



Kammeradvokaten

Dato: 7. februar 2008  
J.nr.: 71-4529 HS/KLH/AUK

Vester Farimagsgade 23  
DK-1606 København V

Telefon: 33 15 20 10  
Telefax: 33 15 61 15

mail@kammeradv.dk  
www.kammeradv.dk

## Notat om lovforslag nr. L 32 af 5. december 2007

### 1. Baggrunden for notatet

Folketingets Skatteudvalg har under udvalgets behandling af lovforslag nr. L 32 om ændring af momsloven og forskellige andre love (flymoms, salg til interesseforbundne parter, omvendt betalingspligt, undtagelser til energibeskatningsdirektivet m.v.) udbedt sig skatteministerens besvarelse af følgende spørgsmål (L 32, spørgsmål 9 af 21. januar 2008):

*"Vil ministeren indhente en redegørelse fra Kammeradvokaten om, hvorvidt lovforslaget går videre end påkrævet i forhold til at bringe de danske regler i overensstemmelse med EU-reglerne, jf. EF-Domstolens dom af 16. september 2004 i sag C-382/02 (Cimber Air mod Skatteministeriet)?"*

Spørgsmålet er foranlediget af en række henvendelser til udvalget fra GA-brancheforeningen og AOPA Danmark vedrørende lovforslaget (L 32 - bilag, 3, 6, 9, 12 og 16).

Som det fremgår af den følgende redegørelse, er det min **konklusion**, at lovforslagets bestemmelser om "flymoms" ikke går videre end påkrævet for at bringe momsloven i overensstemmelse med EU-retten.

### 2. De nugældende regler i momsloven om "flymoms"

Momslovens § 34, stk. 1, nr. 7-9 og 16, fritager følgende leverancer for afgift:



- "7) *Nødvendigt udstyr, der leveres til brug om bord i fly og på skibe i udenrigsfart, bortset fra sportsfly og lystfartøjer, samt ydelser, der præsteres for sådanne fly og skibe samt deres ladning.*
- 8) *Salg og udlejning af fly og af skibe med en bruttotonnage på 5 eller en bruttoregister tonnage på 5 t eller derover bortset fra sportsfly og lystfartøjer.*
- 9) *Reparation, vedligeholdelse og ombygning på de af nr. 8 omfattede fly og skibe samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af disses faste udstyr.*

[...]

- 16) *Levering af proviant og andre fornødenheder til skibe eller fly til brug om bord eller til salg til passagerer mv. i overensstemmelse med toldlovens regler."*

Reglen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, indebærer efter sin ordlyd, at leverancer til eller for fly (bortset fra sportsfly) er fritaget for afgift, hvis det konkrete fly, som leverancen sker til, er i udenrigsfart.

Også bestemmelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 16, om levering af proviant og andre fornødenheder til brug om bord eller til salg til passagerer m.v. indebærer efter ordlyden, at de pågældende leverancer kun er fritaget for afgift, hvis det konkrete fly, som leverancen sker til, er i udenrigsfart. Det skyldes, at bestemmelsen kun fritager leverancer "i overensstemmelse med toldlovens regler", samt at toldreglerne kun vedrører leverancer af proviant mv. til fly i udenrigsfart.

Momslovens § 34, stk. 1, nr. 7 og 16, vedrørende leverancer til fly i udenrigsfart omfatter bl.a. leverancer i form af brændstof, catering og bagage håndtering.

Bestemmelserne i momslovens § 34, stk. 1, nr. 8 og 9, indebærer, at salg, udlejning, reparation, ombygning og vedligeholdelse af fly og disses faste udstyr er moms fritaget. Bestemmelserne gælder efter ordlyden for alle sådanne leverancer, med mindre der er tale om sportsfly.

Ved "*sportsfly*" forstås efter praksis luftfartøjer konstrueret til kunsthøjvning, ultralette fly (som klassificeret af Statens Luftfartsvæsen), svæveplaner, motorsvæveplaner og varm-luftballoner til sportsbrug og opvisninger.



