners of the Managers' written request and shall be held to the credit of the Owners in a separate bank account.

(...)

(e) Notwithstanding anything contained herein, the Managers shall in no circumstances be required to use or commit their own funds to finance the provisions of the Management Services."

Følgende fremgår af Section 5 - Legal, General and Duration of Agreement:

"17. Responsibilities

(a) Force Majeure (...)

(b) Liabilities to Owners

(i) Without prejudice to Sub-clause 17a, the Managers shall be under no liability whatsoever to the Owners for any loss, damage, delay or expense of whatsoever nature, whether direct or indirect, (including but not limited to loss of profit arising out of or in connection with detention of or delay to the Vessel) and however arising in the course of performance of the Management Services UNLESS same is proved to have resulted solely from negligence, gross negligence or willful default of the Managers or their employees or agents, or sub-contractors employed by them in connection with the vessel, in which case

(save where loss, damage, delay or expence has resulted from the Managers' personal act or omission committed with the intent to cause same or recklessly and with knowledge that such loss, damage, delay or expense would probably result) the Managers' liability for each incident or series of incidents giving rise to a claim or claims shall never exceed a total of ten (10) times the annual management fee payable hereunder.

(...)"

Indledende betragtninger om skibenes karakter

Momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, er som nævnt implementeret på baggrund af momssystemdirektivets artikel 148, litra c, jf. litra a, hvoraf det fremgår, at fartøjer, der anvendes til sejlads i rum sø, og som mod betaling udfører passagertransport, benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller bjærgnings- og redningsoperationer på havet, og fartøjer, der anvendes til kystfiskeri, er omfattet af fritagelsen.

Som det ses af den danske bestemmelse, er det ikke et krav, at skibet skal anvendes til sejlads i "rum sø". Den danske bestemmelse i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, er udarbejdet med udgangspunkt i momssystemdirektivets artikel 148 og skal således fortolkes i overensstemmelse med momssystemdirektivet.

Skibene, som spørger leverer til, er alle med en minimum bruttotonnage eller bruttoregister-tonnage på 5 tons og ikke lystfartøjer. Skibenes karakter er derfor uden tvivl omfattet af definitionen i artikel 148 og § 34, stk. 1, nr. 7.

Indledende betragtninger om aftagerne af leverancerne

Skibsbranchen er en gennemreguleret branche med fastlagte begreber. Baggrunden herfor er bl.a. at finde i sikkerhedsreguleringerne, jf. nedenfor.

I skibsbranchen kan man være flere ting på en gang. Man kan være ejer og commercial manager, men ikke technical manager. Man kan være ejer og technical manager, men ikke commercial manager. De tre parter kan være tre forskellige enheder på det konkrete skib.

Ejer, commercial manager og technical manager er registreret på det konkrete skib, så et rederi kan være alle tre ting på et skib, men kun commercial manager på det næste skib og kun technical manager på det tredje skib.

Spørger handler med en lang række af forskellige aftagere, hvilket er nævnt i spørgsmålene, men for Skatterådets besvarelse af denne anmodning har spørger nedenfor beskrevet både disse og skibsbranchens øvrige aktører, idet dette er væsentligt for besvarelsen af spørgsmålene.

Skibets ejer

Med skibets ejer forstås den juridiske ejer af skibet.

Det kan være et selskab, der ejer skibet (A/S, ApS, K/S, I/S, Ltd, GmbH mv.), eller i sjældne tilfælde kan skibene være personligt ejet.

Ejeren af skibet kan selvfølgelig selv drifte skibene, men meget ofte har den legale ejer af skibene valgt at outsource driften. Det kan være pga. manglende kundskab, f.eks. hvis skibet er et investeringsobjekt, men selv ejere med store porteføljer af skibe vælger at outsource driften af skibene. Denne outsourcing kan være for alle skibene, som en given ejer har, eller alene for dele af porteføljen. Selv store virksomheder, som vi i daglig tale betegner som "rederier", vælger at outsource dele af skibsporteføljen, ligesom

de agerer som commercial managers og/eller technical managers på skibe, hvor det juridiske ejerskab tilhører en anden.

Rederi

Den juridiske vejledning anvender i afsnit D. A. 10.1.3 begrebet "rederi" i forbindelse med momsfritagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7. Begrebet "rederi" er i skibsbranchen ikke entydigt defineret.

Begrebet "rederi" er derimod defineret i bekendtgørelse nr. 9802 af 12. april 2007, der er den danske implementering af det såkaldte IMS-kodeks, hvor et rederi er defineret som:

"... ejeren af skibet eller en hvilken som helst anden organisation, som f.eks. operatøren (...) som har overtaget ansvaret for driften af skibet fra ejeren, og som i forbindelse med denne ansvarsoverdragelse har erklæret sig indforstået med hensyn til overtagelsen af alle pligter og ansvarsområder som IMS koden pålægger..."

Commercial manager

Den kommercielle drift og dermed alt vedrørende fragt kan og bliver outsourcet til konkrete virksomheder.

Denne virksomhed benævnes "commercial manager".

En commercial manager er udpeget kontraktretligt efter Standard Shipment Management Agreement (p.t. SHIPMAN 2009) og er den virksomhed, der har alle rettigheder og forpligtelser i forbindelse med salg af fragtrater.

En commercial manager har dermed rettigheden og forpligtelsen til i eget navn og for egen regning at indgå alle aftaler om fragt. Herudover er det commercial manager, som beslutter, hvilke kunder man vil indgå aftaler med og under hvilke betingelser, samt er den, der laver estimater over sejladsen osv.

Det er også commercial manager, der fakturerer køberne for transportydelse og modtager betaling for fragtraterne, samt tager de nødvendige skridt, hvis ikke dette sker.

Commercial manager afholder ikke omkostninger til selve skibets drift.

Skibets "technical manager"

Indledende betragtninger

Ejeren kan også vælge at outsource selve den sejlmæssige drift til en technical manager.

Når en ejer vælger at outsource selve den sejlmæssige drift til en ekstern person, sker dette via en kontraktretlig aftale, idet ejeren og technical manager begge tiltræder den relevante SHIPMAN-aftale, der gælder i alle lande.

Ved at indgå denne outsourcing aftale overdrager ejeren alle rettigheder og forpligtelser til technical manager vedrørende skibets drift, såvel sejladmæssigt som sikkerhedsmæssigt - samt forpligtelsen til, at skibet drives effektivt.

En technical manager står for alt det praktiske i forbindelse med skibene. Det er technical manager, der sørger for, at skibene kan sejle, må sejle og faktisk sejler.

Den person, der fungerer som technical manager, har dermed det tekniske ansvar for skibets drift, hvilket inkluderer:

- Udførelse af/tilsyn med opgaver som vedligeholdelse af skibet.
- Udførelse af/tilsyn med tørdok, reparation og opdatering af skibet til standarder krævet af ejeren og af lovgivning.
- Udførelse af/tilsyn med levering af nødvendigt lager, reservedele og smøreolie.
- Udpegning af skibsinspektører og tekniske konsulenter.
- Udvikling, implementering og vedligeholdelse af sikkerheden på skibet i overensstemmelse med ISM-kodeks (den internationale kodeks for sikker skibsdrift og forebyggelse af forurening). Technical manager er kontraktretligt udpeget til at forestå overholdelsen af sikkerhedsregulativerne som beskrevet i ISM-kodeks.
- At skibets besætning lever op til de sikkerhedsmæssige uddannelseskrav.

Den selvstændige technical manager registreres officielt som den, der er ansvarlig for, at alle krav i forhold til ISM-kodekset overholdes.

- Registreringen sker pr. skib, og det fremgår klart af skibsregistret, hvem der er technical manager.
- Når der er udpeget en technical manager, der ikke er ejeren, er det dermed technical manager, der drifter skibet teknisk og sørger for, at skibet opfylder betingelserne.
- Selv om der også er en juridisk ejer, afholder technical manager løbende omkostninger til skibets drift.

Det er technical manager, der i eget navn og for egen regning indkøber proviant til skibet.

Skal skibet repareres, er det technical manager, der i eget navn indgår aftale med en leverandør om levering af materiale til reparationen samt udførelsen af denne, og det er technical manager, der forestår bestilling af evt. tørdok samt indkøber nyt fast udstyr mv. Det er også technical manager, der superviserer en evt. reparation.

Det er også technical manager, der står for det mere driftsmæssige i forbindelse med sejladsen.

Overtræder skibet sikkerhedsforanstaltningerne, er det technical manager, der har overtaget ansvaret for dette, og det vil være technical manager, og ikke ejeren, der hæfter for en evt. bøde.

Technical manager indgår som nævnt en kontrakt med ejeren og overtager dennes rettigheder og forpligtelser vedrørende skibets driftsmæssige forhold.

For at en virksomhed kan agere som technical manager, skal denne have et såkaldt "Overensstemmelsesdokument", som er en certificering af den pågældende virksomhed til at kunne agere som technical manager.

Denne certificering skal ske i hver flagstat. Det betyder, at når man bliver certificeret i Malta, så kan man være technical manager for skibe, der sejler under maltetisk flag, men kun for disse skibe. Det vil sige, at en technical manager skal være certificeret i alle de flagstater, som de skibe, man er technical manager for, sejler under.

Som nævnt skal hvert skib have en technical manager, og denne registreres i skibsregistret.

Den obligatoriske udmeldelse af en technical manager er baseret på FN-regler, der er udmøntet i bl.a. den såkaldte IMS-kodeks (international kodeks for sikker skibsdrift), der fastsætter reglerne for sikker skibsdrift. Dette regelsæt gælder for den, der har ansvaret for driften af skibet. Når en ekstern technical manager via SHIPMAN 2009-standardkontrakten overtager ansvaret for at drifte skibet, er den technical manager forpligtet til at overholde IMS-kodekset. Bekendtgørelse nr. 9802 af 12. april 2007, som også er nævnt ovenfor, udmønter disse regler i Danmark.

I regel 4 i bekendtgørelse nr. 9802 af 12. april 2007 fastslås det, at et overensstemmelsesdokument skal udstedes til ethvert rederi, som opfylder kravene i IMS. Det er technical Manager, der skal have overensstemmelsesdokumentet (document of compliance), idet det er technical manager, der har ansvaret for den sikre drift. Spørger har vedlagt et eksempel på et overensstemmelsesdokument (document of compliance) i anonymiseret form.

En technical manager anvender skibet til "erhvervsmæssig virksomhed" i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7's forstand, da de opgaver, som en technical manager varetager, er erhvervsmæssig virksomhed knyttet direkte til et konkret skib, idet en technical manager utvivlsomt leverer ydelser på kommerciel basis til ejeren ved at bruge skibet i rum sø, og ejeren overdrager denne eksklusive brugsret til den, der skal erhverve de varer, der er omfattet af momsfritagelsen, det vil sige technical manager. Der er derimod ikke tale om intern brug, som i sag C- 33/11, A Oy, der omhandlede indkøb af fly, som blev indkøbt med det formål at varetage de købende selskabers hovedejers transportbehov.

Definition of "skibsoperatør"

I sag C-526/13, Fast Bunkering Klaipeda nævner EU-domstolen specifikt operatør (Operator i den engelske udgave) som værende omfattet af momsfritagelsen. Begrebet anvendes i Den juridiske vejledning afsnit D. A. 10.1.3.3. Det fremgår dog ikke klart af vejledningen, hvem og hvad en skibsoperatør er.

Ser man derimod på tonnageskattelovens § 21a, anvendes der i denne begrebet "operatørvirksomhed". Efter fast praksis er det technical managers, som er omfattet af denne bestemmelse.

Det fremgår direkte af bestemmelsen, at det er:

"... en betingelse for anvendelsen af reglerne i 1. og 2. pkt., at operatørselskabet fra ejeren af skibet har overtaget det fulde ansvar for skibets drift samt alle forpligtelser og ansvar ifølge ISM-koden..."

Det er derfor spørgers opfattelse, at begrebet "skibsoperatør" dækker over en technical manager, der netop opererer alle facetter af skibes drift - særligt henset til, at technical managers netop i tonnageskatteloven benævnes "operatør".

Agenter, som handler på vegne af skibets ejer eller technical manager

I skibsbranchen er det kutyme, at leverancer faktureres til agenten i dennes navn, men med en henvisning - enten i adressefeltet eller i teksten - "as agent to owner" eller "as agent to technical manager". I de fleste tilfælde er skibets navn og IMO-nummer oplyst i fakturateksten, men ikke altid. Spørger ved dog altid, hvilke specifikke skibe der er tale om.

Trading houses

Trading houses indkøber varer/ydelser til skibe i eget navn, som herefter sælges videre i deres eget navn. Her kan skibets navn og IMO-nummer være kendt på forhånd, hvilket det vil være i de fleste tilfælde. I visse tilfælde er spørger dog ikke kendt med navn og/eller IMO-nummer.

Indledende betragtninger vedrørende leverancernes karakter

Begrebet "fast udstyr" er ikke defineret nærmere i bestemmelsen, men skal defineres ud fra følgende:

- Hvorvidt udstyret er installeret på et skib, der ikke kan betegnes som et lystfartøj, og
- Hvorvidt udstyret er nødvendigt af hensyn til fartøjets indretning og konstruktion.

Som fast udstyr anses f.eks. motorer, lanterner, radarer, andet fast navigationsudstyr, ekkolod, redningsbåde og andet sikkerhedsudstyr, jf. TFS 1999, 393.

De relevante leverancer fra spørger består af bl.a. skibsmotorer, gearkasser mv. samt reparation/vedligeholdelse af disse. De fysiske varer må betragtes som fast udstyr, sådan som dette er defineret i loven.

Levering af varer (fast udstyr) er efter spørgers opfattelse omfattet af bestemmelsen direkte, hvis de øvrige betingelser er opfyldte. Det gælder, uanset hvor aftageren er etableret.

Det gælder også reservedele til fast udstyr, uanset om en reparationsydelse ikke er inkluderet i leverancen fra spørger, idet det af bestemmelsens ordlyd fremgår, at "reparation og vedligeholdelse af disses faste udstyr" er omfattet af bestemmelsen. Rene vareleverancer af dele til skibet er omfattet af bestemmelsen, hvis de øvrige betingelser er opfyldte.

Vareleverancer kontra ydelsesleverancer

Momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, fritager efter sin ordlyd både varer og ydelser, herunder blandede leverancer, der leveres til de omfattede skibe og disses faste udstyr.

Rene vareleverancer til skibe og disses faste udstyr er uden tvivl omfattet af momsfrigtagelsesbestemmelsen, uanset hvor aftageren er etableret. Det samme gælder blandede leverancer, som efter en konkret vurdering må kvalificeres som en vareleverance, f.eks. udskiftning af en skibsmotor.

Momsbeskatningsstedet for varer er i Danmark, uanset om varen leveres til en dansk aftager, eller om denne leveres til en aftager i et andet EU-land eller i et tredjeland, når forsendelsen starter her, jf. momslovens § 14, stk. 1, nr. 1 og 2. På denne baggrund opstår spørgsmålet om leveringsstedsreglernes betydning ikke på samme måde ved vareleverancer.

At rene vareleverancer er omfattet af fritagelsen, følger også af EU-domstolens afgørelse i sag C-526/13, Fast Bunkering Klaipeda. EU-dommen vedrørte spørgsmålet om artikel 148 (§ 34, stk. 1, nr. 9, i den danske momslov). Aftagerne af varerne var, ifølge faktum i dommen, i forskellige lande.

Hvis man i denne dom skulle lægge betragtningerne i SKM2016. 78. SR til grund vedrørende forrang for momslovens regler om momsbeskatningssted, ville vareleverancer til andre EU-lande eller tredjelande i stedet være omfattet af § 34 stk. 1, nr. 1 (EU-varehandel) og nr. 5 (eksport).

EU-domstolen træffer ikke afgørelse efter de tilsvarende EU-bestemmelser vedrørende EU-varehandel og eksport, men i stedet alene efter artikel 148. Ved ikke at henvise til disse bestemmelser fastslår EU-domstolen således, at artikel 148 har et selvstændigt virkningsområde. Hvis dette ikke havde været tilfældet, havde EU-domstolen afvist at tage stilling til, om leverancerne kunne være omfattet af artikel 148.

Som det fremgår af spørgsmålene, er det spørgers opfattelse, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, finder anvendelse, uanset hvor aftageren er etableret, og uanset om der er tale om vareleverancer, ydelsesleverancer eller blandede ydelser. Rene ydelsesleverancer er også omfattet af bestemmelsen, hvilket fremgår direkte af bestemmelsens ordlyd.

Momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, som en lex specialis

Skatterådet har i SKM2016. 78. SR fastslået, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, ikke finder anvendelse ved levering til aftagere i udlandet, når der er tale om ydelser. Skatterådet anfører i SKM2016. 78. SR, at momslovens regler vedrørende momsbeskatningssted har forrang, og at momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, ikke finder anvendelse. Af SKM2016. 78. SR fremgår det ikke, om spørger har argumenteret mod dette.

Det er imidlertid spørgers opfattelse, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, finder anvendelse, og da der tilsyneladende ikke er argumenteret konkret for dette spørgsmål i SKM2016. 78. SR, skal spørger venligst

anmode om, at der i denne anmodning om bindende svar tages stilling til de konkrete argumenter. Disse vil efter spørgers opfattelse medføre, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, finder anvendelse, og at det således vil kunne føre til et andet resultat, end det i SKM2016. 78. SR.

