


SKAT

I.1.3 Salg, ombygning, reparation og udlejning af visse skibe § 34, stk. 1, nr. 7

Dato for offentliggørelse 15 jul 2011 11:21

Overordnede emner Moms og lønsumsafgift

Resumé

SKAT udgiver 2 gange årligt en momsvejledning, der er en samling af de gældende momsregler. Vejledningen er opbygget efter momslovens systematik. Dvs., at vejledningen følger paragrafferne i momsloven.

Vejledningens formål er at være en hjælp i det praktiske arbejde med momsreglerne, herunder også en hjælp for de ca. 430.000 momsregistrerede virksomheder og deres revisorer, advokater m.fl. i arbejdet med at sikre en korrekt momsafregning.

Vejledningen giver en udførlig beskrivelse af momsreglerne, og der er i teksten bl.a. henvist til de love og bekendtgørelser, der er relevante for momsloven. Såvel momsloven som momsbekendtgørelsen er medtaget som bilag.

ISBN-nummer 978-87-7121-176-4

Der skal ikke beregnes moms ved salg, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af skibe med en bruttotonnage på 5 ton eller en bruttoregistertonnage på 5 tons eller derover bortset lystfartøjer, og levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af disses faste udstyr.

Reparation og vedligeholdelse De materialer, der bruges i forbindelse med de omhandlede reparations- og vedligeholdelsesarbejder mv., er ligeledes momsfrie. Momsfritagelsen omfatter fartøjer i såvel udenrigsfart som indenrigsfart.

Leverancer i forbindelse med nybygning af skibe er ikke omfattet af denne bestemmelse. Det betyder, at virksomheder (underleverandører), der udfører monteringsarbejder på nybygninger af skibe med en bruttotonnage på 5/ en bruttoregistertonnage på 5 tons og derover, skal fakturere moms af arbejdet og de i forbindelse hermed leverede materialer.

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

Levering af materialer, der sker i forbindelse med de nævnte arbejder på skibe og fly og disses faste udstyr, er også omfattet af momsfritagelsen. Det er uden betydning, om faktureringen af arbejdet inkl. materialer sker til et skibsværft eller direkte til skibet/skibsejeren.

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

Charter/befragtning Momsfriheden omfatter også udlejning af en del af et skib. Dette betyder, at såvel helcharter (bareboat charter), hvor hele skibet befragtes/lejes, som delcharter (space/slot charter), hvor en del af skibet befragtes/lejes, er momsfri.

Momsfriheden gælder, hvad enten der er tale om tidscharter, hvor man lejer skibet for et bestemt tidsrum, eller rejsecharter, hvor skibet kun befragtes for en bestemt rejse.

Ved chartring skal i denne forbindelse forstås en aftale om udlejning af et skib eller en del af et skib samt om befragtning af skibet med andet gods end stykgods. I forbindelse med indgåelse af en aftale om udlejning/befragtning bliver der udfærdiget en kontrakt (et certeparti), hvori de nærmere betingelser for chartringen er fastlagt.

Kontrakten må ikke indeholde aftale om momspligtige ydelser, der præsteres af skibets besætning, ud over de rent driftsmæssige og navigationsmæssige opgaver. Eksempler på sådanne momspligtige ydelser kan være bjærgning, bugsering og undervisningsydelser.

Hvis betingelserne ikke er opfyldt, skal der betales moms af det fulde vederlag.

Der skal i alle tilfælde betales moms af momspligtige ydelser, der præsteres i forbindelse med udlejningen. Det kan f.eks. være leje af specielt udstyr til brug om bord, betaling for olieforbrug eller teknisk assistance.

EF-domstolen har i dommen i sag C-97/06, Navicon SA, udtalt, at 6. momsdirektivs artikel 15, nr. 5 (nu Momssystemdirektivets artikel 148, litra c), skal fortolkes således, at det både omfatter total befragtning og delvis befragtning af de omhandlede fartøjer.

Lystfartøjer Begrebet lystfartøjer er ikke nærmere defineret i relation til bestemmelserne i momsloven.

Afgrænsningen må i hvert tilfælde bero på en konkret afgørelse af, om fartøjet fremstår som et lystfartøj eller ej.

Der kan lægges vægt på fartøjets klassificering efter reglerne om skibsregistrering. Registrering af et fartøjs typebetegnelse (sejlskib med hjælpemotor, motorskib, lastskib med ret til at medtage indtil 12 passagerer) sker primært på grundlag af de af Statens Skibstilsyn udarbejdede målingsrapporter, og der vil herunder blive taget stilling til, om fartøjet opfylder de fastsatte sikkerhedsmæssige krav mv.