### **3. EF-Domstolens dom i Cimber Air-sagen**

Artikel 15, nr. 6, 7 og 9, i Rådets 6. momsdirektiv (direktiv 77/388) fritager følgende leverancer fra afgift:

*"6. levering, 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 genstande, der er indbygget i eller anvendes ved udnyttelsen af disse luftfartøjer;*

*7. levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til de under nr. 6 omhandlede luftfartøjer;*

*[...]*

*9. andre tjenesteydelser end de under nr. 6 omhandlede, når de udføres for at dække et umiddelbart behov i forbindelse med de under nr. 6 omhandlede luftfartøjer og deres ladning;"*

Disse bestemmelser er videreført uændret i det fra 1. januar 2007 gældende momssystemdirektiv (Rådets direktiv 2006/112), artikel 148, litra e, f og g.

Cimber Air-sagen vedrørte navnlig spørgsmålet om, hvorvidt Cimber Air havde krav på momsfri leverancer af brændstof mv. til selskabets indenrigsfly, hvis det måtte lægges til grund, at selskabet hovedsageligt fløj i udenrigstrafik.

Efter ordlyden af den danske momslovs § 34, stk. 1, nr. 7 og nr. 16, ville der ikke være adgang til momsfri leverancer til indenrigsfly, eftersom det afgørende for momsfritagelsen efter bestemmelseernes ordlyd som nævnt er, om det pågældende fly er i udenrigstrafik, mens det er uden betydning, hvorvidt det selskab, der anvender flyet, hovedsageligt flyver i udenrigstrafik.

EF-Domstolen fastslog imidlertid, at 6. momsdirektivs artikel 15, nr. 6, 7 og 9, skal fortolkes således, at den levering af goder og de tjenesteydelser, der er omhandlet i disse be-





stemmelser, til fly, der foretager indenrigsflyvninger, men som anvendes af luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, er momsfritaget, jf. dommens præmis 30 og svaret på det forelagte spørgsmål 1.

Domstolen afviste den danske regerings og Europa-Kommissionens anbringender om, at en sådan fortolkning af direktivet ville føre til konkurrenceforvridning i forhold til andre nationale transportvirksomheder, som ikke har ret til momsfri leverancer til deres indenrigspersonbefordring, og at fortolkningen derfor ville stride imod det grundlæggende momsretlige princip om momsens neutralitet og om en ens momsmæssig behandling af alle erhvervsdrivende i samme situation.

Domstolen henviste til, at fritagelsen i 6. momsdirektivs artikel 15, nr. 6, vedrører "luftfartøjer, som anvendes af luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik". Domstolen fastslog i forlængelse heraf, at fritagelsen i artikel 15 udtrykkeligt såvel i artiklens nr. 7 og 9 som i nr. 6 omhandler indenrigsflyvninger med fly, der anvendes af selskaber, hvis virksomhed hovedsageligt er udenrigsflyvning, jf. dommens præmis 27 og 28. Domstolen tilføjede, at den af Domstolen anlagte fortolkning klart følger af ordlyden af direktivets artikel 15, jf. dommens præmis 29.

Vedrørende forståelsen af begrebet "luftfartsselskab, der hovedsageligt flyver i udenrigstrafik", henviste EF-Domstolen til, at der var en forskel mellem forskellige sprogversioner af 6. momsdirektivs artikel 15, nr. 6 (præmis 38). Domstolen udtalte videre, at selskaber, hvis anden virksomhed end udenrigsvirksomhed kan konstateres at være af mærkbart mindre omfang end deres udenrigsvirksomhed, under alle omstændigheder skal betragtes som selskaber, der hovedsageligt flyver i udenrigstrafik (præmis 39).

Domstolen fastslog, at det tilkommer de nationale domstole at vurdere den respektive størrelse af udenrigsandelen af disse selskabers virksomhed og af deres andel af anden virksomhed end udenrigsvirksomhed, samt at der ved denne vurdering kan tages hensyn til alle forhold, der giver en indikation af det forholdsmæssige omfang af den pågældende type trafik, bl.a. omsætningen (præmis 40 og svaret på det forelagte spørgsmål 2).

#### **4. Ændringerne i momsloven ved lovforslag nr. L 32**

Ved lovforslag nr. L 32 ændres bl.a. affattelsen af momslovens § 34 om momsfritagelse for visse leverancer til fly og skibe.