SKM2016. 78. SR tager alene stilling til reparationsydelser af borerigge efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7. Det bindende svar fastslår, at reparationsydelser ikke kan være omfattet af bestemmelsen, idet ydelserne i stedet er omfattet af momslovens § 16, stk. 1. I den forbindelse, anfører SKAT, at:

"Ydelserne derfor ikke (er) omfattet af momspligten efter den danske momslov jf. § 16, stk. 1 (modsat) og § 1. Allerede derfor kan de ikke være fritaget efter lovens § 34, stk. 1, nr. 7..."

Der er efter spørgers opfattelse ikke tvivl om, at spørgers leverancer er omfattet af momslovens § 1, idet der er tale om erhvervmæssige leverancer, og spørger er etableret i Danmark. Udgangspunktet er derfor, at spørger skal betale moms i Danmark, medmindre dette udgangspunkt ændres på baggrund af momslovens andre bestemmelser. Eksempelvis skal spørger opkræve moms, hvis virksomheden sælger reparationsydelser til et lystfartøj i Danmark, da leverancen ikke vil være omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7. Hvis ikke spørgers leverancer var omfattet af § 1, kunne salget til lystfartøjer ske uden moms, ligesom spørger ikke ville have nogen forpligtelse til at indberette moms m.m.

Når leverancen er omfattet af § 1, opstår spørgsmålet om, hvordan det indbyrdes forhold er mellem momsbeskatningsstedsreglerne og § 34, stk. 1, nr. 7.

Momslovens § 16, stk. 1, og de øvrige dele af bestemmelsen gælder som udgangspunkt ved alle ydelsesleverancer og er derfor en lex generalis.

Momslovens § 34, stk. 1 nr. 7, kan alene anvendes i forbindelse med levering af skibe og disses faste udstyr, hvorfor bestemmelsen er lex specialis i forhold til momslovens § 16, stk. 1. Efter de almindelige juridiske fortolkningsprincipper har en lex specialis-bestemmelse forrang for en lex generalis-bestemmelse.

Dette princip gælder ligeledes i forbindelse med fortolkning af momslovens regler.

Man bør i forlængelse heraf også se på baggrunden for momslovens § 34, stk. 1, nr. 7.

Bestemmelsen blev indført i forbindelse med momsens indførelse i Danmark i 1967, og selv om der har været en omskrivning heraf, er der ikke sket konkrete ændringer af de leverancer til skibe, der er omfattet af bestemmelsen.

Det afgørende for fritagelsen er efter bestemmelsens ordlyd og forarbejder alene, hvorvidt:

1. Skibene, og
2. de enkelte leverancer

opfylder de kriterier, der er fastsat i bestemmelsen. Andre kriterier kan ikke lægges til grund.

Det fremgår ikke af selve lovbestemmelsen, at aftagerens etablering er afgørende for, om bestemmelsen finder anvendelse eller ej, ligesom det heller ikke af tidligere versioner af bestemmelsens ordlyd eller af forarbejderne til bestemmelsen fremgår, at aftagers etablering har eller har haft indflydelse for anvendelsen af fritagelsesbestemmelsen.

Det faktum, at aftagers etableringssted skulle have betydning for anvendelsen af bestemmelsen, fremgår heller ikke af Den juridiske vejledning eller af de tidligere momsvejledninger.

SKAT har dog for nyligt, i forbindelse med et spørgsmål om skibsafgifter, indføjet dette i Den juridiske vejlednings afsnit D. A. 10.1.3.2, men det vedrører leverancer til skibe i udenrigsfart. Endvidere er tilføjelsen ikke sket på baggrund af en afgørelse e.l.

Momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, omfatter klart i sin ordlyd en momsfrigørelse for både varer og ydelser, hvoraf de eneste krav til anvendelsen af fritagelsen er krav til skibenes størrelse, og at der ikke må være tale om lystfartøjer. Da momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, er en lex specialis-bestemmelse, kan omfanget af selve bestemmelsen ikke ændres via momslovens § 16, stk. 1 (modsætningsvist), der er en lex generalis-bestemmelse.

Da momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, i sig selv fritager rene ydelsesleverancer, bør der ikke være forskel på leverancerne momsbehandling uden klar hjemmel i selve bestemmelsen. En sådan hjemmel findes imidlertid ikke.

Ifølge SKM2016. 78. SR er leveringsstedet ikke i Danmark, og på denne baggrund anføres det, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, ikke finder anvendelse. En leverance falder dog ikke ud af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, blot fordi den også er omfattet af andre regler i momsloven, hvilket den almindelige fortolkningsregel om lex specialis kontra lex generalis også tilsiger.

Ses der på leveringsstedet for ydelser og særligt momslovens § 16, stk. 1, hvortil der henvises i SKM2016. 78. SR, er denne indført i momsloven i forbindelse med momspakkens implementering den 1. januar 2010. Momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, har således været en del af momsloven i ca. 33 år længere end momslovens § 16, stk. 1.

Indtil 1. januar 2010 var leveringsstedet for ydelser som udgangspunkt, hvor leverandøren var etableret. Det vil sige, at ydelser leveret fra en dansk leverandør til en afgiftspligtig aftager i et andet EU-land eller i et land uden for EU havde momsbeskatningssted i Danmark, hvilket fulgte af den daværende momslovs § 15, stk. 1. Dette betød, at leverancer af ydelser til skibe - på samme måde som ved varer - alt andet lige som udgangspunkt havde leveringssted i Danmark.

Der var dog en lang række undtagelser i den dagældende momslov, efter hvilke man kunne flytte momsbeskatningsstedet til et andet land under visse konkrete og specifikke betingelser.

Efter den dagældende momslov blev skibe og disses faste udstyr betragtet som løsørengenstande, da begrebet forstås som en modsætning til begrebet fast ejendom. Den dagældende momslovs § 18 gjorde det i visse tilfælde muligt at flytte momsbeskatningsstedet for reparationer af løsørengenstande i det tilfælde, at aftageren var momsregistreret i et andet EU-land, og den reparerede løsørengenstand forlod Danmark. Det betød også, at udenlandske reparatører af løsørengenstande var momsregistreringspligtige her, hvis aftager var etableret her. Til trods herfor er spørger ikke bekendt med en eneste sag, hvor der er stillet krav om, at en udenlandsk reparatør af et skib eller dets faste udstyr skulle momsregistreres i Danmark. Leverancerne blev betragtet som omfattet af den dagældende § 34, stk. 1, nr. 9, der for skibes vedkommende er identisk med den nuværende § 34, stk. 1, nr. 7.

Hvis man igen anvender samme fortolkning, som lægges til grund ved SKM2016. 78. SR, ville det under de tidligere leveringsstedsregler have den konsekvens, at momsfrigørelsen for levering af rene ydelsesleverancer til skibe og disses faste udstyr finder anvendelse, hvis leveringsstedet for leverancen var i Danmark. Der vil sige, at fritagelsen fandt anvendelse, når:

- Aftager var i Danmark,
- Aftager var i et tredjeland, og
- Aftager var i andre EU-lande, og løsørengenstanden ikke blev sendt ud af Danmark.

Derimod ville det være en almindelig momspligtig leverance med omvendt betalingspligt, hvis aftageren var momsregistreret i et andet EU-land, og løsørengenstanden forlod Danmark, hvilket skibene formodentlig gjorde. Sådan har den daværende § 34, stk. 1, nr. 9-bestemmelse aldrig været fortolket i praksis, og der var ingen sammenkobling til leveringsstedsreglerne.

Der foreligger ingen EU-praksis eller dansk praksis før SKM2016. 78. SR, der fastslår, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, ikke kan finde anvendelse ved levering af ydelser til aftagere i andre EU-lande eller til tredjelande.

EU-domstolen har tidligere taget stilling til spørgsmålet om, hvorvidt ydelser til tredjelande er omfattet af 6. momsdirektivs artikel 148, hvilket fremgår af de forenede sager C-181/04 og C-183/04, Elmeka.

Elmeka leverede transport af olieprodukter til et selskab uden for EU - da de ikke solgte olien, var der alene tale om ydelser. EU-domstolen fastslog, at transportydelsen var omfattet af 6. momsdirektivs artikel 15, nr. 4, litra a, artikel 15, nr. 5, samt artikel 15, nr. 8, der er identiske med momssystemdirektivets artikel 148, der er hjemmelsgrundlaget for bl.a. momslovens § 34, stk. 1, nr. 7.

I forbindelse med afgørelsen henvises der af EU-domstolen ikke til leveringsstedsbestemmelserne. I forbindelse med generaladvokatens forslag til afgørelse anvendes leveringsstedsbestemmelserne ligeledes ikke. Da hverken generaladvokaten eller EU-domstolen således har fundet det relevant at henvise til leveringsstedsbestemmelserne, må disse anses for ikke at have været relevante i forbindelse med afsigelsen af dommen.

Efter EU-domstolens praksis er det derfor klart, at:

- Vareleverancer er omfattet af fritagelsen, uanset hvor aftageren er etableret, hvilket også understøttes af, at der foretages toldbehandling af alle leverancer. Det fremgår klart af sag C-526/13 Fast Bunkering Klaipeda.
- Ydelsesleverancer til tredjelande (i alle tilfælde før momspakken) er omfattet. Dette fremgår af de forenede sager C-181/04 og C-183/04, Elmeka.

Dette modsiges ikke af andre bestemmelser i momssystemdirektivet eller af den danske implementering.

Momsfritagelsen ligestiller i sin klare ordlyd varer og ydelser fuldt ud, og derfor bør momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, behandle varer og ydelser identisk.

I forbindelse med momspakken i år 2010 fandt man ikke anledning til at ændre formuleringen af momssystemdirektivets artikel 148 eller af momslovens § 34 stk. 1, nr. 7.

I det materiale, der blev offentliggjort i forbindelse med implementeringen af momspakken, er hverken momsdirektivets artikel 148 eller momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, nævnt, selv om man i Danmark ændrer to af punkterne i momslovens § 34's andre punkter (daværende nr. 5 og nr. 12 - sidstnævnte er en ændring af reglerne om flyleverancer, men ændringerne sker her ikke på baggrund af momspakken).

Både EU-lovgiver og de danske myndigheder havde derfor rig lejlighed til at ændre bestemmelsen, hvis man ønskede dette, men det blev aldrig gjort.

Momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, bør derfor som en lex specialis-bestemmelse have uændret rækkevidde for den danske virksomhed.

Momslovens § 34, stk. 1, nr. 10

Ved en nærmere gennemgang af momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, til (nu) nr. 21, er det tydeligt, at lovgiver har indsat krav om aftagers etablering samt vareflow, hvis dette har haft betydning for bestemmelsens anvendelsesområde.

Særligt interessant for denne sag er § 34, stk. 1, nr. 10, om salg, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af luftfartøjer, som anvendes af luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af disse luftfartøjers faste udstyr samt nødvendige udstyr, der leveres til brug om bord på disse luftfartøjer.

Denne bestemmelse fritager samme type af leverancer som bl.a. momslovens § 34, stk. 1, nr. 7. Forskellen er blot, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 10, vedrører leverancer til fly i udenrigsfart, mens momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, vedrører levering til skibe. Der er på samme måde som ved momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, tale om ydelser i forbindelse med flyet og dets faste udstyr. Momssystemdirektivets beskrivelse af de omfattede leverancer er ligeledes identisk med momsloven - forskellen er alene, at flyene overvejende skal flyve i udenrigsfart, mens skibene, der er omfattet af § 34, stk. 1, nr. 7, er omfattet, uanset hvor skibene sejler.

Flyelskaberne skal som nævnt flyve i udenrigsfart og har mulighed for at komme på en liste over anerkendte flyelskaber, sådan så leverandørerne ved, at de er omfattet af fritagelsen.

Det fremgår imidlertid utvetydigt af afsnit D. A. 10.1.4.4 i Den juridiske vejledning, at:

"Udenlandske flyelskaber, der udelukkende flyver i udenrigsfart, skal ikke ansøge om optagelse på listen, når leverandørerne ikke er i tvivl om, at luftfartsselskabet hovedsageligt flyver i udenrigsfart."

Deraf fremgår det også utvetydigt, at de samme leverancer til fly, herunder reparationsydelser mv., der leveres til fly i udenrigsfart, er omfattet af den særlige fritagelse for flyleverancer - uanset om aftageren er etableret i Danmark eller i udlandet. Der er optaget udenlandske flyelskaber på den nævnte liste.

Der kan ikke være forskel mellem de to bestemmelsers omfang, og der er ikke noget i momsbeskatningsstedsreglerne, der tilsiger, at § 34, stk. 1, nr. 7 og nr. 10, skal fortolkes forskelligt. SKAT mener selv efter Den juridiske vejledning afsnit D. A. 1.4.1, at hvis leverancen er til fly, så gælder fritagelsen også til udenlandske aftagere, og der er ingen sondring mellem varer og ydelser.

Konsekvensen af, at rene ydelsesleverancer ikke er omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7

Hvis ikke rene ydelsesleverancer er omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, vil det medføre praktiske problemstillinger for leverandørerne og for aftagerne.

Hvis spørger leverer to hovedleverancer til en kunde i et EU-land bestående af en vareleverance og en ydelsesleverance, vil vareleverancen være omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, og vil derfor skulle leveres og indberettes efter disse regler. Der skal foretages en toldmæssig behandling. Leverancen skal faktureres uden moms og indberettes som salg uden moms på momsangivelsens rubrik C. Fakturakravet vil være de almindelige fakturakrav. Der er ingen krav om indberetning til EU-salg uden moms (listesystemet) eller Intrastat.

Ydelsesleverancen vil derimod være en momspligtig leverance med omvendt betalingspligt. Det betyder, at salget skal indberettes på momsangivelsens rubrik B, og der skal ske indberetning til EU-salg uden moms, hvor leverandøren fortæller myndighederne i aftagerlandet, at der er sket et momspligtigt salg til aftageren, som denne skal betale moms af. Det vil være de udvidede fakturakrav, der er gældende, hvorfor momsnummer og henvisning til aftagerens betalingspligt skal fremgå.

Når momsbeskatningsstedet er flyttet til aftagerlandet, vil aftageren skulle vurdere, om denne er forpligtet til at betale reverse charge-moms. Lægger man til grund, at aftagerlandet har samme regler som i Danmark, vil deres køb være fritaget for moms efter deres implementering af artikel 148, og dermed vil det efter de lokale regler være en momsfritagen leverance af en ydelse. Dermed opstår der en diskrepans mellem indberetningerne i Danmark og i Tyskland, og da de danske myndigheder sender listeoplysningerne videre til de tyske myndigheder, kan der opstå en kontrolsag om, hvorfor aftageren ikke har betalt reverse charge-moms. Det vil være situationen, hvor aftageren er i Danmark, idet vi jo ikke på den danske momsangivelse har mulighed for at indberette momsfrie køb.

Indledende betragtninger om proceduren ved anvendelse af momsfritagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7

Levering af varer til skibe under fritagelsen sker via eksportreglerne, uanset om aftageren er en dansk kunde, en kunde, der er etableret i et andet EU-land, eller en kunde i et tredjeland. Baggrunden herfor er, at der er tale om levering til skibe, der befinder sig rundt omkring på kloden og dermed lægger til i en given havn på et givent tidspunkt.

Der skal derfor foretages en toldmæssig udførelse, ligesom salget rapporteres som et eksportsalg på momsangivelsen, uanset hvor aftageren er etableret. Det betyder også, at toldprocedurerne skal opfyldes.

Da skibene ikke altid er der, hvor varen er, sender spørger i stor udstrækning varer ud til lagre, hvor de afventer, at skibet lægger til kaj. Varelagrene tilhører agenter, kunder eller tredjepart.

Da skibet kan blive forsinket eller andet, kan varerne i visse tilfælde ligge på lager i mere end 90 dage, hvorfor udførelsen ikke afsluttes inden for de 90 dage.

Varerne er til specifikke skibe, der er identificeret via deres navn samt IMO-nummer, og faktureres til den persongruppe, der er nævnt i spørgsmålene. I denne situation anvendes procedurekoden 10 00 000 - angivelse til eksport.

Ellers anvendes procedurekoden 10 00 F61 - proviantering.

Indledende betragtninger vedrørende spørgsmål 18

Spørgsmål 18 vedrører levering af reservedele under en helt særlig kontraktform, som i spørgers terminolog kaldes Initial Spareparts-aftaler. I forbindelse med at et skib bliver bygget, indgår spørger aftale med enten skibsejeren eller technical manager om levering af en pakke med reservedele. Det specielle ved denne kontraktform i forhold til spørgers øvrige vareleverancer er tidspunktet for leverancerne set i forhold til skibenes "livscyklus".

Når et skib er færdigbygget, bliver dette registreret og får dermed også et IMO-nummer, men inden skibet overdrages til ejeren, skal det gennemgå en række testsejladser.

Disse konkrete aftaler, som spørgsmål 18 omhandler, indgås med ejeren eller technical manager (og faktureres til disse) både før, under og efter testsejladserne, men er ikke en del af den garanti, der er på skibene.

Der er således ikke tale om leverancer i forbindelse med nybygning af skibe, men om reparation af skibe og disses faste udstyr, idet udstyret skal bevare skibet og det faste udstyrs standard og anvendelighed, jf. TfS 1999, 393. Dette gælder også, selv om leverancen sker før eller under testsejladsen, idet der ikke er tale om garantilevering, men om en selvstændig leverance til brug for vedligeholdelse og reparation af skibet og dets faste udstyr.

Dette vil svare til, at man ved køb af en ny bil samtidig køber nye viskere og lægger disse i bilen til fremtidig brug.

