

Fritak for leveranser til skip – merverdiavgift

Merverdiavgiftsloven inneholder flere bestemmelser om fritak for merverdiavgift for leveranser til skip. Fritakene er særlig begrunnet i skipsfartens internasjonale stilling. Reglene er imidlertid kompliserte, og inneholder flere fallgruver. Vi vil i det følgende gå gjennom noen aktuelle problemstillinger.



Rådgiver
Karianne Mo
Senior Manager
BDO Advokater AS

Fragmentert regelverk – tjenestetype og bruken av fartøyene

Hvilken type fartøy varene eller tjenestene skal leveres til, vil ha betydning for fradragsretten. Dessuten må dokumentasjonskravene i merverdiavgiftsforskriften (mvaf.) være oppfylt. Det er selgers ansvar å vurdere om fritakskriteriene er oppfylt.

For at leveranser til et fartøy skal omfattes av avgiftsfritaket, er det avgjørende om fartøyet brukes til de angitte formål, og at varene leveres til siste omsetningsledd. Ved kombinert bruk av fartøy til formål som både faller innenfor og utenfor fritaketets anvendelsesområde, vil fritaket som utgangspunkt bare komme til anvendelse dersom bruk til fritaksberettiget formål er det hovedsakelige formålet. Et eksempel på dette er at det kan foreligge fritak for driftsutstyr til en service-båt som hovedsakelig anvendes til persontransport eller varetransport. Derimot skal det faktureres 25 % merverdiavgift dersom servicebåten anvendes til oppdrettsnæringen i Norge.

Tjenester til utenlandske fartøy som omfatter laste- og lossetjenester ved skipsanløp, sleping og terminalytelser,

er fritatte. Lagerleie og andre typer tjenester inngår derimot ikke i fritatte ytelser.

Nedenfor følger en overordnet oppsummering.

Utenlandske fartøy

For utenlandske fartøy er det fritak både med hjemmel i merverdiavgiftsloven (mval.) § 6-9 annet ledd og § 6-30 første ledd. Forutsetningen for at disse fritakene skal komme til anvendelse, er at varene og tjenestene er til bruk for fartøy på minst 15 meter, og at det utenlandske fartøyet i utenriksfart frakter varer, eller driver persontransport mot vederlag.

Som utenlandsk fartøy anses for det første fartøy som er registrert i utenlandsk skipsregister, uansett eier- og driftsforhold. For det andre anses fartøy registrert i Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS) også som utenlandsk, dersom eier er utenlandsk, se lov 6. juni 1987 nr. 48 om norsk internasjonalt skipsregister § 1 første ledd nr. 3.

I samsvar med Høyesteretts syn i Rt. 2002 s. 1691 (utenlandsregistrert luftfartøy), må fritaket fortsatt avgrenses mot leveranser til fartøyet mens det anses å gå i innenriks fart, jf. BFU 9/13. Et selskap som skal levere varer til et utenlandsk registrert skip mens det utfører slepeoppdrag her i landet, skal derfor beregne merverdiavgift.

Norske fartøy i utenriksfart

For norske fartøy i utenriksfart er det et bredt, men ikke generelt fritak med hjemmel i mval. § 6-9 annet ledd og § 6-30 annet ledd. Forutsetningen for at fritaket skal komme til anvendelse, er at varene og tjenestene er til bruk for fartøy på minst 15 meter, og at fartøyet i utenriksfart frakter varer eller driver persontransport mot vederlag.

Fritaket for omsetning av tjenester til norske skip i utenriksfart er avgrenset til bare å gjelde følgende tjenester, jf. fmval. § 6-30-5 første ledd:

- sleping av fartøy
- utleie av varig driftsutstyr som leveres til fartøy
- havneavgift i kommunal havn
- teletjenester

I tillegg omfatter fritaket formidlings-tjenester til norsk reder som gjelder transport av varer med fartøy i utenriksfart, jf. fmval. § 6-30-5 annet ledd.