Der vil også kunne lægges vægt på fartøjets konstruktion, indretning og anvendelse. I tvivlstilfælde vil anvendelsen vægte mere end de andre parametre.

EU-Domstolen har i sag C-116/10, Feltgen et Bacino Charter Compagny, udtalt, at artikel 15, nr. 5, i 6. momsdirektiv (nu momssystemdirektivets artikel 148, litra c) skal fortolkes således, at

fritagelsen for moms fastsat i denne bestemmelse ikke finder anvendelse på ydelser, der består i mod vederlag at stille et fartøj med besætning til rådighed for fysiske personer med henblik på disse personers anvendelse af fartøjet til rekreative formål i rum sø.

Fartøjer, der ikke anvendes erhvervsmæssigt må således anses for lystfartøjer. Se i den forbindelse **SKM2007.590.LSR** og styrelsens udtalelse i **SKM2004.14.TSS** om husbåde.

► Dog betragtes fartøjer, der efter deres størrelse, art og konstruktion fremtræder som erhvervsfartøjer, og som er i foreningseje, som udgangspunkt ikke som lystfartøjer, uanset at de ikke anvendes til erhvervsmæssig sejlads. ◀

Vestre Landsret har i **SKM2010.61.VLR** taget stilling til, hvorvidt det var med rette, at afgiftsmyndighederne havde opkrævet yderligere moms med henvisning til, at der skulle beregnes moms ved salget af en luksusyacht. Sagsøgeren gjorde gældende, at afgiftsfritagelsesbestemmelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 8, kunne anvendes, hvilket imidlertid forudsatte, at der ikke var tale om et "lystfartøj".

Landsretten anførte, at momslovens § 34 udgør en undtagelse til hovedreglen i lovens § 4, stk. 1, 1. punktum, hvorfor der skal anlægges en indskrænkende fortolkning ved fastlæggelsen af, hvilke leveringer der er afgiftsfri. Landsretten fastslog, at afgrænsningen af, om der er tale om et lystfartøj i momslovens forstand, må bero på, om fartøjet efter sin konstruktion, indretning og fremtoning fremstår som bestemt til fritids- og lystformål.

På baggrund af de konkrete oplysninger i sagen fandt landsretten, at det pågældende fartøj fremstod som et lystfartøj, hvorfor den påberåbte momsfritagelsesbestemmelse var uanvendelig.

Museumsskibe

I **SKM2007.869.SKAT** har Skatteministeriet udtalt, at Fregatten Jylland, som anvendes erhvervsmæssigt som museumsskib i tørdok, kan anses for at være et skib som omhandlet i momslovens dagældende § 34, stk. 1, nr. 8, jf. nr. 9.

Med henvisning til det bagvedliggende 6. momsdirektivs definition af skibe, havde SKAT således ikke hidtil anset, at Fregatten Jylland var et skib, idet fregatten - efter tilendebragt restaurering i 1998 - i lang tid ikke havde været anvendt til sejlads, og ikke forventedes fremover at blive anvendt til sejlads.

Skatteministeriet har lagt til grund ved vurderingen af fregattens status, at den danske momslovs regler om leverancer og reparationer mv. til skibe er notificeret og godkendt af Kommissionen. Dermed må den danske momslovs regler på dette område anses for at være i fuld overensstemmelse med EU-retten, hvorefter Skatteministeriet har fundet, at der ikke er noget til hinder for, at fregatten under disse omstændigheder kan anses for at være et skib i momslovens forstand.

Husbåde

Told- og Skattestyrelsen har i **SKM2004.14.TSS** taget stilling til den momsmæssige behandling af salg og udlejning af husbåde. Det fremgår af meddelelsen, at;

Husbåde, eller flydende boliger, kan beskrives som: flydende indretninger, der anvendes til beboelse på samme sted, som ikke er af rent forbigående karakter. De kan opdeles i :

- 1) Flydende boliger, som er forsynet med eget fremdriftsmiddel, men som anvendes til beboelse, som ikke er af rent forbigående karakter.
- 2) Flydende boliger, som tidligere har været anvendt som skibe.
- 3) Flydende boliger, som er bygget med henblik på at blive anvendt som stationære flydende boliger.

Flydende boliger er omfattet af både byggelovgivningen og lov om sikkerhed til søs. Flydende boliger, der ikke anvendes til at sejle som skibe, men i stedet ligger fast i havn og anvendes som boliger, betragtes først og fremmest som boliger, der er reguleret af byggeloven og skal opfylde de relevante bestemmelser i bygningsreglementet. Byggelovgivningen suppleres af søfartslovgivningens krav til skibet opdrift og stabilitet. Når den flydende bolig anvendes som skib enten ved egen fremdrift eller ved forsejling er den omfattet af søfartslovgivningen.