Spørger er bekendt med, hvilke skibe leverancerne er til, og der er altid et IMO-nummer.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ad spørgsmål 1

Dette spørgsmål vedrører den rene situation, hvor den juridiske ejer og technical manager er identisk, og der er tale om en vareleverance.

Rene vareleverancer er omfattet direkte af bestemmelsen. Det fremgår direkte af lovteksten "levering (...) af disses faste udstyr".

Det er spørgers opfattelse, at leveringen af varer til skibets ejer er omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, da leverancen fra spørger til en ejer af et skib er at betragte som foretaget direkte til en aftager, der er omfattet af personkredsen i bestemmelsen.

Spørger kan i dette tilfælde således ikke anses for at være underleverandør, da det leverede ikke er bestemt til at indgå i en større leverance, men i stedet er bestemt til at blive anvendt af modtageren på det konkrete skib. Det viderefaktureres ikke, men indgår som en omkostning på skibet, der evt. aktiveres regnskabsmæssigt.

Spørgsmål 1 skal derfor besvares med: Ja.

Ad spørgsmål 2

Det har efter spørgers opfattelse ingen betydning, om den juridiske ejer er etableret i Danmark, i et andet EU-land eller i et tredjeland. Vareleverancen er omfattet af momsfritagelsen, uanset hvor aftageren er etableret.

Varerne forsendes fra Danmark, og momsbeskatningsstedet er derfor her i landet, da varerne befinder sig her, når varerne forsendes (i praksis eksporteres), jf. momslovens § 14.

Efter spørgers opfattelse finder bestemmelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, anvendelse på leverancer til aftagere i Danmark, men også til aftagere, der er etableret i lande uden for Danmark, med den konsekvens, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 1 og nr. 5, ikke finder anvendelse i stedet.

Spørgsmål 2 A-C skal derfor besvares med: Nej.

Ad spørgsmål 3

Dette spørgsmål vedrører spørgsmålet om, hvorvidt en ejer er omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, når denne erhverver varer i form af fast udstyr, selv om der er en kontraktretlig udnævnt technical manager.

Det er spørgers opfattelse, at en leverance af varer, der er omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, er momsfritaget i det tilfælde, hvor spørger leverer direkte til skibets juridiske ejer, selv om der er udmeldt en technical manager, der drifter skibet på vegne af skibets ejer.

Der er tale om leverancer direkte til skibets brug, og det faktureres til ejerne af dette. Der er ikke tale om underleverandørforhold, jf. SKM2014. 330. SKAT, men en direkte levering til skibets ejer.

Spørger er således i dette tilfælde ikke en underleverandør til skibets ejer, hvorfor leverancen er fritaget for moms efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7. Det faktum, at der også er udpeget en technical manager, ændrer ikke på dette punkt.

Spørgsmål 3 skal derfor besvares med: Ja.

Ad spørgsmål 4

Det har efter spørgers opfattelse ingen betydning, om den juridiske ejer er etableret i Danmark, i et andet EU-land eller i et tredjeland. Vareleverancen er omfattet af momsfritagelsen, uanset hvor aftageren er etableret.

Varerne forsendes fra Danmark, og momsbeskatningsstedet er derfor her i landet, da varerne befinder sig her, når varerne forsendes (i praksis eksporteres), jf. momslovens § 14.

Efter spørgers opfattelse finder bestemmelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, anvendelse på leverancer til aftagere i Danmark, men også til aftagere, der er etableret i lande uden for Danmark, med den konsekvens, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 1 og nr. 5, ikke finder anvendelse i stedet.

Spørgsmål 4 A-C skal derfor besvares med: Nej.

Ad spørgsmål 5

Spørgsmål 5 vedrører leverancer, hvor aftageren er en technical manager, der ikke er identisk med ejeren, og hvor technical manager afholder omkostninger til skibets faste udstyr i form af varer.

Det er spørgers opfattelse, at en technical manager er omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7. Som det fremgår af den indledende beskrivelse, er det spørgers opfattelse:

- At en technical manager har de samme rettigheder og forpligtelser som en ejer.
- At en technical manager er at sidestille med en ejer, idet denne overtager ejerens forpligtelser til at sikre, at skibet kan og må sejle og faktisk sejler.
- At en technical manager er et rederi, sådan som dette er defineret i Den juridisk vejledning, hvilket fremgår af tonnageskatteloven § 21a og af bekendtgørelse 9802 af 12. april 2007.
- At en technical manager er omfattet af begrebet skibsoperatør, som dette er defineret i Den juridiske vejledning.
- At en technical manager anvender skibet til erhvervsmæssig virksomhed i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7's forstand.
- At der er tale om leverancer direkte til skibets brug, og det faktureres til operatøren af dette. Der er ikke tale om underleverandørforhold, jf. SKM2014. 330. SKAT.

Spørgsmål 5 skal derfor besvares med: Ja.

Ad spørgsmål 6

Det har efter spørgers opfattelse ingen betydning, om technical manager er etableret i Danmark, i et andet EU-land eller i et tredjeland. Vareleverancen er omfattet af momsfritagelsen, uanset hvor aftageren er etableret.

Varerne forsendes fra Danmark, og momsbeskatningsstedet er derfor her i landet, da varerne befinder sig her, når varerne forsendes (i praksis eksporteres), jf. momslovens § 14.

Efter spørgers opfattelse finder bestemmelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, anvendelse på leverancer til aftagere i Danmark, men også til aftagere, der er etableret i lande uden for Danmark, med den konsekvens, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 1 og nr. 5, ikke finder anvendelse i stedet.

Spørgsmål 6 A-C skal derfor besvares med nej.

Ad spørgsmål 7

Spørgsmål 7 vedrører salg af en ren ydelsesleverance i form af ombygning, vedligeholdelse og reparation af et skib og/eller dets faste udstyr, der foretages til en ejer, der også er technical manager.

Rene ydelsesleverancer er direkte omfattet af bestemmelsen. Det fremgår direkte af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7:

"Ombygning, reparation, vedligeholdelse af skibe (...) og af disses faste udstyr".

Det er spørgers opfattelse, at leveringen af ydelser til skibets ejer er omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, idet leverancen fra spørger til en ejer af et skib er at betragte som foretaget direkte til en aftager, der er omfattet af personkredsen i bestemmelsen.

Spørger kan i dette tilfælde således ikke anses for at være underleverandør, da det leverede ikke er bestemt til at indgå i en større leverance, men i stedet er bestemt til at blive anvendt af modtageren på det konkrete skib. Det viderefaktureres ikke, men indgår som en omkostning på skibet, der evt. aktiveres regnskabsmæssigt.

Spørgsmål 7 skal derfor besvares med: Ja.

Ad spørgsmål 8

Det er spørgers opfattelse, at levering af ydelser - når disses karakter i øvrigt opfylder bestemmelsens krav og er leveret til de skibe, der er nævnt i bestemmelsen - er omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, uanset hvor aftageren er etableret, idet:

- § 34, stk. 1, nr. 7, er en lex specialis-regel, der har forrang for momslovens § 16, stk. 1.
- Der intet er i bestemmelsen, der indikerer, at rækkevidden af bestemmelsen skulle være begrænset til alene at finde anvendelse til aftagere, der er etableret i Danmark.
- Det vil være i strid med den praksis, som EU-Domstolen lagde til grund i de forenede sager C-181/04 og C-183/04, Elmeka, i alle tilfælde for så vidt aftageren er etableret i et land uden for EU. Der bør dog ikke være forskel på, om aftageren er i et andet EU-land eller i et land uden for EU.
- De øvrige bestemmelser i § 34, stk. 1, konkret nævner, hvis aftagerlandet er afgørende for, om bestemmelsen finder anvendelse. I den forbindelse skal spørger særligt lægge vægt på bestemmelsen i § 34, stk. 1, nr. 10, der er pendant til momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, for ydelser til fly. Her fremgår det utvetydigt af Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 10.1.4.4, at udenlandske flyselskaber, der udelukkende flyver i udenrigsfart, ikke skal ansøge om optagelse på listen, når leverandørerne ikke er i tvivl om, at luftfartsselskabet overvejende flyver i udenrigsfart. Deraf fremgår det utvetydigt, at reparationsydelser, der leveres til fly i udenrigsfart, er omfattet af fritagelsen, også i de tilfælde, hvor aftageren er en udenlandsk. De to bestemmelser skal fortolkes ens. Der er de facto udenlandske flyselskaber på listen.
- Bestemmelsens sigte netop er at understøtte de særlige forhold i skibsbranchen - et sigte, der vil blive elimineret, hvis ikke bestemmelsen finder anvendelse, hvor den er mest nødvendig, nemlig ved grænseoverskridende leverancer.

Vi henviser i øvrigt til faktum beskrevet i de indledende betragtninger.

Spørgsmål 8 A-C skal derfor besvares med: Nej.

Ad spørgsmål 9

Spørgsmål 9 vedrører salg af en ren ydelsesleverance i form af ombygning, vedligeholdelse og reparation af et skib og/eller dets faste udstyr, der foretages til den juridiske ejer af skibet, men hvor der er udnævnt en ekstern technical manager.

Rene ydelsesleverancer er omfattet direkte af bestemmelsen. Det fremgår direkte af lovteksten:

"ombygning, reparation, vedligeholdelse af skibe (...) og af disses faste udstyr".

Det er spørgers opfattelse, at leveringen af ydelser til skibets ejer er omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, da leverancen fra spørger til en ejer af et skib er at betragte som foretaget direkte til en aftager, der er omfattet af personkredsen i bestemmelsen.

Spørger kan i dette tilfælde således ikke anses for at være underleverandør, da det leverede ikke er bestemt til at indgå i en større leverance, men i stedet er bestemt til at blive anvendt af modtageren på det konkrete skib.

Det faktum, at der også er udnævnt en technical manager, ændrer ikke dette udgangspunkt.

Spørgsmål 9 skal derfor besvares med: Ja.

Ad spørgsmål 10

Det er spørgers opfattelse, at levering af ydelser er omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, når karakteren af ydelsen opfylder bestemmelsens krav og i øvrigt er leveret til skibe, der er nævnt i bestemmelsen, uanset hvor aftageren er etableret, idet:

- § 34, stk. 1, nr. 7, er en lex specialis-regel, der har forrang for momslovens § 16, stk. 1.
- Der intet er i bestemmelsen, der indikerer, at rækkevidden af bestemmelsen skulle være begrænset til alene at finde anvendelse til aftager, der er etableret i Danmark.
- Det vil være i strid med den praksis, som EU-Domstolen lagde til grund i de forenede sager C-181/04 og C-183/04, Elmeka, i alle tilfælde for så vidt aftageren er etableret i et land uden for EU. Der bør dog ikke være forskel på, om aftageren er i et andet EU-land eller i et land uden for EU.
- De øvrige bestemmelser i § 34, stk. 1, konkret nævner, hvis aftagerlandet er afgørende for, om bestemmelsen finder anvendelse. I den forbindelse skal spørger særligt lægge vægt på bestemmelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 10, der er pendant til momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, for ydelser til fly. Her fremgår det utvetydigt af Den juridiske vejledning afsnit D. D. 10.1.4.4, at udenlandske flyselskaber, der udelukkende flyver i udenrigsfart, ikke skal ansøge om optagelse på listen, når leverandørerne ikke er i tvivl om, at luftfartsselskabet overvejende flyver i udenrigsfart. Det fremgår således klart, at reparationsydelser, der leveres til fly i udenrigsfart, er omfattet af fritagelsen, også i de tilfælde, hvor aftageren er udenlandsk. De to bestemmelser skal dermed fortolkes ens. Der er de facto udenlandske flyselskaber på listen.
- Bestemmelsens sigte netop er at understøtte de særlige forhold i skibsbranchen. Dette formål vil blive elimineret, hvis ikke bestemmelsen finder anvendelse, hvor den er mest nødvendig, nemlig ved grænseoverskridende leverancer.

Det faktum, at der også er udnævnt en technical manager, medfører ikke en ændring heraf.

Vi henviser i øvrigt til faktum beskrevet i de indledende betragtninger.

Spørgsmål 10 A-C skal derfor besvares med: Nej.

Ad spørgsmål 11

Spørgsmål 11 vedrører salg af en ren ydelsesleverance i form af ombygning, vedligeholdelse og reparation af et skib og/eller dets faste udstyr, der leveres til en ekstern technical manager.

Rene ydelsesleverancer er omfattet direkte af bestemmelsen. Dette fremgår direkte af lovteksten:

"Ombygning, reparation, vedligeholdelse af skibe (...) og af disses faste udstyr".

Det er spørgers opfattelse, at en technical manager er omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7. Som det fremgår af den indledende beskrivelse, er det spørgers opfattelse:

- At en technical manager har de samme rettigheder og forpligtelser som en ejer.
- At en technical manager er at sidestille med en ejer, idet denne overtager ejerens forpligtelser til at sikre, at skibe kan og må sejle.
- At en technical manager er et rederi, sådan som dette er defineret i momsloven eller kan sidestilles hermed, hvilket fremgår af tonnageskattelovens § 21a og af bekendtgørelse 9802 af 12. april 2007.
- At en technical manager er omfattet af begrebet skibsoperatør, som dette er defineret i Den juridiske vejledning.
- At en technical manager anvender skibet til erhvervmæssig virksomhed omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7.
- At er tale om leverancer direkte til skibets brug, og det faktureres til operatøren af dette. Der er ikke tale om underleverandørforhold, jf. SKM2014. 330. SKAT.

Spørgsmål 11 skal derfor besvares med: Ja.

Ad spørgsmål 12

Som det fremgår af spørgsmål 11, er det spørgers opfattelse, at leverancer af ydelser til technical manager er omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7.

Det er spørgers opfattelse, at levering af ydelser er omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, når karakteren af ydelsen opfylder bestemmelsens krav og i øvrigt er leveret til skibe, der er nævnt i bestemmelsen, uanset hvor aftageren er etableret, idet:

- Momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, er en lex specialis-regel og har forrang for lex generalis i momslovens § 16, stk. 1.
- Der intet er i bestemmelsen, der indikerer, at rækkevidden af bestemmelsen skulle være begrænset til alene at finde anvendelse til aftagere, der er etableret i Danmark.
- Det vil være i strid med den praksis, som EU-Domstolen lagde til grund i de forenede sager C-181/04 og C-183/04, Elmeka, i alle tilfælde for så vidt aftageren er etableret i et land uden for EU. Der bør dog ikke være forskel på, om aftageren er etableret i et andet EU-land eller i et land uden for EU.
- De øvrige bestemmelser i § 34, stk. 1, konkret nævner, hvis aftagerlandet er afgørende for, om bestemmelsen finder anvendelse. I den forbindelse skal spørger særligt lægge vægt på bestemmelsen i § 34, stk. 1, nr. 10, der er pendant til momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, for ydelser til fly. Her fremgår det utvetydigt af Den juridiske vejledning afsnit D. A. 10.1.4.4., at udenlandske flyselskaber, der udelukkende flyver i udenrigsfart, ikke skal ansøge om optagelse på listen, når leverandørerne ikke er i tvivl om, at luftfartsselskabet overvejende flyver i udenrigsfart. Det fremgår således klart, at reparationsydelser, der leveres til fly i udenrigsfart, er omfattet af fritagelsen, også i de tilfælde, hvor aftageren er udenlandsk. De to bestemmelser skal dermed fortolkes ens. Der er de facto udenlandske flyselskaber på listen.

- Bestemmelsens sigte netop er at understøtte de særlige forhold i skibsbranchen - et sigte, der vil blive elimineret, hvis ikke bestemmelsen finder anvendelse, hvor den er mest nødvendig, nemlig ved grænseoverskridende leverancer.

Dette gælder efter spørgers opfattelse også, når leverancen er til technical manager.

Spørger henviser i øvrigt til faktum beskrevet i de indledende betragtninger.

Spørgsmål 12 A-C skal derfor besvares med: Nej.

Ad spørgsmål 13

Dette spørgsmål vedrører, om spørger kan anvende momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, i de tilfælde, hvor spørger handler med agenter. SKAT bedes lægge til grund, at selve leverancen og skibet opfylder betingelserne i § 34, stk. 1, nr. 7.

Som nævnt tidligere er det fast kutyme i skibsbranchen, at man anvender agenter. Disse agenter handler på en sådan måde, at fakturaen udstedes til agenten, men at der på fakturaen er nævnt, at man handler "as agent to owner" eller "as agent to technical manager". Af kontraktmateriale mv. fremgår det, at der er tale om et agentforhold, men betalingen for leverancerne sker fra agenten.

Det er spørgers opfattelse, at leverancen, der er foretaget af spørger, ikke kan anses for en underleverandørydelse, da der er tale om leverancer, der er omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, idet der sker levering til agenter, der handler på vegne af skibets technical manager eller skibets ejer.

Leverancen foretaget af spørger til agenten og leverancen, som leveres af agenten til ejeren af skibet eller til technical manager af skibet, kan ikke anses som to selvstændige leverancer. Baggrunden for dette er, at leverancen foretaget af spørger på forhånd er bestemt til levering på et bestemt skib, som er kendt på tidspunktet for fakturering. Spørger ved endvidere, hvem ejeren/technical manager er. Agenten handler i fremmed navn og fremmed regning.

Som det fremgår nedenfor, er det spørgers opfattelse, at dette gælder, uanset om skibets unikke IMO-nummer fremgår af fakturaen eller ej.