Avgiftsstatus ved omsetning av varer og tjenester til norske fartøy i utenriksfart er knyttet til bruken av fartøyet fra og med tidspunktet for levering. Fartøyetts fart frem til leveringen kvalifiserer ikke. Med fartøy i utenriksfart menes fartøy som regelmessig går mellom havner utenfor merverdiavgiftsområdet eller mellom slike havner og havner i merverdiavgiftsområdet, jf. definisjonen i fmval. § 1-3-7.



I klagesak [KMVA 4150 fra 1999](#) kom Klagenemnda til at en fast rute fra en havn i Nord-Norge til en havn i Danmark med en rekke anløp langs norskekysten ikke kvalifiserte til å gå i utenriksfart.

Norske fartøy i innenriksfart

For norske fartøy i innenriksfart er det bare fritak for bygging, ombygging, reparasjon og vedlikehold av fartøy på minst 15 meter (herunder driftsutstyr for slike fartøy) bestemt for passasjertransport mot vederlag eller varetransport, sleping, isbryting og fangstvirksomhet etter mval. § 6-9 første og andre ledd.

Samme fritak gjelder for tjenester levert i forbindelse med bygging, ombygging, reparasjon og vedlikehold av følgende fartøy (herunder driftsutstyr for slike fartøy): spesialfartøy til bruk i petroleumsvirksomhet til havs, skolefartøy, fartøy på

minst ti meter som anskaffes til Forsvaret (marinefartøy), fartøy til bruk for forskning og værvarsling, fartøy på minst seks meter til bruk for yrkesmessig fiske, samt fartøy til bruk for berging eller redning, se [SKD 06/17](#). Merverdiavgiftsfritaket omfatter også varer som leveres i forbindelse med nevnte tjenester.

Dessuten er det fritak for utleie av skip som driver passasjertransport mv. jf. mval. § 6-9 fjerde ledd bokstav b.

Andre fartøy som oppholder seg eller går til havn utenfor norsk merverdiavgiftsområde

For disse fartøyene er det brede fritak. Omsetning av nærmere bestemte varer til fartøy, dersom varene er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet, men hvor levering skjer i merverdiavgiftsområdet, er fritatt for merverdiavgift etter mval. § 6-30 fjerde ledd. Med

merverdiavgiftsområdet menes det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene. *Territorialfarvannsloven* angir territorialgrensen i kystområdene. Grensen angis som 12 nautiske mil, som er 22 km ut i havet fra ytterste faste punkt på grunnlinjen (land/øy).

Omsetning av varer og bestemte tjenester til andre fartøy enn norske fiske- og fangstfartøy som har oppdrag som medfører et sammenhengende opphold utenfor merverdiavgiftsområdet på minst 14 dager, er fritatt for merverdiavgift, jf. mval. § 6-30 femte ledd og mvaf. § 6-30-11 og 6-30-12.

Fritakene for levering til disse fartøyene kan begrunnes med nøytralitetshensyn, da fartøyenes virkeområde i stor grad er utenfor norsk merverdiavgiftsområde.

Dokumentasjonskravene må oppfylles

Forskrift til merverdiavgiftsloven av 15.12.2009 nr. 1540, § 6-30-1 til § 6-30-14 stiller dessuten en rekke tilleggsvilkår for at fritakene nevnt ovenfor skal komme til anvendelse.

Kravene nedenfor er i hovedsak gjennomgående for vareleveranser:

1. Varen må leveres direkte til skipet, og
2. salgsdokumentet må spesifisere hvilket fartøy det er levert til, og
3. det må foreligge bekreftelse fra kjøper om at varene er mottatt til bruk på fartøyet

Dersom skipet befinner seg utenfor merverdiavgiftsområdet, kan varen leveres til rederens speditør dersom:

1. speditøren tollekspederer varene direkte for utførsel, og
2. det foreligger en skriftlig bestilling fra kjøper med spesifisering av hvilket fartøy varene skal leveres til.

Merverdiavgift skal ikke faktureres ved eksport dersom selger leverer til skip utenfor Norge, og står for eksporten. I slike tilfeller kan leveransen faktureres uten merverdiavgift, jf. mval. § 6-21. Disse tilfellene løses ved at selger påtar seg eksporten fra Norge, eller ved at selger eksportdeklarerer og innhenter attest for utførsel fra kunden.