Flydende boliger kan registreres i skibsregisteret. En flydende bolig, der ikke kan bevæge sig ved egen drift registreres som en "pram". En flydende bolig, der er udstyret med motor og kan bevæge sig ved egen drift registreres som et "lystfartøj".

Ved salg af flydende boliger udarbejdes der et skibsskøde og eventuelt skibspantebrev.

Flydende boliger, er ikke omfattet af tinglysningslovens § 19 og betragtes således ikke som fast ejendom i tinglysningslovens forstand.

Flydende boliger er ikke omfattet af ejendomsværdiskatteloven. De vurderes ikke, og der er derfor ikke noget grundlag at beregne ejendomsværdiskatten på.

En flydende bolig, der ikke kan sejle ved egen kraft, er ikke omfattet af lov om afgift af lystfartøjsforsikringer, idet den, i den henseende, anses for at være en pram.

Ligningsrådet har udtalt i **SKM2003.418.LR**, at 4 nærmere beskrevet husbåde anses for skibe i afskrivningslovens forstand, når de anvendes erhvervsmæssigt.

Det er styrelsens opfattelse, at flydende boliger, der ligger fortøjet i en havn, ikke har den nødvendige faste forankring på en fast grund til at de momsmæssigt kan anses for at være fast ejendom. Levering, udlejning, administration mv. af flydende boliger er således ikke omfattet af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8 og 9.

Den danske momslov sondrer imellem "skibe" og "lystfartøjer". Fritagelsen for salg, udlejning, reparation og vedligeholdelse af skibe blev indsat i lov om almindelig omsætningsafgift, nr. 102 af 31. marts 1967. Det fremgår af bemærkningerne til lov om ændring af lov om almindelig omsætningsafgift, fremsat den 30. november 1967, at fritagelsen for salg, udlejning, reparation og vedligeholdelse mv. blev indsat i loven om almindelig omsætningsafgift for at imødekomme et ønske fra rederierne og skibsværftsindustrien.

6. momsdirektiv art. 15, nr. 4 og 5 fritager efter ordlyden skibe, der anvendes til erhvervsmæssig sejlads. Når dette sammenholdes med hensigten med momslovens § 34, stk.1, nr. 8 og 9, er det styrelsens opfattelse, at fritagelsen for skibe i momslovens § 34 som udgangspunkt fritager skibe, der anvendes erhvervsmæssigt som skibe.

Flydende boliger, der kan flyde og bevæges igennem vand, må anses for at være fartøjer der ikke anvendes erhvervsmæssigt som skibe, og den

momsræssige behandling må således skulle sidestilles med den momsræssige behandling af lystfartøjer.

Salg, udlejning, reparation og vedligeholdelse mv. af flydende boliger er således momspligtigt efter lovens almindelige regler.

Fast udstyr

Lovens udtryk *disses faste udstyr* er ikke nærmere defineret, men må i et vist omfang vurderes ud fra, om udstyret er fast installeret, herunder om det er nødvendigt af hensyn til fartøjets indretning og konstruktion. Som fast udstyr anses f.eks. motorer, lanterner, radar, andet fast navigationsudstyr, ekkolod, redningsbåde og andet sikkerhedsudstyr. Se TfS 1999, 393.

Det fremgår af TSS-cirkulære **2005-10** at levering af smøreolie til rederier til brug for motorers drift og bortskaffelse af spildolie er momsfrataget efter den dagældende momslovs § 34, stk. 1, nr. 9. Landsskatteretten har i en ikke offentliggjort kendelse af 11. november 2003, der vedrørte en række forhold om en rederivirksomheds ret til delvis momsfradrag for nærmere angivne anlægs- og driftsudgifter, udtalt, at Landsskatteretten finder, at levering til et rederi med indenrigsfart af smøreolie til motorernes drift og bortskaffelse af spildolie er omfattet af den dagældende momslovs § 34, stk. 1, nr. 9.

Landsskatteretten lagde vægt på, at smøreolien var nødvendig af hensyn til skibsmotorernes drift, samt at udskiftningen heraf ikke kunne sidestilles med påfyldning af forbrugsstoffer (brændstof). Efter ordlyden af den dagældende momslovs § 34, stk. 1, nr. 9, var det endvidere ikke en forudsætning for momsfratagelse af varer, at disse blev leveret i forbindelse med en samtidig levering af en vedligeholdelse. Endvidere måtte bortskaffelse af spildolie anses som en integreret del af vedligeholdelsen.