Endvidere har agenterne på intet tidspunkt mulighed for at råde over det af spørger leverede, selv om deres navn fremgår af fakturaen, men med en henvisning til, at man handler "as agent to owner" eller "as agent to technical manager". Dette har væsentlig betydning og understøttes også af C-526/13, Fast Bunkering Klaipeda, præmis 50. Baggrunden for dette er, at agenterne handler på vegne af skibets technical manager eller skibets ejer, selv om det er agentens navn, der står på fakturaen. Det leverede skal anvendes af skibets technical manager eller skibets ejer og ikke af agenten, der er en formidler, som handler i en andens navn og for en andens regning.

Det gør ingen forskel, at agenten handler på vegne af technical manager eller ejeren af skibet, og spørger handler ikke som underleverandør til agenten, idet agenten handler på vegne af skibets technical manager eller ejeren af skibet. Agenten har således fuldmagt til at foretage handler på deres vegne, og dette fremgår af fakturaen, da der på denne er anført "as agent to owner" eller "as agent to technical manager".

Oftest er skibets navn og IMO-nummer nævnt på fakturaen fra spørger til agenten, men i alle tilfælde er leverancerne foretaget af spørger bestemt til brugen på et bestemt skib, også selv om skibets navn ikke er nævnt.

Det er spørgers opfattelse, at leverancen fortsat er momsfritaget efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, selv om skibets navn eller IMO-nummer ikke fremgår af fakturaen, da tilstedeværelsen af IMO-nummeret på

fakturaen ikke ændrer momsbehandlingen af leverancen fra spørger til agenten, der handler på vegne af ejeren af skibet eller technical manager af skibet.

Leverancen foretaget af spørger er i begge tilfælde ment til brug på et skib, der er drevet af ejeren eller technical manager.

Spørgsmål 13 A-B bør derfor besvares med: Ja.

Ad spørgsmål 14

Dette spørgsmål forventes at afklare, hvorvidt spørger kan anvende momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, i de tilfælde, hvor spørger foretager leverancer til trading houses.

SKAT bedes lægge til grund, at både skibet og varerne opfylder kriterierne i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7. Som supplerende oplysning kan det nævnes, at spørger kender skibets navn og IMO- nummer ved leveringen og oplyser dette på fakturaen og i forbindelse med eksporten (levering til et specifikt skib).

Trading houses indkøber som nævnt varer og ydelser til skibe. Et trading house er specialist i at finde reservedele til skibe og er således aktiveret af bestillinger fra driftsherrer af skibe, dvs. skibsejere og technical managers af skibe.

Til forskel fra agenten i spørgsmål 13 handler trading houses i eget navn.

Det er spørgers opfattelse, at spørger kan anvende momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, i de tilfælde, hvor spørger leverer til trading houses, og IMO-nummeret på skibet, hvor leverancen fra spørger skal anvendes, er kendt.

I det tilfælde, hvor et trading house indkøber varer eller ydelser til brug for et bestemt skib, og spørger fakturerer det leverede med viden om, på hvilket skib det leverede skal bruges, må det pågældende trading house anses for at handle på vegne af skibets technical manager eller ejeren af skibet, og spørger kan derfor, efter spørgers opfattelse, anvende momslovens § 34, stk. 1, nr. 7.

Dette gælder, uanset at et trading house handler for egen regning, da det ikke er det pågældende trading house, der reelt skal anvende den af spørger leverede vare eller ydelse, men i stedet skibets ejer eller skibets technical manager.

Spørgsmål 14 bør derfor besvares med: Ja.

Ad spørgsmål 15

Spørgsmål 15 vedrører spørgsmålet om, hvorvidt momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, finder anvendelse i den situation, hvor varerne lægges på et lager og dermed ikke leveres direkte på et skib.

SKAT bedes lægge til grund, at både skibet, varerne og aftageren opfylder kriterierne i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7. Som supplerende oplysning kan det nævnes, at spørger kender skibets navn og IMO- nummer ved leveringen og oplyser dette på fakturaen og i forbindelse med eksporten (levering til et specifikt skib).

Baggrunden herfor er, at skibene er i drift, og derfor kun befinder sig i havn på et givet tidspunkt. Samtidig kan skibene blive forsinket. Spørger leverer derfor varerne til et lager, der tilhører kunden, en agent eller en tredjemand, og varerne bliver lagt på lager, indtil skibet skal bruge den pågældende vare.

Det afgørende for, at en leverance er omfattet af momsfritagelsen, er, at der er tale om levering vedrørende ombygning, reparation og/eller vedligeholdelse af skibe, der opfylder de i bestemmelsen

værende kriterier og/eller vedrører levering, reparation og vedligeholdelse af disses faste udstyr, samt at personkredsen er den relevante.

De leverancer, der foretages af spørger, opfylder efter spørgers vurdering disse kriterier, uanset om spørger selv leverer varerne på/ved skibet, eller om varerne først lægges på et lager, når vareleverancen er til et bestemt skib, som er identificeret via navn og særligt via det unikke IMO-nummer, og det har dermed ingen betydning, at varerne først lægges på lager i et givent tidsrum.

Spørgsmål 15 bør derfor besvares med: Ja.

Ad spørgsmål 16

Med dette spørgsmål beder spørger SKAT bekræfte, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, finder anvendelse, uanset hvilken procedurekode der anvendes i forbindelse med eksporten.

SKAT bedes ved besvarelsen lægge til grund, at varerne, skibene og aftageren i øvrigt er omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7. Som supplerende oplysning kan det nævnes, at spørger kender skibets navn og IMO- nummer ved leveringen og oplyser dette på fakturaen og i forbindelse med eksporten (levering til et specifikt skib).

Der er stadig tale om levering, der objektivt set er omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, som ikke kan ændres ud fra kriterier om, hvilken toldmæssig procedurekode der anvendes i forbindelse med gennemførelsen af vareleverancen.

Det afgørende for, at en leverance er omfattet af momsfritagelsen, er, at der er tale om levering vedrørende ombygning, reparation og/eller vedligeholdelse af skibe, der opfylder de i bestemmelsen værende kriterier og/eller vedrører levering, reparation og vedligeholdelse af disses faste udstyr, samt at personkredsen er den relevante, og dette ændres ikke af, at der er anvendt en procedurekode, der hedder 10 00 000 "Angivelse til eksport".

SKAT bedes lægge til grund, at de øvrige betingelser i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, er opfyldte.

Spørgsmål 16 bør derfor besvares med: Ja.

Ad spørgsmål 17

Med dette spørgsmål ønsker spørger at få bekræftet, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, forsat finder anvendelse, selv om spørger ikke på korrekt vis får afsluttet udførelsen inden for 90 dage.

SKAT bedes ved besvarelsen lægge til grund, at varerne, skibene og aftageren i øvrigt er omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7. Som supplerende oplysning kan det nævnes, at spørger kender skibets navn og IMO- nummer ved leveringen og oplyser dette på fakturaen og i forbindelse med eksporten (levering til et specifikt skib).

Der er stadig tale om levering, der objektivt set er omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, som ikke kan ændres ud fra kriterier om, hvorvidt eksporten afsluttes inden for de 90 dage.

Det afgørende for, at en leverance er omfattet af momsfritagelsen, er, at der er tale om levering vedrørende ombygning, reparation og/eller vedligeholdelse af skibe, der opfylder de i bestemmelsen værende kriterier og/eller vedrører levering, reparation og vedligeholdelse af disses faste udstyr, samt at personkredsen er den relevante, og dette ændres ikke af, at spørger ikke når at afslutte udførelsen inden for 90 dages-fristen.

SKAT bedes lægge til grund, at de øvrige betingelser i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, er opfyldte.

Spørgsmål 17 bør derfor besvares med: Ja.

Ad spørgsmål 18

Dette spørgsmål vedrører levering af de såkaldte Initial Spareparts.

SKAT bedes ved besvarelsen lægge til grund, at varerne, skibene og aftageren i øvrigt er omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7.

Der er tale om levering af reservedele til brug for reparation og vedligeholdelse af skibe og/eller deres faste udstyr.

Der er derimod ikke tale om nybygning af skibe, selv om kontrakten indgås før eller under testsejladsen, da der ikke er tale om garantileverancer e.l. At skibet kun er i testsejlads, har ingen betydning, da skibet er færdigbygget.

Spørger skal anmode SKAT om at lægge til grund, at betingelserne i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, i øvrigt er opfyldte for så vidt angår aftagerne af leverancerne og skibenes karakter.

Spørgsmål 18 A bør derfor besvare med: Ja.

Spørgsmål 18 B-C bør derfor besvares med: Nej.

Spørgers høringssvar

Indledende betragtninger

SKAT er i sit udkast til svar langt hen ad vejen enige i den række af spørgsmål, som vi har stillet i anmodningen af 19. september 2016.

Der er dog to hovedpunkter i spørgers anmodning, som SKAT ikke er enige i, nemlig:

1. Hvorvidt levering af både varer og ydelser til en technical manager er omfattet af momsfrigtagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, og
2. Hvorvidt ydelser, der leveres til aftagere i andre EU-lande og i lande uden for EU, er omfattet af momsfrigtagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7.

Spørger vil derfor i det følgende tillade sig at kommentere på disse to hovedpunkter i stedet for på de konkret stillede spørgsmål.

Ad 1) Levering til en technical manager

Det er spørgers opfattelse, at der ikke i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, eller i momssystemdirektivets art. 148 er hjemmel til at undtage leverancer til en technical manager fra momsfrigtagelse.

SKAT er for så vidt enig i, at dette ikke fremgår direkte af bestemmelsen, men dernæst fastslår SKAT, at det kun er leverancer, der leveres til skibets ejer eller rederi, der er omfattet af bestemmelsen.

Dette skal forstås som:

- Ejeren af skibet, eller
- Lejeren af skibet.

Modsætningsvist mener SKAT derfor ikke, at en technical manager kan være omfattet af fritagelsen.

SKAT begrundes sin opfattelse bl.a. på de argumenter, som spørger har oplistet og kommenteret på nedenfor.

1a) Det fremgår af Momsudvalgets retningslinjer, at art. 148, litra a) og c), kun finder anvendelse, når leverancen er til en ejer eller lejer, der anvender skibet erhvervsmæssigt.

Det er spørger ikke enig i.

Tværtimod fremgår det klart, at de opgaver, som en technical manager varetager, er erhvervsmæssig virksomhed knyttet direkte til skibet, jf. nedenfor.

Indledningsvist vil spørger bemærke, at udmeldingerne fra VAT Committee alene er vejledende. Når dette er sagt, er det spørgers opfattelse, at udmeldingen faktisk støtter spørgers opfattelse. Den relevante del af udtalelsen er bl.a. pkt. 2, første afsnit, hvor VAT Committee fastslår, at art. 148 (a) finder anvendelse, når ydelsen er:

Made in relation to a vessel belonging to a taxable person:

- Who allow exclusive use of the vessel to a taxable person using it for commercial activities in the high sea
- Who acquires that vessel with a view to allowing that exclusive use
- Whenever the acquisition is for the immediate hire of the vessel.

Det er ikke fastslået nogen steder i udtalelsen, hvad "commercial activities" er, men begrebet "commercial activities" kommer fra den engelske formulering af artikel 148 (a), der definerer, hvilke fartøjer der kan anvende fritagelsen, nemlig skibe, der er

"used for the purpose commercial.... activities..."

Det er dermed alene en ren definition af, hvilke skibe der er omfattet af fritagelsen, og er i den danske udgave af direktivet oversat til "fartøjer, som anvendes til..... handelsvirksomhed".

"Commercial activities" definerer derfor, at skibet skal bruges som handelsskib (eller være en af de øvrige skibstyper, der nævnes i direktivet/den danske momslov) - ellers er skibet i sig selv ikke omfattet af fritagelsen.

Modsat "commercial activities" skal forstås intern brug.

Dette kan ses ud fra, at der henvises til sag C-33/11, A Oy, der omhandlede indkøb af fly med det formål at varetage de købende selskabers hovedejers transportbehov. I C-33/11, A Oy fastslog EU-Domstolen, at varetagelse af de købende selskabers hovedejers transportbehov ikke er tilstrækkeligt til, at leverancen er omfattet af fritagelsen for levering af fly.

At der alene er tale om en definition af, hvilke skibe der er omfattet af bestemmelsen, understøttes også af EU-Kommissionens udmelding af 10. februar 2015 (Working Paper No 840 - taxud.c.l(2015)630069 vedrørende definitionen af begrebet "rum sø"), hvor det gentagne gange nævnes, at det er "vessels used for commercial activities", der er omfattet af fritagelsen (fx punkt 3.1.1.). I dette dokument fastslår EU-Kommissionen også, at selskabers interne transport af gods eller mandskab er omfattet af begrebet vessels used for commercial activities (punkt 3.1.2) - modsat fly indkøbt til transport af ejerne.

Technical manager leverer utvivlsomt ydelser på kommerciel basis til ejeren ved at bruge skibet i rum sø, og ejeren overdrager denne eksklusive brugsret til den, der skal erhverve de varer, der er omfattet af momsfrigtagelsen, det vil sige technical manager. Det er således spørgers opfattelse, at "commercial activities" og dermed "erhvervsmæssig virksomhed" ikke kan begrænses til kun at omfatte ejerens erhvervsmæssige anvendelse eller en evt. lejers anvendelse. SKAT foretager her en indskrænkning af fritagelsesbestemmelsen, som der ikke ses at være dækning for, når skibet utvivlsomt anvendes til erhvervsmæssig virksomhed, modsat intern anvendelse.

Fastlæggelsen af "Whenever the acquisition is for the immediate hire of the vessel" fastslår, at der ikke må være tale om en underleverandørleverance.

1b) Levering til skibe kan sammenlignes med momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8 og nr. 9

Man kan på ingen måde sammenligne de to bestemmelser. For det første er § 34, stk. 1, nr. 7, reelt set ikke en momsfrigtagelse, men en leverance med nul-moms (uanset, at man i praksis kalder det en fritagelse), hvorfor de samme principper ikke er gældende.

For det andet indeholder § 34 en fritagelse for leverandører til de omfattede skibe, modsat fast ejendom, hvor alene salg og udlejning er de momsfritage aktiviteter. § 34, stk. 1, nr. 7, indeholder også en fritagelse for leveringer til skibene, idet bestemmelsen direkte fritager reparation og vedligeholdelse af skibene - i SKATs sammenligning vil det være levering til ejendommen i form af reparationsydelser, der jo ikke er momsfrigtaget, da der ikke er hjemmel hertil i lovbestemmelsen.

Endvidere er der intet lovkrav eller krav efter internationale konventioner om, at en ejendom skal have en administrator eller en vicevært. Det er der, når vi taler om en technical manager, der skal være udpeget og registreret konkret for hvert enkelt skib.

Det kan være ejeren, lejeren eller en tredjepart, men aktiviteterne og forpligtelsen er den samme, uanset hvem der er udpeget og dermed kontraktligt forpligtiget.

En technical manager har - som beskrevet i anmodningen om bindende svar - ansvaret for, at skibet, kan sejle, må sejle og faktisk sejler.

Det vil derfor i vid udstrækning være technical manager, der indkøber de varer, som er omfattet af bestemmelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7.

I nogle situationer vil technical manager også være ejeren, hvortil leverancen efter SKATs opfattelse kan ske uden moms. Er ansvaret for, at skibe kan, må og faktisk sejler derimod outsourset til en technical manager, der er forskellig fra ejeren, vil den samme leverance til det samme skib ikke være omfattet af bestemmelsen i momsloven § 34, stk. 1, nr. 7.

1c) Definitionen af rederi i bekendtgørelse nr. 9802 af 12. april 2007 kan ikke tillægges betydning, da bekendtgørelsen alene vedrører sikker skibsdrift og ikke skatte- og afgiftsområdet

SKAT fastslår i deres udkast, at det kun er ejeren og rederiet, der er omfattet af momsfrigtagelsen i § 34, stk. 1, nr. 7.

SKAT fastslår imidlertid selv, at der ikke er noget i EU-momsreglerne eller i den danske momslovgivning, der definerer, hvad et rederi er.

Der er dermed et momsmæssigt definitionsvakuum, der skal udfyldes. Når et begreb ikke momsmæssigt er defineret, må begrebet fortolkes i overensstemmelse med, hvordan dette begreb i anden lovgivning er defineret.

Efter spørgers vurdering må det være mest logisk at søge en definition af et begreb inden for skibsbranchen, hvilket bl.a. er sket i bekendtgørelse nr. 9802 af 12. april 2007.

Her fastslås det, at:...."et rederi er ejeren eller hvilken som helst anden organisation, som f.eks. operatøren.... der har overtaget driften af skibet af ejeren, og som i forbindelse med denne ansvarsoverdragelse har erklæret sig indforstået med hensyn til overtagelsen af alle pligter og ansvarsområder, som IMS-koden pålægger...."

Efter denne bestemmelse er en technical manager utvivlsomt et rederi.

Som nævnt i anmodningen, er bekendtgørelsen den danske implementering af IMS-kodeks, der er af FN oprindelse.

Dermed er det den samme definition, der er gældende i hele verden. Ifølge FN er en technical manager som nævnt et rederi, og det vil være ulogisk, at denne definition efter SKATs opfattelse ikke skal lægges til grund alene med den begrundelse, at definitionen ikke findes i en skatte- eller afgiftslov, når der ikke er en definition direkte i momsloven.

Det er også fast praksis, at hvis der ikke foreligger en definition i momslovgivningen, så skal et begreb e.l. forstås i overensstemmelse med, hvordan øvrig lovgivning m.m. definerer et givent begreb. Hvis vi bliver i SKATs ejendoms eksempel, defineres f.eks. begrebet "sokkel" ved opførelse af fast ejendom efter definitionen i de danske byggestandarde, ligesom der er talrige andre situationer, hvor lovgivning eller andet fra andre retsområder direkte anvendes i fortolkningen af momsregler. Spørger kan her også nævne afgrænsning af momsfratagelsen for forsikringstransaktioner, som ligger sig op ad forsikringslovgivningen og de bagvedliggende forsikringsdirektiver, samt afgrænsningen af momsfratagelsen for sundhedsydelser, som ligger sig op ad sundhedslovgivningen.