Lovforslagets § 1, nr. 6-7, indebærer, at de nugældende fritagelsesbestemmelser vedrørende fly ændres, således at de fremover vil gælde for leverancer vedrørende luftfartøjer, som anvendes af luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik. Leverancer til disse selskaber er til gengæld fritaget uden hensyn til, om de(t) pågældende fly faktisk er i udenrigsfart.

Leverancer til alle andre end luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, vil efter forslaget blive afgiftspligtige.

Endelig indebærer lovforslagets § 1, nr. 8 - der indsætter et nyt stk. 2 i momslovens § 34 - at et luftfartsselskab i et bestemt kalenderår anses for omfattet af fritagelsesbestemmelsernes anvendelsesområde, 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 efter den foreslåede bestemmelse fastsætte nærmere regler herom.

## **5. Min vurdering**

Det følger af EF-Domstolens dom i Cimber Air-sagen, at 6. momsdirektivs artikel 15, nr. 7 og 9 (nu momssystemdirektivets artikel 148, litra e og g), skal fortolkes således, at leverancer af brændstof, proviant mv. til fly, der anvendes af luftfartsselskaber, der hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, skal momsfrtages. Dette gælder, uanset om det konkrete fly, som leverancen sker til, faktisk er i indenrigsfart.

Til gengæld følger det modsætningsvis af dommen, at der ikke er hjemmel til at momsfrtage leverancer til fly, der anvendes af andre end sådanne luftfartsselskaber, også selv om de pågældende fly faktisk er i udenrigsfart.

Cimber Air-sagen rejste ikke direkte spørgsmål om fritagelsesbestemmelserne i momslovens § 34, stk. 1, nr. 8 og 9, om salg, udlejning, reparation, ombygning og vedligeholdelse af fly og disses faste udstyr (med undtagelse af sportsfly). I EF-Domstolens dom udtales det imidlertid, at alle fritagelsesbestemmelserne i 6. momsdirektivs artikel 15, nr. 6, 7 og 9, vedrører fly, som anvendes af "luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik", jf. dommens præmis 27 og 28.





Der hersker derfor efter min opfattelse ikke nogen reel tvivl om, at de med L 32 foreslåede ændringer af momslovens § 34 er nødvendige, hvis momslovens bestemmelser om "flymoms" skal bringes i overensstemmelse med momssystemdirektivets artikel 148) tidligere 6. momsdirektivs artikel 15). De foreslåede ændringer indebærer blot, at ordlyden af momsloven bringes i overensstemmelse med de underliggende direktivbestemmelser.

Det bemærkes for en ordens skyld, at jeg har lagt til grund, at det rejste spørgsmål ikke vedrører bestemmelsen i lovforslagets § 1, nr. 8, der - ved indsættelse af et nyt stk. 2 i momslovens § 34 - definerer begrebet "luftfartsselskab, der hovedsageligt flyver i udenrigsfart".

Det absolutte udgangspunkt er, at en medlemsstat ikke kan fritage leverancer af varer og ydelser for afgift, medmindre der er udtrykkelig hjemmel hertil i momssystemdirektivet.

En særlig mulighed for at fravige direktivet findes dog i momssystemdirektivets artikel 394 (tidligere 6. momsdirektivs artikel 27, stk. 5). Efter denne bestemmelse kan medlemsstater, som den 1. januar 1977 anvendte særlige forenklingsforanstaltninger, der fraviger direktivet, opretholde disse under forudsætning af, at sådanne foranstaltninger var notificeret for Europa-Kommissionen senest den 1. januar 1978.

Det er efter momssystemdirektivets artikel 395, stk. 1, 2. pkt. (tidligere 6. momsdirektivs artikel 27, stk. 1) endvidere en betingelse for opretholdelsen af sådanne særlige fravigelser, at de ikke eller kun i ubetydelig grad må påvirke medlemsstatens samlede indtægt fra afgifter, der opkræves ved det endelige forbrug.