Leveranser til skip som mellomlagres i Norge

Den største utfordringen knytter seg imidlertid til levering til skip i Norge, som mellomlagres i norsk merverdiavgiftsområde. Dokumentasjonskravene om levering direkte til skipet og bekreftelse om mottak ombord på skipet er så strenge at det nesten er umulig å fakturere med nullsats på

fakturatidspunktet. En rekke leveranser til skip gjennomføres slik at utenlandske kunder samler driftsutstyr til skip i utenriks-fart på lager i påvente av at skipet skal komme til havn i Norge. Det er som regel helt umulig å koordinere leveransen direkte til det aktuelle skip ved landligge. Dermed vil verken kravet om «direkte levering til skipet» eller kravet om «bekreftelse for mottak om bord» være oppfylt på fakturatidspunktet. Dette fører til mye manuell oppfølging og administrasjon knyttet til etterlevelse, krediteringer, og misfornøyde kunder, eller tap av kunder, som velger andre leverandører.

Ved levering av varer som pga. forsendelsen (f.eks. post) ikke kan legitimeres ved bekreftelse fra kjøper, åpner Merverdiavgiftshåndboken 20. utgave 2024, punkt 6-30.4.2, for; «..skriftlig bestilling fra rederiet med opplysninger om hvilket fartøy varene skal leveres til og leveringssted (U 2/76 av 26. juli 1976 nr. 3). Det samme gjelder dersom den faktiske overlevering av praktiske grunner skjer til eksterne skipsagenter, kai/terminalansvarlig mv., som mottar varene på vegne av kjøper. Det forutsettes at den skriftlige bestillingen foreligger på leveringstidspunktet.»

Flere forenklingsprosjekter har vært drevet av Skatteetaten, bl.a. på grunnlag av Innst. 273 S (2015–2016) Innstilling fra Finanskomiteen om en skattereform for omstilling og vekst, og brev fra Skatteetaten til næringsdrivende. I svar på forenklingsprosjekter fra næringsdrivende er det foreslått en generell forenkling av merverdiavgiftsforskriften §§ 6-30-1 til 6-30-14 slik at bekreftelse fra rederi om levering til det aktuelle skipet er tilstrekkelig. Dette vil redusere administrativ tidsbruk, krediteringer og kontantstrømutfordringer.

Lite samstemte regelverk – merverdiavgifts- og særavgiftsloven

Formålet med vilkårene og dokumentasjonskravene ved avgiftsfritak etter både merverdiavgifts- og særavgiftsregelverket er å unngå avgiftsunndragelse. Dokumentasjonskravene i de to regelsettene er fragmenterte og lite samstemte. Vilkåret for avgiftsfritak for levering av den samme varen til samme type fartøy er ikke nødvendigvis den samme i de to avgiftsregelverkene.

Stor risiko for feil

Enkelte virksomheter tolker fritakene i merverdiavgiftsloven bredt og fakturerer med 0 % merverdiavgift til tross for at leveransen ikke oppfyller fritakskravene for levering til skip. Ved kontroller fra Skatteetaten kan dette få store konsekvenser med etterberegning og eventuell tilleggsskatt for de aktuelle virksomhetene.

Utvikling av regelverket

Problemstillingene ovenfor er relevante for alle virksomheter som er involvert i leveranser av varer og tjenester til skip. Gjennom forenklingsprosjekter er det foreslått flere hensiktsmessige endringer. Dette vil redusere administrativ tidsbruk, krediteringer og kontantstrømutfordringer for de involverte partene. Problemstillingene ovenfor er fortsatt like relevante fordi Norge har en lang kystlinje, og mange virksomheter har leveranser til skip. En forenkling kan f.eks. være å tillate fritak for bekreftelse fra et rederi om levering til et spesifikt skip. Etter vår oppfatning er det absolutt på sin plass å foreta en bredere gjennomgang av fritakene i denne sektoren og gjennomføre forenklinger.