Det samme gælder, når man skal vurdere, om et skib er et lystfartøj eller ikke. Her lægges der vægt på skibets klassificering efter reglerne om skibsregistrering, jf. Den juridisk vejledning afsnit D. A. 10.1.3.2. Det er heller ikke en skatte- eller afgiftsregel.

Der er dermed intet grundlag for ikke at lægge den definition, der er i bekendtgørelse nr. 9802 af 12. april 2007, til grund, hvorefter en technical manager er et rederi.

1d) Rederi skal forstås som ejer eller lejer, der driver transportvirksomhed med eget eller lejet skib

Kravet om, at der skal ske transportvirksomhed med skibet, før momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, finder anvendelse, er en uhjemlet udvidelse af bestemmelsen.

De eneste to begrænsninger, der er i bestemmelsen, er:

- størrelsen af skibene, samt
- at der ikke må være tale om lystfartøjer.

At et sådant krav om transportvirksomhed ikke eksisterer, fremgår af praksis, hvor husbåde og museums-skibe er omfattet af bestemmelsen, dog med den konklusion, at der var tale om lystfartøjer. De foretager ingen transportydelser, hvorfor EU-Domstolen, og Landsskatteretten i de sager, som de har behandlet, allerede af den årsag burde have afvist anvendelsen af momsfratagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, men til trods herfor foretager både EU-Domstolen og Landsskatteretten en konkret vurdering af, om der er tale om lystfartøjer.

Det vil endvidere have den virkning, at f.eks. uddybningskibe ikke vil være omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, da disse jo ikke drives som transportvirksomhed.

Dette kan heller ikke lægges til grund efter definitionen i art. 148, der bl.a. også nævner fartøjer, der anvendes til redningsoperationer på havet. De bruges næppe heller til transportvirksomhed.

1e) Det er ikke nødvendigt at definere udtrykket skibsoperatør

Det er SKATs opfattelse, at det ikke er nødvendigt at definere begrebet "skibsoperatør", idet det er SKATs opfattelse, at det kun er skibets ejer eller rederi, der er omfattet af momsfratagelsen. EU-Dom-

stolen fastslår i sag C-525/13 Fast Bunkering Klaipeda, at leverancer til skibsoperatører er omfattet af bestemmelsen.

Efter tonnageskatteloven, der er en skattelov, hvorfor denne definition bør kunne anvendes, er en technical manager en skibsoperatør. Derfor bør leverancer til technical managers være omfattet af momsfrigørelsen. Spørger skal derfor opfordre SKAT til at definere, hvad de mener med en skibsoperatør, hvis dette ikke er en technical manager.

Konklusion vedrørende leverancer til technical managers

Der er spørgers opfattelse, at leverancer til technical manager er omfattet af momsfrigørelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, idet en technical manager kan betragtes som et rederi og/eller en skibsoperatør, der begge er omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7.

Spørgsmål 5 og 11 bør derfor besvares med et ja, hvorfor også spørgsmål 6 og 12 bør besvares.

Ad 2) Leveringssted - levering af ydelser under bestemmelsen

Det er SKATs opfattelse, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, ikke finder anvendelse ved levering af ydelser til aftagere uden for Danmark. Det er spørger ikke enig i.

Det er SKATs opfattelse, at bestemmelsen i § 34, stk. 1, nr. 7, ikke kan sammenlignes med momslovens § 34, stk. 1, nr. 10, hvilket fremgår af det generelle afsnit vedrørende besvarelse af spørgsmål 1 og 3.

Samtidig skiver SKAT i begrundelsen vedrørende spørgsmål 10, at heller ikke flyselskaber, der er etableret uden for Danmark, kan erhverve ydelser under § 34, stk. 1, nr. 10, hvis de er etableret uden for Danmark.

De to afsnit er selvmodsigende, hvorfor spørger gerne vil opfordre SKAT til at uddybe disse to punkter.

Efter spørgers vurdering skal de to fritagelsesbestemmelser efter ordlyden og den bagvedliggende direktivtekst fortolkes ens. Det er således leverancer til skibets ejer/rederi/technical manager/skibsoperatør og et kvalificeret luftfartsselskab, som giver ret til momsfrigørelsen.

Endvidere fremgår det utvetydigt af Den juridiske vejledning, at udenlandske flyselskaber, der udelukkende flyver i udenrigsfart, ikke skal ansøge om optagelse på listen. Der er ikke noget sted i Den juridiske vejledning eller øvrige steder nævnt, at de udenlandske flyselskaber kun kan erhverve vareleverancer under momsfrigørelsen.

Der er og har været de facto udenlandske flyselskaber på den positivliste, som SKAT offentliggør.

Spørger henviser endvidere til det i anmodningen om bindende svar beskrevne vedrørende spørgsmålet om leverancer af ydelser til aftagere uden for Danmark.

Spørgsmål 8 og 10 samt spørgsmål 6 og 12 bør derfor besvares i henhold til spørgers forslag.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at levering af fast udstyr i form af vareleverancer til skibe med en bruttotonnage på 5 tons eller en bruttoregister tonnage på 5 tons er momsfrigørelset efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, når leveringen sker til en skibsejer (juridisk ejer), når ejeren også er technical manager af skibet?

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at levering af fast udstyr i form af vareleverancer til skibe med en bruttotonnage på 5 tons eller en bruttoregistertonnage på 5 tons er momsfrataget efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, når leveringen sker til en skibsejer (juridisk ejer), når der er udnævnt en technical manager på skibet, der er forskellig fra ejeren?

Begrundelse

Spørgsmål 1 og 3 besvares samlet, da levering i begge spørgsmål sker til ejeren af skibet.

Generelt

Det bemærkes indledningsvis, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, har underliggende hjemmel i momssystemdirektivets artikel 150, stk. 2, og artikel 394.

Fritagelsen i § 34, stk. 1, nr. 7, kan derfor opretholdes. Fritagelsen for reparation mv. af skibe med en bruttotonnage på 5 t eller en bruttoregistertonnage på 5 t kan derimod ikke udvides, men skal i princippet anvendes og fortolkes på samme måde som i 1977 på baggrund af bestemmelsens forarbejder og relevant praksis.

At Danmark efter artikel 150 og artikel 394 i momssystemdirektivet kan opretholde afvigelser i forhold til direktivets artikel 148 betyder efter SKATs opfattelse alene, at der kan opretholdes en forskel med hensyn til, hvilke skibe der kan leveres momsfrit til. Med hensyn til hvilke afgiftspligtige personer, som der kan leveres momsfrit til, finder SKAT derimod, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, skal anvendes i overensstemmelse med EU-domstolens praksis ved fortolkningen af direktivbestemmelserne.

Momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, implementerer momssystemdirektivets artikel 148, stk. 1, litra c), der henviser til artikel 148, stk. 1, litra a) vedrørende, hvilke fartøjer der er omfattet af fritagelsen. Der er efter litra a) tale om fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø til forskellige former af erhvervsmæssig virksomhed. Fritagelsen er som nævnt udmøntet i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, som omfattende skibe med en bruttotonnage på 5 t eller en bruttoregistertonnage på 5 t eller derover, bortset fra lystfartøjer.

Det fremgår ikke udtrykkeligt af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, eller momssystemdirektivets artikel 148, stk. 1, litra c) og litra a), at leveringer skal foretages til skibets ejer eller rederiet (ejer eller lejer) for at være omfattet af momsfratagelsen.

Det er imidlertid SKATs opfattelse, at leverancer vedrørende skibe og disses faste udstyr skal foretages til skibets ejer eller rederi for at være omfattet af momsfratagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, da det er afgørende for momsfratagelsen, at leverancen foretages til sidste led i handelskæden.

I EU-Domstolens dom i sagerne C-181/04 - 183/04, Elmeka NE konstateres, at momsfratagelsen i momssystemdirektivets artikel 148, litra d), jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 8, omfatter tjenesteydelser, der leveres direkte til rederiet for at dække et umiddelbart behov på søgående fartøjer.

Det fremgår også af Momsudvalgets retningslinje om artikel 148, litra a) og c), at momsfratagelsen i litra c) omfatter en afgiftspligtig ejer eller lejer, som anvender skibet til erhvervsmæssig virksomhed.

Det er endvidere efter SKATs opfattelse muligt overordnet set at sammenligne fritagelsen for skibe med fritagelsen for levering og udlejning af fast ejendom i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8 og 9. Fritagelserne vedrørende fast ejendom tilkommer ejer og udlejer og ikke ejendomsadministrator eller eventuelt en vicevært. På samme måde må fritagelsen for skibe tilkomme ejer eller rederiet og ikke en administrator i form af en technical manager med ansvar for skibets sejlsmæssige og sikkerhedsmæssige drift eller en commercial manager med ansvar for salg af fragtrater.

Momslovens § 34, stk. 1, nr.10, om fritagelsen vedrørende fly kan derimod ikke umiddelbart sammenlignes med fritagelsen vedrørende skibe for så vidt angår aftageren af varer og ydelser. Det følger af bestemmelsen, at det er luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, der kan få momsfri leverancer af og til deres fly. Et udenlandsk luftfartsselskab kan udmærket isoleret set være omfattet af beskrivelse i bestemmelsen, men leverancer af varer og ydelser vedrørende fly vil som andre leverancer kun være omfattet af momslovens anvendelsesområde, hvis leveringsstedet er i Danmark, jf. momslovens § 1.

SKAT er enig i, at udtrykket rederi ikke er et entydigt begreb. Udtrykket defineres i Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 10.1.3.2 under overskriften "Danske havnes fakturering af skibsafgifter" som:

"(...) den, der driver transportvirksomhed med eget eller lejet skib (...)."

Det er SKATs opfattelse, at et rederi i momsmæssig sammenhæng i overensstemmelse med definitionen i Den juridiske vejledning skal anses for at være en ejer eller lejer, der driver transportvirksomhed med eget eller lejet skib.

Denne definition følger også tonnageskattelovens § 6, stk. 1, hvor erhvervmæssig virksomhed med transport af passager eller gods nævnes som rederivirksomhed.

Spørgsmål 1 og 3

Det forudsættes i besvarelsen af spørgsmålene, at leveringsstedet er i Danmark, jf. momslovens § 14, stk. 1, nr. 1 eller nr. 2, 1. pkt. Dvs. at varen ikke forsendes eller transporteres, og varen befinder sig her i landet på leveringstidspunktet, eller at varen forsendes eller transporteres, og varen befinder sig her i landet på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til aftageren påbegyndes.

Da leverancen af varer sker til ejeren af skibet, vil den være fritaget efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7.

Det har ikke betydning for momsfritagelsen, at ejeren også er technical manager af skibet, eller at der er udnævnt en technical manager på skibet, der er forskellig fra ejeren.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 og 3 besvares med "Ja, se indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 2

Hvis spørgsmål 1 besvares med ja, har det da nogen betydning, om ejeren, der også er technical manager, er etableret i:

- A) Danmark
- B) EU
- C) Et land uden for EU?

Spørgsmål 4

Hvis spørgsmål 3 besvares med ja, har det da nogen betydning, om ejeren, der ikke er technical manager, er etableret i:

- A) Danmark
- B) EU

C) Et land uden for EU?

Begrundelse

Spørgsmål 2 og 4 besvares samlet, da begge spørgsmål drejer sig om etableringsstedet for ejeren af skibet.

Da leveringsstedet er i Danmark, og leverancen af varer sker til ejeren af skibet, vil leverancen være fritaget efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, uanset om ejeren er etableret i Danmark, EU eller et land uden for EU.

Det har ikke betydning for momsfritagelsen, at ejeren også er technical manager af skibet, eller at der er udnævnt en technical manager på skibet, der er forskellig fra ejeren.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 og 4 A, B og C) besvares med "Nej".

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at levering af fast udstyr i form af vareleverancer til skibe med en bruttotonnage på 5 tons eller en bruttoregistertonnage på 5 tons er momsfritaget efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, når leveringen sker til den, der er kontraktmæssigt udpeget som skibets technical manager, når denne ikke også er den juridiske ejer skibet?

Spørgsmål 11

Det ønskes bekræftet, at levering af ydelsesleverancer i form af ombygning, reparation og vedligeholdelse af skibe med en bruttotonnage på 5 tons eller en bruttoregistertonnage på 5 tons og deres faste udstyr er momsfritaget efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, når leveringen sker til den, der er kontraktmæssigt udpeget som skibets technical manager, når denne ikke er den juridiske ejer af skibet?

Begrundelse

Spørgsmål 5 og 11 besvares samlet, da levering i begge spørgsmål af henholdsvis varer og ydelser sker til skibets technical manager.

Som det fremgår ovenfor af begrundelsen for spørgsmål 1 og 3, er det SKATs opfattelse, at leverancer vedrørende skibe og disses faste udstyr skal foretages til skibets ejer eller rederi for at være omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, da det er afgørende for momsfritagelsen, at leverancen foretages til sidste led i handelskæden. Endvidere at et rederi i overensstemmelse med definitionen i Den juridiske vejledning i momsmæssig sammenhæng skal anses for at være en ejer eller lejer, der driver transportvirksomhed med eget eller lejet skib.

Spørger har oplyst, at ejeren af skibet overdrager alle rettigheder og forpligtelser til technical manager vedrørende skibets drift, såvel sejlads mæssigt som sikkerhedsmæssigt - samt forpligtelsen til, at skibet drives effektivt. En technical manager står for alt det praktiske i forbindelse med skibene. Det er technical manager, der sørger for, at skibene kan sejle, må sejle og faktisk sejler. En commercial manager har derimod alle rettigheder og forpligtelser i forbindelse med salg af fragtrater.

Det er SKATs opfattelse, at en technical manager, der alene har et sådant teknisk ansvar, hverken kan sidestilles med en ejer eller et rederi, men snarere må betragtes som en form for administrator, der er antaget til at varetage skibets sejlads- og sikkerhedsmæssige drift.

Som nævnt ovenfor tilkommer fritagelserne vedrørende fast ejendom ejer og udlejer og ikke ejendomsadministrator eller eventuelt en vicevært. På samme måde må fritagelsen for skibe tilkomme ejer og rederi og ikke en administrator i form af en technical manager.

Det fremgår derudover af den vedlagte SHIPMAN-aftale, at "the Managers shall carry out the Management Services in respect of the Vessel as agents for and on behalf of the Owners." Der er således ikke tale om, at en technical manager agerer som ejer eller rederi, men derimod om at han varetager aftalte opgaver på vegne af ejeren.

En technical manager kan i øvrigt ikke anses for at være et rederi i momsmæssig forstand, da det som nævnt efter SKATs opfattelse kræver, at der skal være tale om en ejer eller lejer, der driver transportvirksomhed med eget eller lejet skib.

En technical manager driver netop ikke transportvirksomhed med det pågældende skib, men derimod formentlig selvstændig økonomisk virksomhed ved varetagelsen af de aftalte tekniske opgaver, og vil derfor kunne være en afgiftspligtig person i kraft heraf i medfør af momslovens § 3.

Spørger har gjort gældende, at en technical manager kan betragtes som et rederi eller skal ligestilles hermed og har henvist til definitionen af rederi i bekendtgørelse nr. 9802 af 12. april 2007.

Der er tale om en meddelelse fra Søfartsstyrelsen om skibes bygning og udstyr mv., kapitel B XI, Sikker skibsdrift, 1. maj 2007, hvor det fremgår af Regel 1 Definitioner:

"Medmindre det udtrykkeligt fremgår andetsteds, gælder følgende definitioner ved anvendelsen af dette kapitel:"

Det fremgår endvidere af punkt 2:

"Rederi": Ejeren af skibet eller en hvilken som helst anden organisation eller person, som f.eks. operatøren eller bare-boat befragteren, som har overtaget ansvaret for driften af skibet fra ejeren, og som i forbindelse med denne ansvarsovertagelse har erklæret sig indforstået med hensyn til overtagelsen af alle pligter og ansvarsområder, som ISM koden pålægger."

Bekendtgørelsen implementerer det såkaldte ISM-kodeks (International kodeks for sikker skibsdrift), der fastsætter regler for sikker skibsfart.

Det følger af definitionen, at ejeren og enhver anden organisation eller person, som bl.a. har overtaget alle pligter og ansvarsområder, som ISM koden pålægger, skal anses for at være et rederi.

Denne definition af rederi kan efter SKATs opfattelse ikke tillægges betydning på skatte- og afgiftsområdet, da den alene definerer rederi ud fra ansvaret i medfør af ISM-kodekset, og da bekendtgørelsen kun vedrører sikker skibsdrift, og da det ansvar, som påtages af den, som i ISM-kodens forstand accepterer at påtage sig ansvaret som rederi sammen med ejerne, vedrører udformningen og gennemførelsen af sikkerheds- og miljøbeskyttelsespolitikken for det eller de omfattede skibe.

Det fremgår i øvrigt for så vidt angår forsikringsforhold af den af spørger fremlagte standardaftale SHIPMAN 2009, at ejeren og ikke technical manager har ansvaret for at arrangere og betale for den fornødne forsikring for skibet. (Section 4, punkt 10a). Det fremgår endvidere, at technical manager m.fl. også skal være dækket af ejerens forsikring. (Section 4, punkt 10c).