Danmark har ikke notificeret de nugældende fritagelser for "flymoms" til Kommissionen, selv om bestemmelserne fraviger direktivet. Af bilag I til Kommissionens første beretning til Rådet om funktionen af det fælles momssystem af 14. september 1983 (KOM (83) 426 endelig udgave) fremgår imidlertid, at Danmark skulle have "*den samme fritagelse for fly*" (som for leverancer til, for og af skibe på 5 t og derover, som var en undtagelse, der var notificeret til Kommissionen), idet det dog samtidig af bilaget fremgår, at undtagelsen ikke var notificeret. Den samme oplysning fremgår af et dokument på Kommissionens hjemmeside med en oversigt over fravigelser i henhold til bl.a. 6. momsdirektivs artikel 27, der var i kraft pr. 31. december 2006.



På et møde med Europa-Kommissionen den 31. januar 2008, hvori jeg deltog, har Kommissionen kommenteret betydningen af disse dokumenter. Den således fremkomne tilkendegivelse på mødet har Kommissionen efterfølgende gentaget og opsummeret ved en skrivelse af 5. februar 2008 til Skatteministeriet.

Heraf fremgår, at det er Kommissionens opfattelse, at momslovens nugældende fritagelsesbestemmelser er i strid med momssystemdirektivets artikel 148, litra f, eftersom direktivbestemmelsen udelukkende fritager leverancer af fly mv. (dvs. incl. ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af fly og levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af genstande, der er indbygget i eller anvendes ved udnyttelsen af disse fly) til luftfartsselskaber, der hovedsageligt flyver i udenrigstrafik. Den danske regel går videre end dette, idet den fritager leverancer af fly mv. helt generelt.

Kommissionen har endvidere tilkendegivet, at Danmark ikke kan påberåbe sig 6. momsdirektivets artikel 27, stk. 5, som hjemmel for at opretholde den nugældende fritagelse for leverancer af fly mv.

Kommissionen har herved for det første henvist til, at den danske regel aldrig har været notificeret, hvilket også er fremhævet i Kommissionens første beretning fra 1983. Det er efter Kommissionens opfattelse ikke afgørende, at undtagelsen for fly er omtalt i beretningen.

Kommissionen har for det andet tilkendegivet, at selv hvis Danmark måtte søge at notificere de gældende fritagelsesbestemmelser på nuværende tidspunkt, ville fravigelsen ikke kunne godkendes som en lovlig forenklingsforanstaltning i henhold til momssystemdirektivets artikel 394. Kommissionen har herved henvist til, at fritagelsen ikke opfylder betingelsen i direktivets artikel 395, stk. 1, 2. pkt., om, at en fravigelse ikke eller kun i ubetydelig grad må påvirke medlemsstatens indtægter fra afgiften, der opkræves ved det endelige forbrug. Dette skyldes, at fritagelsen også omfatter leverancer til privatpersoner og virksomheder, der kun delvis udøver afgiftspligtige aktiviteter.

Endelig har Kommissionen tilkendegivet, at selv en undtagelse, der ikke påvirker indtægten fra afgiften opkrævet ved det endelige forbrug, fordi den begrænses til leverancer til virksomheder, hvis aktiviteter er afgiftspligtige, næppe vil kunne anses for en forenklingsforanstaltning i henhold til momssystemdirektivets artikel 394.



Jeg kan i det hele tiltræde Kommissionens vurdering, hvorefter de nugældende fritagelsesbestemmelser - eventuelt efter en notifikation på nuværende tidspunkt - ikke kan opretholdes som en forenklingsforanstaltning efter momssystemdirektivets artikel 394, fordi betingelsen i direktivets artikel 395, stk. 1, 2. pkt., under alle omstændigheder ikke er opfyldt.

Jeg deler også Kommissionens vurdering, hvorefter selv en begrænsning af fritagelserne til udelukkende at omfatte leverancer til virksomheder, hvis aktiviteter er afgiftspligtige, næppe vil kunne anses for en forenklingsforanstaltning i henhold til momssystemdirektivets artikel 394. Det bemærkes herved, at en sådan begrænsning af fritagelsesbestemmelsernes anvendelsesområde under alle omstændigheder vil indebære, at de vil være uden reel økonomisk betydning for aftagerne, fordi konsekvensen af, at der pålægges moms på leverancerne, jo er, at aftagerne har fradragsret for købsmomsen.

København, den 7. februar 2008

  
K. Hagel-Sørensen  
Kammeradvokat