Med hensyn til erstatningsansvar fremgår det, at technical manager sædvanligvis ikke vil være erstatningsansvarlig over for skibets ejer. (Section 5, punkt 17b).

Standardaftalen ses ikke at indeholde bestemmelser om erstatningsansvar i forhold til tredjemand. Erstatningsansvaret ses heller ikke at være berørt i forordning nr. 336/2006 af 15. februar 2006 om gennemførelse af den internationale kode for sikker skibsdrift i Fællesskabet mv.

Spørger nævner også, at en technical manager bl.a. på baggrund af dommen i C-526/13, Fast Bunkering Klaipėda og tonnageskattelovens § 21 a kan anses for at være en skibsoperatør. SKAT har i sin kommentar til dommen i Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 10.1.3.3 om mellemmands transaktioner, anvendt udtrykket "skibsoperatører". Som nævnt er det SKATs opfattelse, at leverancer vedrørende skibe og disses faste udstyr skal foretages til skibets ejer eller rederi for at være omfattet af momsfrigtagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, og det er derfor ikke nødvendigt at fastlægge den nærmere betydning af udtrykket skibsoperatør for at kunne besvare spørgsmålet. Det er i øvrigt SKATs opfattelse, at det fremgår af sammenhængen, at udtrykket skibsoperatør anvendes i betydningen driftsherre, som må være rederiet.

Spørger har i sit høringssvar uddybet begrundelsen for, at leverancer, der sker til en technical manager, er omfattet af fritagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7.

SKAT er ikke enig med spørger og skal henvise til begrundelsen vedrørende spørgsmål 5 og 11 samt spørgsmål 1 og 3.

Spørger nævner i punkt 1a) om Momsudvalgets retningslinje vedrørende artikel 148, litra a) og c), at retningslinjen alene handler om, hvilke skibe der er omfattet af fritagelsen. SKAT er ikke enig heri og kan i øvrigt henvise til, at momsfrigtagelsen som nævnt er udmøntet i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, som omfattende skibe med en bruttotonnage på 5 t eller en bruttoregister tonnage på 5 t eller derover, bortset fra lystfartøjer. Der stilles således ikke krav om, at skibene skal anvendes i rum sø.

For så vidt angår spørgers punkt 1b) om levering til skibe kan sammenlignes med momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8 og nr. 9, skal SKAT for god ordens skyld gøre opmærksom, at både momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, og § 13, stk. 1, nr. 8 og 9, er fritagelser hvert på sit område. Endvidere at det fremgår af momslovens § 13, stk. 2, at bl.a. levering af varer, der alene har været anvendt i forbindelse med virksomhed, der er fritaget for afgift efter stk. 1, er fritaget for afgift.

Spørger nævner også under punkt 1c) spørgsmålet om, definitionen af rederi i bekendtgørelse nr. 9802 af 12. april 2007 ikke kan tillægges betydning. Det er som nævnt SKATs opfattelse, at bekendtgørelsen udelukkende vedrører sikker drift for skibe og ikke har et indhold, der kan bidrage til at fastlægge begrebet rederi i en skatte- og afgiftsmæssig sammenhæng.

Med hensyn til spørgers punkt 1d) om, at rederi skal forstås som ejer eller lejer, der driver transportvirksomhed med eget eller lejet skib, skal SKAT henvise til Den juridiske vejledning 2016-2, afsnit D. A. 10.1.3.2, hvor rederi defineres som "(...) den, der driver transportvirksomhed med eget eller lejet skib (...)."

SKAT er enig i, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, stiller krav til størrelsen af skibe, og at der ikke må være tale om lystfartøjer. Det grundlæggende krav er dog, at fritagelsen kun omfatter "skibe".

Begrebet skibe er ikke defineret i bestemmelsen, og det må så overvejes "hvem/hvad er skibet? " Det er SKATs opfattelse, at skibet skal identificeres med ejeren eller rederiet, og at det således er leverancer til disse, som er omfattet af momsfrigtagelsen da det er afgørende, at leverancen foretages til sidste led i handelskæden. Alternativet vil være, at alle leverancer vedrørende skibe vil være omfattet af momsfrigtagelsen, uanset hvem der er aftager og dennes tilknytning til skibet.

SKAT skal gøre opmærksom på, at det fremgår af Den juridiske vejledning 2016-2, afsnit D. A. 10.1.3.1, at fartøjer, der ikke anvendes erhvervsmæssigt under alle omstændigheder anses for lystfartøjer, herunder

flydende boliger (husbåde). Endvidere at stationære husbåde til boligformål og/eller erhvervsmæssige formål (restaurant/café, teater/spillested m.m.) betragtes som er fast ejendom.

For så vidt angår punkt 1e) om at det ikke er nødvendigt at definere udtrykket skibsoperatør, skal SKAT gøre opmærksom på, at det helt grundlæggende efter SKATs opfattelse er leverancer til skibets ejer eller rederi, som kan være omfattet af momsfrigtagelsen.

Spørger har supplerende oplyst, at en technical manager i modsætning til det af SKAT anførte handler i eget navn og for egen regning ved indkøb af varer og ydelser til brug for skibets drift.

Det fremgår imidlertid af den af spørger fremlagte standardaftale SHIPMAN 2009, under overskriften "3. Authority of the Managers"

"(...) Managers shall carry out the Management Services in respect of the Vessel as agents for and on behalf of the Owners." (Section 1, punkt 3).

Dette må efter SKATs opfattelse umiddelbart forstås som, at technical manager udfører sine opgaver som agent for ejeren og for ejerens regning.

Spørger har endvidere om betaling for leverancer supplerende oplyst, at fakturaer sendes til technical manager. Afregningen fra ejeren indgår i prisfastsættelsen for betalingen for technical manager. Hvis der er tale om særligt store omkostninger, kan der blive tale om at sende en faktura. Men generelt er der ikke tale om en underleverandør, der fakturerer videre. De enkelte fakturaer indgår i den samlede pris.

Det fremgår imidlertid af standardaftalen, under overskriften "11. Income Collected and Expenses Paid on Behalf of Owner"

"(a) (...) all monies collected by the Managers under the term of this Agreement (other than monies payable by the Owners to the Managers) and any interest thereon shall be held to the credit of the Owner in a separate bank account. (Section 4, punkt 11a).

(b) All expenses incurred by the Managers under the terms of this Agreement on behalf of the Owners (...) may be debited against the Owner in the account referred to under Sub-clause 11(a) but shall in any event remain payable by the Owners to the Managers on demand." (Section 4, punkt 11b).

Det fremgår endvidere af aftalen under overskriften "12. Management Fee and Expenses"

"(a) The Owners shall pay to the Managers an annual management fee (...) for their services as Managers under this Agreement, which shall be payable in equal monthly instalments in advance (...). (Section 4, punkt 12a).

(b) The management fee shall be subject to an annual review and the proposed fee shall be presented in the annual budget in accordance with Sub-clause 13 (a)." (Section 4, punkt 12b).

Det fremgår endelig af aftalen under overskriften "13. Budgets and Management of Funds"

"(a) The Managers' initial budget (...). Subsequent budgets shall be for twelve month periods and shall be prepared by the Managers and presented to the Owners not less than three months before the end of the budget year. (Section 4, punkt 13a),

(c) Following the agreement of the budget, the Managers shall prepare and present to the Owners their estimate of the working capital requirement for the Vessel and shall each month request the Owners in writing to pay the funds required to run the Vessel for the ensuing month, including the payment of any occasional or extraordinary Item of expenditure, such as emergency repair cost, additional insurance

premiums, bunkers or provisions. Such funds shall be received by the Managers within ten running days after the receipt by the Owners of the Managers' written request and shall be held to the credit of the Owners in a separate bank account. (Section 4, punkt 13c).

(e) Notwithstanding anything contained herein, the Managers shall in no circumstances be required to use or commit their own funds to finance the provisions of the Management Services." (Section 4, punkt 13e).

Det er SKATs opfattelse, at betalingen til technical manager (management fee) indgår som en del af det årlige budget, som imidlertid også omfatter andre udgifter end management fee. Det fremgår af punkt 13c, at ejeren hver måned skal betale den sum, som er nødvendig for at drive skibet den efterfølgende måned, inklusiv betaling for uventede reparationsudgifter, yderligere forsikringspræmier, brændstof eller proviant. Det er således ejeren, som vil komme til at betale for bl.a. uventede reparationsudgifter mv., og ikke technical manager som en del af dennes management fee.

Hvis spørger foretager en leverance til en technical manager, og denne videreleverer leverancen til skibets ejer, vil den første leverance være momspligtig, og den sidste leverance momsfritaget i medfør af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, da denne er det sidste led i handelskæden. I denne situation vil technical manager være underleverandør, og den afgiftsmæssige neutralitet vil være sikret ved, at technical manager vil være berettiget til momsfradrag ved videreleveringen til skibets ejer.

Hvis spørger foretager en leverance til en technical manager, men hvor denne handler som fuldmægtig (agent) for skibets ejer og for ejers regning, vil der kun være tale om én leverance, nemlig fra spørger til skibets ejer eller rederi. Denne leverance vil være momsfritaget i medfør af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, da leverancen foretages til sidste led i handelskæden.

Da det på baggrund af den af spørger fremlagte standardaftale må antages, at omkostningerne ved leverancerne endeligt bæres af ejeren, vil en technical manager således ikke kunne være det sidste led i handelskæden vedrørende leverancer af skibe og disses faste udstyr.

Det er således SKATs opfattelse, at levering af henholdsvis varer og ydelser til en technical manager ikke vil være omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7.

Spørgers supplerende bemærkninger i brev af 15. februar 2017

SKAT har indskrevet to nye tekstafsnit i udkastet til bindende svar baseret på oplysningerne i den fremlagte standardaftale SHIPMAN. På grundlag af ordlyden i denne aftale lægger SKAT til grund, at technical manager udfører sine opgaver som agent for ejeren og dennes regning.

Spørger skal knytte følgende bemærkninger til de to nye tekstafsnit vedrørende besvarelsen af spørgsmål 5 og 11.

Det første tekstafsnit lyder således :

"Hvis spørger foretager en leverance til en technical manager, og denne videreleverer leverancen til skibets ejer, vil den første leverance være momspligtig, og den sidste leverance momsfritaget i medfør af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, da denne er det sidste led i handelskæden. I denne situation vil technical manager være underleverandør, og den afgiftsmæssige neutralitet vil være sikret ved, at technical manager vil være berettiget til momsfradrag ved videreleveringen til skibets ejer. "

Spørger kan oplyse, at spørger for så vidt - med den gældende retstilstand på området - ikke er uenig heri. Retstilstanden kan dog blive ændret med en EU-dom, som følger generaladvokatens udtalelse i sag C-33/16.

Faktum i denne sag er imidlertid, at technical manager ikke foretager viderefakturering til ejeren.

Det andet tekstafsnit lyder således:

"Hvis spørger foretager en leverance til en technical manager, men hvor denne handler som fuldmægtig (agent) for skibets ejer og for ejers regning, vil der kun være tale om en leverance, nemlig fra spørger til skibets ejer eller rederi. Denne leverance vil være momsfritaget i medfør af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, da leverancen foretages til sidste led i handelskæden."

Det kan spørger fuldt ud tilslutte sig. Det må så også få den naturlige konsekvens, at SKAT under disse forudsætninger kan svare ja på spørgsmål 5 og 11 og ikke nej. SKAT lægger jo til grund som et faktum, at technical manager udfører sine opgaver som agent for ejeren og dennes regning. Spørger fakturerer technical manager, der ikke foretager viderefakturering til ejeren. Technical manager er således sidste led i handelskæden.

Spørgers leverancer til technical manager er således omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7.

Spørger skal derfor anmode om, at svarene på spørgsmål 5 og 11 ændres til Ja.

SKATs bemærkninger

Det er SKATs opfattelse, at der for så vidt angår status for technical manager ikke er overensstemmelse mellem spørgers oplysninger i anmodningen om bindende svar og den af spørger fremlagte standardaftale SHIPMAN 2009.

Spørger har oplyst, at "at en technical manager (...) handler i eget navn og for egen regning ved indkøb af varer og ydelser til brug for skibets drift."

Samtidig fremgår det af standardaftalen at "(...) Managers shall carry out the Management Services in respect of the Vessel as agents for and on behalf of the Owners."

SKAT tager ikke stilling til, hvilket faktum der skal lægges til grund i sagen for så vidt angår status for technical manager, men konstaterer, at der er en uoverensstemmelse i spørgers oplysninger herom.

Dernæst konstaterer SKAT, at uanset om technical manager har status som underleverandør eller handler som fuldmægtig må det på baggrund af standardaftale antages, at omkostningerne ved leverancerne endeligt bæres af ejeren, og at technical manager dermed ikke vil kunne være det sidste led i handelskæden vedrørende leverancerne af skibe og disses faste udstyr.

SKAT skal i øvrigt gøre opmærksom på, at hvis technical manager handler som fuldmægtig (agent) for ejer eller reder, og der er tale om en leverance til ejer eller reder, vil spørger skulle fakturere ydelsen til ejer eller rederi og ikke som oplyst af spørger til technical manager.

Det er således SKATs opfattelse, at levering af henholdsvis varer og ydelser til en technical manager ikke vil være omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 5 og 11 besvares med "Nej".

Spørgsmål 6

Hvis spørgsmål 5 besvares med ja, har det da nogen betydning, om technical manager er etableret i:

- A) Danmark
- B) EU
- C) Et land uden for EU?

Begrundelse

Da spørgsmål 5 besvares med nej, bortfalder spørgsmål 6.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 6 besvares med "Bortfalder".

Spørgsmål 7

Det ønskes bekræftet, at levering af ydelsesleverancer i form af ombygning, reparation og vedligeholdelse af skibe med en bruttotonnage på 5 tons eller en bruttoregistertonnage på 5 tons og af deres faste udstyr er momsfritaget efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, når leveringen sker til en skibsejer (juridisk ejer), når ejeren også er technical manager af skibet?

Spørgsmål 9

Det ønskes bekræftet, at levering af ydelsesleverancer i form af ombygning, reparation og vedligeholdelse af skibe med en bruttotonnage på 5 tons eller en bruttoregistertonnage på 5 tons og deres faste udstyr er momsfritaget efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, når leveringen sker til en skibsejer (juridisk ejer), når der er udnævnt en technical manager på skibet, der er forskellig fra ejeren?

Begrundelse

Spørgsmål 7 og 9 besvares samlet, da levering i begge spørgsmål sker til ejeren af skibet.

Det forudsættes i besvarelsen af spørgsmålene, at leveringsstedet er i Danmark, jf. momslovens § 16, stk. 1. Dvs. at ydelsen leveres til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, og som har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed her i landet eller har et fast forretningssted her i landet, hvortil ydelsen leveres, eller i mangel heraf har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted her i landet, og ydelsen leveres hertil.

Da leverancen af ydelser sker til ejeren af skibet, vil den være fritaget efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7.

Det har ikke betydning for momsfritagelsen, at ejeren også er technical manager af skibet, eller at der er udnævnt en technical manager på skibet, der er forskellig fra ejeren.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 7 og 9 besvares med "Ja, se indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 8

Hvis spørgsmål 7 besvares med ja, har det da nogen betydning, om ejeren, der også er technical manager, er etableret i:

- A) Danmark
- B) EU

C) Et land uden for EU?

Spørgsmål 10

Hvis spørgsmål 9 besvares med ja, har det da nogen betydning, om ejeren, der ikke også er technical manager, er etableret i:

A) Danmark

B) EU

C) Et land uden for EU?

Begrundelse

Spørgsmål 8 og 10 besvares samlet, da begge spørgsmål drejer sig om etableringsstedet for ejeren af skibet.

Spørger har bl.a. i relation til SKM2016. 78. SR gjort gældende, at momslovens § 16, stk. 1, om leveringsstedet for ydelser er en lex generalis. Momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, om levering i forbindelse med skibe og disses faste udstyr er en lex specialis, som har forrang i forhold til reglen i momslovens § 16, stk. 1.

SKAT er ikke enig med spørger. Det fremgår af momslovens § 1, at erhvervsmæssig levering af varer og ydelser med leveringssted i Danmark er afgiftspligtig efter momsloven. Dvs. at det er en forudsætning for, at en leverance i det hele taget er omfattet af momsloven og dermed afgiftspligtig, at leverancen har leveringssted i Danmark. Hvis en leverance ikke har leveringssted i Danmark, vil den således ikke kunne være omfattet af nogen del af momsloven og dermed heller ikke af fritagelsesbestemmelserne.

Når en leverance af ydelser til en aftager i et andet EU-land ikke har leveringssted i Danmark efter momslovens § 16, stk. 1, vil leverancen være afgiftspligtig i aftagerens medlemsland. På tilsvarende vis vil en leverance af ydelser til en aftager i Danmark, hvor leveringsstedet er her i landet, og leverancer dermed er omfattet af momsloven, være afgiftspligtig i Danmark.

Når en leverance af ydelser til en aftager i et land uden for EU ikke har leveringssted i Danmark efter momslovens § 16, stk. 1, vil det afhænge af lovgivningen i det pågældende land, om der skal betales moms i dette land.

Spørger nævner også momsfritagelsen vedrørende fly, som anvendes af luftfartsselskaber, der hovedsagelig flyver i udenrigstrafik, i momslovens § 34, stk. 1, nr. 10, og at fritagelsen gælder uanset, om aftageren er etableret i Danmark eller i udlandet.

SKAT er ikke enig med spørger. Det er som for andre leverancer en forudsætning, at leverancen er afgiftspligtig efter momslovens § 1, og dermed omfattet af momsloven. Hvis en levering af ydelser til luftfartøjer, som anvendes af luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsagelig flyver i udenrigstrafik, ikke har leveringssted i Danmark i medfør af momslovens § 16, stk. 1, vil den således ikke kunne være omfattet af nogen del af momsloven og dermed heller ikke af fritagelsesbestemmelserne.

Spørger nævner også, at det vil være i strid med den praksis, som EU-Domstolen lagde til grund i de forenede sager C-181/04 - C-183/04, Elmeka NE, i alle tilfælde for så vidt aftageren er etableret i et land uden for EU, hvis levering af ydelser ikke er omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7. Endvidere at der ikke bør være forskel på, om aftageren er i et andet EU-land eller i et land uden for EU.

SKAT er ikke enig i, at det følger af C-181/04 - 183/04, at ydelsesleverancer til tredjelande er omfattet af fritagelsen. Sagerne handler ikke om fastlæggelse af leveringssted, men derimod bl.a. om artikel 15, nr. 8 i sjette direktiv, nu artikel 148, litra d, som er implementeret ved momslovens § 34, stk. 1, nr. 8. Det fremgår af dommen, at bestemmelsen skal fortolkes således, at afgiftsfritagelsen omfatter tjenesteydelser, der leveres direkte til rederiet for at dække et umiddelbart behov på søgående fartøjer.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 8 og 10 A, B og C besvares med "Ja".

Spørgsmål 12

Hvis spørgsmål 11 besvares med ja, har det da nogen betydning, at den technical manager er etableret i:

- A) Danmark
- B) EU
- C) Et land uden for EU?

Begrundelse

Da spørgsmål 11 besvares med nej, bortfalder spørgsmål 12.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 12 besvares med "Bortfalder".

Spørgsmål 13

Det ønskes bekræftet, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, fortsat finder anvendelse, når der er tale om vareleverancer, der

- A) Faktureres til en agent i dennes navn, men med en betegnelse på fakturaen "As agent to owner/technical manager", og skibets navn/IMO-nummer er nævnt?
- B) Faktureres til en agent i dennes navn, men med en betegnelse på fakturaen "As agent to owner/technical manager", men uden at skibets navn/IMO-nummer er nævnt?

Begrundelse

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 21, at enhver hos told- og skatteforvaltningen kan få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition.

Det fremgår af bemærkningerne til skatteforvaltningsloven, at bindende svar kun gives om de skattemæssige virkninger af en disposition. Det vil sige handlinger, der har en skattemæssig konsekvens, hvad enten den fører til skattepligt eller til skattefritagelse.

Det fremgår endvidere, at på moms- og afgiftsområdet forstås ved en sådan disposition leverancer af varer og ydelser mod vederlag, erhvervelse af varer og ydelser mod vederlag, ud- og indførsel af varer og ydelser, udvinding eller fremstilling af afgiftspligtige varer, oplagring af afgiftspligtige varer, samt andre aktiviteter, der har afgiftsmæssige konsekvenser.

Spørgsmål om anvendelse af fakturaregler og regler om indberetningspligt mv. vedrører ikke den skattemæssige virkning af en disposition og falder dermed uden for ordningen med bindende svar, jf. skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1.

Det indstilles, at spørgsmålet afvises, da fakturering ikke har betydning for anvendelsesområdet for fritagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7.

Vejledende udtalelse fra SKAT

Det forudsættes, at der er tale om fysisk levering af varerne til en agent og ikke om en levering i momslovens forstand. Dvs. at agenten ikke får overdraget retten til som ejer at råde over varerne.

Det forudsættes endvidere, at agenten handler som fuldmægtig for skibets ejer eller rederiet, der kan være en ejer eller lejer, der driver transportvirksomhed med eget eller lejet skib.

Det forudsættes derudover, at de danske faktureringsregler finder anvendelse, jf. momslovens kapitel 13.

Det fremgår af Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 10.1.3.2 Momsfritagelse for nødvendigt udstyr og visse ydelser til skibe i udenrigsfart ML § 34, stk. 1, nr. 8, at:

"Danske havnes fakturering af skibsafgifter

En skibsmægler handler i fremmed navn, når skibsmægleren repræsenterer et rederi (den der driver transportvirksomhed med eget eller lejet skib) i forbindelse med et skibs anløb af en dansk havn.

For sine ydelser modtager skibsmægleren et "klareringsgebyr", der kan faktureres uden moms til et udenlandsk rederi, jf. momslovens § 16, stk. 1, og uden moms til et dansk rederi, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 8, når skibet sejler i udenrigsfart.

Når en havn leverer ydelser til et udenlandsk rederi, kan ydelserne faktureres uden moms, jf. momslovens § 16, stk. 1. Leveres ydelserne til et dansk rederi kan ydelserne faktureres uden moms, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 8, når skibet sejler i udenrigsfart.

Når fakturaen sendes til og betales af den skibsmægler, der repræsenterer rederiet, skal fakturaen udstedes til rederiet, c/o skibsmæglerens navn og adresse.

Når skibsmægleren betaler skibsafgifterne til havnene på vegne af rederiet, kan skibsmægleren anvende de særlige momsregler om udlæg, jf. momslovens § 27, stk. 3, nr. 3, når skibsmægleren opkræver udlægget hos rederiet, dvs. at der ikke skal opkræves moms af udlægget.

Se SKM2014. 231. SKAT. SKAT har efterfølgende accepteret, at havnene skriver skibsnavn c/o agents navn og adresse i fakturateksten. SKAT anser fakturakravene for opfyldt, så længe begge parter, der er involveret i transaktionen, fremgår af fakturaen."

Det er på den baggrund SKATs opfattelse, at leverancerne kan faktureres til en agent, så længe begge parter, der er involveret i transaktionen, fremgår af fakturaen.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 13 besvares med "Afvises, se vejledende udtalelse fra SKAT".

Spørgsmål 14

Vil rene vareleverancer i form af fast udstyr, der sker til trading houses kunne ske uden moms i henhold til momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, når leverancen sker direkte til disse trading houses, og disse er den kontraktretlige aftager af vareleverancen, når trading house og spørger er bekendt med, hvilket konkret skib, varer erhverves til?

Begrundelse

Som det fremgår ovenfor af begrundelsen for spørgsmål 1 og 3, er det SKATs opfattelse, at leverancer vedrørende skibe og disses faste udstyr skal foretages til skibets ejer eller rederi for at være omfattet af momsfrigtagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7. Endvidere at et rederi i overensstemmelse med definitionen i Den juridiske vejledning i momsmæssig sammenhæng skal anses for at være en ejer eller lejer, der driver transportvirksomhed med eget eller lejet skib.

Da et trading house hverken kan sidestilles med en ejer eller et rederi, vil vareleverancen ikke være momsfrigtaget efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 14 besvares med "Nej".

Spørgsmål 15

Det ønskes bekræftet, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, fortsat finder anvendelse, selv om varerne først lægges på et lager i et givent land, når der er tale om levering til et specifikt skib, der opfylder kriterierne i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7?

Begrundelse

Det forudsættes i besvarelsen af spørgsmålet, at leveringsstedet er i Danmark, jf. momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, 1. pkt. Dvs. at varen forsendes eller transporteres, og varen befinder sig her i landet på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til aftageren påbegyndes.

Det forudsættes endvidere, at der foretages levering i momslovens forstand til skibets ejer eller rederiet. Dvs. at ejeren eller rederiet får overdraget retten til som ejer at råde over varerne.

Det er SKATs opfattelse, at en vareleverance under disse forudsætninger vil være fritaget for moms efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, selvom varerne fysisk leveres og midlertidigt opbevares et andet sted end på selve skibet.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 15 besvares med "Ja, se indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 16

Det ønskes bekræftet, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, fortsat finder anvendelse for vareleverancer, der er eksporteret med procedurekode 10 00 000 "Angivelse til eksport" og ikke procedurekode 10 00 F61 "proviantering"?

Begrundelse

Det fremgår af toldlovgivningen, at der ved indgivelse af en eksportangivelse skal angives en procedurekode, som angiver hvilken procedure (her eksport) varen angives til. Procedurekoderne for endelig eksport, eksempelvis almindelig eksport af EU-varer til et tredjeland, kan være:

- varer uden forudgående procedure 10 00 000
- varer uden forudgående procedure - til proviantering 10 00 F61.

Det forudsættes som oplyst af spørger, at leverancen af varer er omfattet af fritagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7. Når dette er tilfældet, vil anvendelsen af procedurekoder inden for toldlovgivningen ikke kunne bevirke, at fritagelsen bortfalder.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 16 besvares med "Ja, se indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 17

Det ønskes bekræftet, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, fortsat finder anvendelse for vareleverancer, uanset at afslutning af eksportudførelsen ikke foretages inden for de 90 dage?

Begrundelse

Det fremgår af toldlovgivningen - gennemførelsesforordning 2015/2447, artikel 335 om efterforsknings-procedure - at hvis eksporttoldstedet 90 dage efter varernes frigivelse til eksport ikke er blevet underrettet om varernes udpassage, kan det anmode klareren om at oplyse, på hvilken dato og fra hvilket udgangs-toldsted varerne blev ført ud af Unionens toldområde.

Overtrædelse af bestemmelsen kan eventuelt resulterer i en bøde.

Det forudsættes som oplyst af spørger, at leverancen af varer er omfattet af fritagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7. Når dette er tilfældet, vil en ikke rettidig afslutning af eksportudførelse inden for toldlovgivningen ikke kunne bevirke, at fritagelsen bortfalder.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 17 besvares med "Ja, se indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 18

A) Det ønskes bekræftet, at leverancer af varer til et skib over 5 tons, der er færdigbygget og dermed har fået et IMO-nummer, men stadig er under testsejllads, er momsfritaget efter momsloven § 34, stk. 1, nr. 7, i de situationer, som er beskrevet under faktumbeskrivelse til dette punkt?

B) Har det nogen betydning for anvendelsen af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, om kontrakten indgås før, under eller efter testsejlladsen?

C) Har det nogen betydning for anvendelsen af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, om faktureringen foretages før, under eller efter testsejlladsen?

Begrundelse

Ad A)

Spørger har oplyst, at spørgsmål 18 vedrører levering af "Initial Spareparts-aftaler", og at der er tale om levering af reservedele til brug for reparation og vedligeholdelse af skibe og/eller deres faste udstyr. Aftalerne indgås med ejeren eller technical manager (og faktureres til disse) både før, under og efter testsejlladserne, men er ikke en del af den garanti, der er på skibene. Der er ikke tale om nybygning af skibe eller om leverancer i forbindelse med nybygning af skibe, men om reparation af skibe og disses faste udstyr.

Det forudsættes i besvarelsen af spørgsmålet, at leveringsstedet er i Danmark, jf. momslovens § 14, stk. 1, nr. 1 eller nr. 2, 1. pkt. Endvidere som oplyst af spørger, at leverancen af varer er omfattet af fritagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, herunder at der ikke tale om nybygning af skibe eller om leverancer i forbindelse med nybygning af skibe.

Det forudsættes endvidere som anført ovenfor af begrundelsen for spørgsmål 1, 3, 5 og 11, at leverancen foretages til skibets ejer eller rederi og ikke til en technical manager.

Leverancen vil under disse forudsætninger være omfattet af fritagelsen i momsloven § 34, stk. 1, nr. 7, selv om skibet er under testsejlads.

Ad B)

Som det fremgår af begrundelsen for spørgsmål A) har det under de givne forudsætninger ikke betydning for momsfrigtagelsen, at skibet er under testsejlads. Det vil derfor heller ikke have betydning for momsfrigtagelsen, om kontrakten om "Initial Spareparts" indgås før, under eller efter testsejladsen.

Ad C)

Som det fremgår af begrundelsen for spørgsmål A) har det under de givne forudsætninger ikke betydning for momsfrigtagelsen, at skibet er under testsejlads. Det vil derfor heller ikke have betydning for momsfrigtagelsen, om faktureringen foretages før, under eller efter testsejladsen.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 18 besvares med A) "Ja, se indstilling og begrundelse", og B) og C) besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Lovgrundlag

- Momsloven, jf. bekendtgørelse nr. 760 af 21. juni 2016 af lov om merværdiafgift
- Momssystemdirektivet, jf. Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem med senere ændringer
- Tonnageskatteloven, jf. bekendtgørelse nr. 945 af 6. august 2015 af lov om beskatning af rederivirksomhed med senere ændring
- Bekendtgørelse nr. 9802 af 12. april 2007 - Meddelelser fra Søfartsstyrelsen B, skibes bygning og udstyr m.v., kapitel B XI, Sikker skibsdrift.

Momsloven

"§ 1. Erhvervsmæssig levering af varer og ydelser med leveringssted i Danmark er afgiftspligtig efter denne lov. Afgiftspligtig er ligeledes erhvervelse af varer fra andre EU-lande og indførsel af varer fra steder uden for EU. Afgift efter loven betales til staten.

§ 4. Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering. (...).

§ 14. Leveringsstedet for varer er her i landet i følgende tilfælde:

- 1) Når varen ikke forsendes eller transporteres og varen befinder sig her i landet på leveringstidspunktet.
- 2) Når varen forsendes eller transporteres og varen befinder sig her i landet på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til aftageren påbegyndes. Leveringsstedet er dog ikke her i landet, når varen

installeres eller monteres i udlandet af leverandøren eller for dennes regning, eller når varen sælges ved fjernsalg til andre EU-lande og virksomheden er registreringspligtig for dette salg i det andet

EU-land. Ved fjernsalg forstås salg af varer, bortset fra varer afgiftsberigtiget som brugte varer m.v. efter reglerne i kapitel 17 eller efter tilsvarende regler i et andet EU-land, fra et EU-land til et andet EU-land, hvor varerne direkte eller indirekte forsendes eller transporteres af sælgeren eller på dennes vegne til en køber, der ikke er registreret efter §§ 47, 49-50 a eller 51 eller 51 a eller efter tilsvarende regler i et andet EU-land. (...).

§ 16. Leveringsstedet for ydelser er her i landet, når ydelsen leveres til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, og som har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed her i landet eller har et fast forretningssted her i landet, hvortil ydelsen leveres, eller i mangel heraf har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted her i landet, og ydelsen leveres hertil, jf. dog stk. 2 og 3 og § 18, § 19, stk. 1, § 21, stk. 1, § 21 a og § 21 b. (...).

§ 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.

10) Salg, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af luftfartøjer, som anvendes af luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsagelig flyver i udenrigstrafik, samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af disse luftfartøjers faste udstyr samt nødvendigt udstyr, der leveres til brug om bord på disse luftfartøjer.

(...)

Stk. 3. Et luftfartsselskab er i et bestemt kalenderår omfattet af stk. 1, nr. 10, når selskabets udenrigstrafik udgør mere end 55 pct. af dets samlede flytrafik beregnet på baggrund af omsætning og antal fløjne kilometer i det senest afsluttede regnskabsår. Skatteministeren kan fastsætte de nærmere 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
- e) levering af varer bestemt som brændstof og forsyninger, herunder proviant, til luftfartøjer, der anvendes af luftfartsselskaber, som mod betaling hovedsagelig flyver i udenrigstrafik
- f) levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af de i litra e) nævnte luftfartøjer samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af genstande, der er indbygget i eller anvendes ved driften af disse luftfartøjer
- g) andre ydelser end de i litra f) omhandlede, når de udføres for at dække et direkte behov i forbindelse med de i litra e) nævnte luftfartøjer og deres ladning.

Engelsk tekst af artikel 148, litra a):

“Member States shall exempt the following transactions:

(a) the supply of goods for the fuelling and provisioning of vessels used for navigation on the high seas and carrying passengers for reward or used for the purpose of commercial, industrial or fishing activities, or for rescue or assistance at sea, or for inshore fishing, with the exception, in the case of vessels used for inshore fishing, of ships' provisions; "

Artikel 150

1. Kommissionen forelægger om nødvendigt snarest muligt Rådet forslag med henblik på at præcisere anvendelsesområdet for de i artikel 148 nævnte fritagelser og de nærmere regler for deres praktiske gennemførelse.
2. Indtil de i stk. 1 omhandlede bestemmelser træder i kraft, kan medlemsstaterne begrænse omfanget af de fritagelser, der er omhandlet i artikel 148, litra a) og b).

Artikel 394

De medlemsstater, som pr. 1. januar 1977 anvendte særlige foranstaltninger for at forenkle afgiftsopkrævingen eller for at forhindre visse former for momsunddragelse eller momsundgåelse, kan opretholde disse på betingelse af, at Kommissionen har fået meddelelse herom inden den 1. januar 1978, og under forudsætning af, at forenklingsforanstaltningerne er i overensstemmelse med det i artikel 395, stk. 1, andet afsnit, fastsatte kriterium."

Skatteforvaltningsloven

"§ 21. Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3. Det kan være om en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

Stk. 2. (...).

Stk. 3. Bindende svar gives ikke på spørgsmål om den skattemæssige virkning af toldlovgivningen. Bindende svar gives heller ikke på spørgsmål om bevillinger eller dispensationer vedrørende påtænkte dispositioner.

(...)."

Forarbejder til skatteforvaltningsloven - L 110, FT 2004-05 (2. samling)

Følgende fremgår af bemærkningerne til § 21:

"Bindende svar gives kun om de skattemæssige virkninger. Der gives således kun bindende svar om forhold, hvor der kan eller skal træffes en forvaltningsafgørelse, og afgørelsen skal vedrøre spørgsmål om beskatning. Der gives ikke bindende svar om faktisk forvaltningsvirksomhed eller om eksempelvis kontrol, straf, gebyrer og forrentning.

Bindende svar gives kun om de skattemæssige virkninger af en disposition. Det vil sige handlinger, der har en skattemæssig konsekvens, hvad enten den fører til skattepligt eller til skattefritagelse.

På moms- og afgiftsområdet forstås ved en sådan disposition leverancer af varer og ydelser mod vederlag, erhvervelse af varer og ydelser mod vederlag, ud- og indførsel af varer og ydelser, udvinding eller fremstilling af afgiftspligtige varer, oplagring af afgiftspligtige varer, samt andre aktiviteter, der har afgiftsmæssige konsekvenser."

Tonnageskatteloven

"§ 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). (...).

§ 6. 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. (...).

§ 21 a. Selskaber m.v., som er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, eller stk. 6, og som udøver virksomhed som operatørselskab som nævnt i stk. 2, kan vælge at opgøre deres skattepligtige indkomst af operatørvirksomheden efter denne lov. Det samme gælder selskaber, som er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, og som driver virksomhed som operatørselskab, når disse er hjemmehørende i en EU-medlemsstat. Det er en betingelse for anvendelsen af reglerne i 1. og 2. pkt., at operatørselskabet fra ejeren af skibet har overtaget det fulde ansvar for skibets drift samt alle forpligtelser og ansvar ifølge ISM-koden. § 2 finder tilsvarende anvendelse. §§ 3 og 4 finder tilsvarende anvendelse, når et operatørselskab er koncernforbundet med et andet operatørselskab eller med et rederi.

Stk. 2. Indkomst omfattes af tonnageskatteordningen, når den kan henføres til erhvervsmæssig virksomhed med administration af besætning og teknisk ledelse af skibe, der anvendes til formål, som vil kunne

omfattes af denne lov. Det er en betingelse, at skibene har en bruttotonnage på 20 t eller derover, og at skibene strategisk og forretningsmæssigt drives fra en EU-medlemsstat. Det er endvidere en betingelse, at operatørselskabet i gennemsnit over et indkomstår fastholder eller forøger den procentdel af den af operatørselskabet opererede bruttotonnage, der er registreret i en stat, der er medlem af EU eller EØS. Ved opgørelsen af, om betingelsen i 3. pkt. er opfyldt, tages udgangspunkt i den procentdel af den af operatørselskabet opererede bruttotonnage, der anvendes til formål, som vil kunne omfattes af denne lov, og som på det tidspunkt, hvor operatørselskabet bliver omfattet af tonnageskatteordningen, er registreret i en stat, der er medlem af EU eller EØS. 3. pkt. finder ikke anvendelse, såfremt - set under et for alle operatørselskaber omfattet af denne lov - den procentdel af den opererede bruttotonnage, der anvendes til formål, som vil kunne omfattes af denne lov, og som er registreret i en stat, der er medlem af EU eller EØS, ikke er faldet i gennemsnit i løbet af det forudgående indkomstår. 3. pkt. finder heller ikke anvendelse, såfremt i gennemsnit over indkomståret mindst 60 pct. af den af operatørselskabet opererede bruttotonnage, der anvendes til formål, som vil kunne omfattes af denne lov, er registreret i en stat, der er medlem af EU eller EØS. § 6 a, stk. 4, finder tilsvarende anvendelse. Hvis et operatørselskab ikke opfylder betingelsen i 3. pkt., jf. dog 5. og 6. pkt., finder § 6 b tilsvarende anvendelse.

Stk. 3. Operatørselskabets øvrige indkomst, herunder også med relation til drift af skibe, opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler og udgør sammen med indkomsten efter stk. 2 selskabets samlede skattepligtige indkomst.

Stk. 4. §§ 9 og 12-20 finder tilsvarende anvendelse."

Meddelelse fra Søfartsstyrelsen B, skibes bygning og udstyr m.v., kapitel B XI, Sikker skibsdrift

"Regel 1 Definitioner

Medmindre det udtrykkeligt fremgår andetsteds, gælder følgende definitioner ved anvendelsen af dette kapitel:

(...)

2 "Rederi": Ejeren af skibet eller en hvilken som helst anden organisation eller person, som f.eks. operatøren eller bare-boat befragteren, som har overtaget ansvaret for driften af skibet fra ejeren, og som i forbindelse med denne ansvarsovertagelse har erklæret sig indforstået med hensyn til overtagelsen af alle pligter og ansvarsområder, som ISM koden pålægger. (...)

Regel 4 Certificering

1 Et overensstemmelsesdokument skal udstedes til ethvert rederi, som opfylder kravene i ISM-koden. Dette dokument skal udstedes af Administrationen, af en organisation, som Administrationen har anerkendt, eller, på anmodning fra Administrationen, af en anden kontraherende regering.

2 En kopi af overensstemmelsesdokumentet skal opbevares om bord, således at skibsføreren på anmodning kan fremlægge det for verifikation.

3 Et certifikat, benævnt Certifikat for Sikker Skibsdrift, skal udstedes til ethvert skib af Administrationen eller af en organisation, som er anerkendt af Administrationen. Administrationen eller den af denne anerkendte organisation skal verificere, at rederiet og dets skibsledelse drives i overensstemmelse med det godkendte system for sikker skibsdrift, før Certifikatet for Sikker Skibsdrift udstedes."

Praksis

C-181/04 - 183/04, Elmeka NE

Sagerne handler bl.a. om artikel 15, nr. 8 i sjette direktiv, nu artikel 148, litra d, i momssystemdirektivet, som er implementeret ved momslovens § 34, stk. 1, nr. 8. Det fremgår af dommen, at bestemmelsen skal fortolkes således, at afgiftsfritagelsen omfatter tjenesteydelser, der leveres direkte til rederiet for at dække et umiddelbart behov på søgående fartøjer.

C-33/11, A Oy

Momsfritagelsen i momssystemdirektivets artikel 148, litra f) omfatter også levering af et luftfartøj til en erhvervsdrivende, der ikke selv er et luftfartsselskab, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, men som erhverver dette luftfartøj med henblik på, at det udelukkende skal anvendes af et sådant selskab.

C-526/13, Fast Bunkering Klaipėda

Momssystemdirektivets artikel 148, litra a), skal fortolkes således, at den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, i princippet ikke finder anvendelse på levering af varer bestemt som brændstof og forsyninger, herunder proviant, som sker til mellemmand, der handler i eget navn, selv om den endelige anvendelse på leveringstidspunktet er kendt og godtgjort, og beviser, som bekræfter dette, er indleveret til afgiftsmyndigheden i overensstemmelse med en national lovgivning.

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.

SKM2011. 732. LSR

Underleverandører til en virksomhed, der foretager reparation af skibe, skal opkræve moms af reparationsydelser leveret til virksomheden. Virksomheden har fradrag for denne købsmoms.

SKM2015. 30. SR

I sagen afvises spørgsmål 6 - 8 afvises, da spørgsmål om fakturering ikke er omfattet af ordningen med bindende svar.

SKM2016. 78. SR

Skatterådet bekræfter, at spørger kan sælge reparationsydelser til danske kunder momsfrit. Reparationsydelserne udføres på borerigs, der momsmæssigt kan anses for skibe.

Skatterådet kan derimod ikke bekræfte, at momslovens fritagelsesbestemmelse for reparation af visse skibe finder anvendelse på reparationsydelser leveret til udenlandske kunder. Når ydelserne ikke har momsmæssigt beskatningssted i Danmark, er ydelserne ikke momspligtige i Danmark, og lovens fritagelsesbestemmelser kan derfor ikke finde anvendelse.

Momsudvalget

Retningslinje om artikel 148, litra a) og c)

Momsudvalget, der er nedsat som et rådgivende udvalg i medfør af momssystemdirektivets artikel 398, har på sit møde nr. 100 den 24. og 25. februar 2014 i dokument D vedtaget en retningslinje om artikel 148, litra a) og c). Heraf fremgår bl.a.:

"1. The VAT Committee almost unanimously agrees that the exemption laid down in Article 148(c) of the VAT Directive shall be applicable to the supply of a vessel to a taxable person acquiring that vessel with a view to allowing another taxable person to use it for commercial activities on the high seas but only if the acquisition is for the immediate hire of that vessel.

(...)

In any case, the VAT Committee almost unanimously agrees that this exemption shall not, under any circumstances, apply to supplies made at an earlier stage in the commercial chain than the supply made to the taxable person acquiring the vessel with a view to its immediate hire.

Further, the VAT Committee almost unanimously agrees that the exemption shall apply to the chartering and hiring of a vessel but only if the recipient of those services himself uses the vessel for commercial activities on the high seas and not in situations where that recipient allows other taxable persons to use it for such activities.

(...)

2. The VAT Committee almost unanimously agrees that the exemption laid down in Article 148(a) of the VAT Directive, referring to the supply of goods for the fuelling and provisioning of vessels, will also apply when made in relation to a vessel belonging to a taxable person (i) who allows exclusive use of the vessel to a taxable person using it for commercial activities on the high seas, (ii) who acquired that vessel with a view to allowing that exclusive use, and (iii) whenever the acquisition is for the immediate hire of that vessel.

(...)

3. The VAT Committee almost unanimously agrees that, for the exemptions laid down in Article 148(a) and (c) of the VAT Directive to apply, the vessel must be used by the taxable person operating it, exclusively for his commercial activities. Where the use of the vessel is shared with other users who are not using it exclusively for their commercial activities, or if it is used for purposes other than the commercial activities of the taxable person, the VAT Committee is of the almost unanimous view that the exemption shall be denied.

(...)."

Working paper No 840 af 10 februar 2015 udarbejdet af Commission Services

Notatet er udarbejdet i anledning af et spørgsmål fra Italien til Momsudvalget om forståelsen af udtrykket "sejlads i rum sø" (navigation on the high seas) i artikel 148, litra a). Heraf fremgår bl.a.:

(...)

Afsnit 3.1.1

"Therefore, to benefit from the exemption in Article 148 of the VAT Directive, the condition "used for navigation on the high seas" has to be met by both vessels carrying passengers for reward and vessels used for the purpose of commercial and industrial activities but not by vessels used for rescue or assistance or vessels used for inshore fishing. (...)

Afsnit 3.1.2

Thus, the Commission services are of the view that a vessel used internally by a company to transport persons or goods for the purpose of commercial or industrial activities carried out by that company can

benefit from the exemptions provided for in Article 148(a), (c) and (d) of the VAT Directive, whenever that vessel is used for navigation on the high seas. A different interpretation would run counter to the principle of neutrality, as vessels used for the same purpose would then receive a different treatment depending on whether they are used by a company to supply that service for consideration to other companies or internally for the same purpose.

(...)."

Den juridiske vejledning 2016-2

"D. A. 6.2 Leveringsstedet for ydelser ML §§ 15 - 21 d

D. A. 6.2.1.1 Reglernes formål og anvendelse

(...)

Formålet med leveringsstedsreglerne for ydelser

Formålet med leveringsstedsreglerne for ydelser er at fastlægge det momsmæssige beskatningssted, dvs. hvilket land der kan opkræve moms af en momspligtig transaktion. Det er tilstræbt, at reglerne om leveringssted medfører beskatning i det land, hvor forbruget af ydelsen finder sted. Se tredje betragtning i direktiv 2008/8/EF.

Momslovens regler om leveringsstedet for ydelser bestemmer altså, om Danmark har beskatningsretten til en ydelse, som er omfattet af momssystemet. Hvis en ydelse er momspligtig og har leveringssted i Danmark, skal der betales dansk moms.

Leveringsstedet skal også fastlægges af hensyn til reglerne om indberetning som EU salg uden moms (tidligere listeindberetning), fakturering og rubrikoplysninger på momsangivelsen.

(...)

Reglernes samspil med momslovens øvrige regler

(...)

Ad d) Leveringsstedet fastlægges efter andre principper ved handel med ydelser end ved handel med varer

Der er forskel på leveringsstedsreglerne for handel med varer og ydelser.

Ved handel med varer mellem virksomheder i EU er der i princippet to afgiftspligtige begivenheder: En leverance (kan være momsfritaget for leverandøren) og en erhvervelse (momspligtig for erhververen). Disse har hvert deres leveringssted. (...).

Ved handel med ydelser er der kun én afgiftspligtig begivenhed, nemlig leverancen. Det er leveringsstedslandets momsregler, der gælder for leverancen. Det er leveringsstedslandets regler om betalingspligt og registreringspligt, der bestemmer, om sælger er registreringspligtig i leveringsstedslandet, eller om køber er betalingspligtig for momsen af ydelsen."

"D. A. 10.1.3 Skibe ML § 34, stk. 1, nr. 7) - 9)

(...)

D. A. 10.1.3.1 Momsfritagelse af salg, ombygning, reparation m.v. af visse skibe ML § 34, stk. 1, nr. 7

(...)

Begreberne skibe og lystfartøjer

(...)

Fartøjer, der ikke anvendes erhvervsmæssigt, anses under alle omstændigheder for lystfartøjer. (...)

Flydende boliger (husbåde), anses for at være fartøjer, der ikke anvendes erhvervsmæssigt som skibe. Det betyder, at den momsmæssige behandling sidestilles med behandlingen af lystfartøjer. (...)

Stationære husbåde til boligformål og/eller erhvervsmæssige formål (restaurant/café, teater/spillested m.m.) er fast ejendom. (...).

(...)

Ombygning, reparation og vedligeholdelse

De materialer, der bruges i forbindelse med ombygnings-, reparations- og vedligeholdelsesarbejder på skibe, der er omfattet af momsfrigtagelsen, eller på disses faste udstyr, er ligesom selve arbejdsydelsen, momsfri. Se ML § 34, stk. 1, nr. 7.

Til- og afrigning af strøm og telefonforbindelse samt levering af el til ombordværende besætningsmedlemmer på skibe under reparation er omfattet af momsfrigtagelsen.

Det er væsentligt for momsfrigtagelsen, at arbejdet udføres på selve skibet eller dets faste udstyr. Underleverandører, der udfører arbejde på selve skibet eller dets faste udstyr, er ikke omfattet af momsfrigtagelsen. Se SKM2011. 732. LSR.

Underleverandører til virksomheder, der udfører de nævnte arbejder, skal også betale moms efter de almindelige regler. Der skal derfor betales moms af varer og ydelser, der leveres til de nævnte arbejder på skibe og disses faste udstyr (maling, stålvarer og lign., reservedele til motorer og diverse tekniske installationer (radar og andet navigationsudstyr) mv.).

(...).

D. A. 10.1.3.2 Momsfrigtagelse for nødvendigt udstyr og visse ydelser til skibe i udenrigsfart ML § 34, stk. 1, nr. 8

(...)

Danske havnes fakturering af skibsafgifter

En skibsmægler handler i fremmed navn, når skibsmægleren repræsenterer et rederi (den der driver transportvirksomhed med eget eller lejet skib) i forbindelse med et skibs anløb af en dansk havn.

(...)

D. A. 10.1.3.3 Momsfrigtagelse ved levering af brændstof og forsyninger til visse skibe ML § 34, stk. 1, nr. 9

(...)

SKATs kommentar til C-526/13, Fast Bunkering Klaipėda

Dommen tager ikke stilling til, hvordan mellemmands transaktioner skal kvalificeres.

Det er SKATs opfattelse, at under de omstændigheder, hvor olien skal anses for leveret direkte fra leverandøren til skibsoperatøren, og ikke fra leverandøren til mellemmanden og derefter fra mellemmanden til skibsoperatøren, skal mellemmanden anses for at have leveret en formidlingsydelse.

I de tilfælde, hvor formidlingsydelsen har leveringssted i Danmark, vil ydelsen efter SKATs opfattelse være momsfritaget efter ML § 34, stk. 1, nr. 17, såfremt olieleverancen sker til et skib i udenrigsfart, jf. § 34, stk. 1, nr. 8 og 9."

"D. A. 10.1.4 Fly ML § 34, stk. 1, nr. 10 - 13, og stk. 3

(...)

D. A. 10.1.4.1 Momsfritagelse af salg, ombygning, reparation m.v. af visse luftfartøjer ML § 34, stk. 1, nr. 10

(...)

Hvilke luftfartøjer er omfattet af momsfritagelsen?

Momsfritagelsen i ML § 34, stk. 1, nr. 10 gælder kun luftfartøjer, der anvendes af luftfartsselskaber, der mod betaling flyver hovedsagelig i udenrigstrafik.

(...)

Bemærk

Det er ikke muligt at få momsfri leveringer til private luftfartøjer, luftfartøjer anvendt af almindelige erhvervsvirksomheder, eller luftfartøjer anvendt af luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsagelig flyver i indenrigstrafik. Selve flyene vil heller ikke kunne leveres eller lejes momsfrit.

(...)

SKATs kommentar til C-33/11, A Oy

Det betyder efter SKATs opfattelse, at hvis luftfartsselskabet, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, er lejer, kan udlejer ikke selv benytte flyet. Hvis der måtte være mere end en lejer samtidigt, skal alle lejere være luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik.

D. A. 101.4.4 Flyselskaber, der hovedsageligt flyver i udenrigsfart ML § 34, stk. 3

Indhold

Dette afsnit handler om, hvornår flyselskaber anses for hovedsageligt at flyve i udenrigsfart og dermed er omfattet af momsfritagelsen i ML § 34, stk. 3.

(...)

Liste over anerkendte flyselskaber

(...)

Udenlandske flyselskaber, der udelukkende flyver i udenrigsfart, skal ikke ansøge om optagelse på listen, når leverandørerne ikke er i tvivl om, at luftfartsselskabet hovedsageligt flyver i udenrigsfart. (...)."