



Skattekontorene

Avgiftsfritak for utleie av skip mellom norske næringsdrivende når skipet fremleies til bruk som gir avgiftsfritak for fremleien

Et skattekontor har forelagt oss følgende problemstilling:

Norsk A eier to skip som leies ut til norsk B som igjen leier dem ut med mannskap till utenlandsk C og utenlandsk D til bruk utenfor territorialgrensen.

Utleien fra B til hhv. C og D antas avgiftsfri etter mval. § 6-9 fjerde ledd bokstav a – til bruk i utenriks fart, ev. mval. § 6-22 – helt ut til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet. Men hva med utleieforholdet A – B?

Finansdepartementet har i brev av 12. februar 2001 til Sivilombudsmannen bl.a. uttalt følgende:

”Merverdiavgiftsloven § 17 første ledd nr. 1 bokstav a slår fast at det blant annet ikke skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av skip på minst 15 meter største lengde, bestemt for passasjerbefordring mot vederlag. Fritaket gjelder tilsvarende ved innførsel, jf. merverdiavgiftsloven § 63. Det er reist spørsmål om den nærmere forståelse av denne bestemmelsen. Toll- og avgiftsdirektoratet mener at det er importøren selv som må dokumentere at han driver passasjerbefordring i egen næringsvirksomhet. Klager har på sin side anført at dersom det kan sannsynliggjøres ved innførselen at formålet kan bli realisert, så må importøren få fritak uavhengig av om han velger å sette bort driften til et annet rettssubjekt.

En må ved denne tolkningen ta utgangspunkt i lovens ordlyd, hva lovgiver må antas å ha ment, hvordan bestemmelsen har vært oppfattet og praktisert og hvilke reelle hensyn som eventuelt gjør seg gjeldende.

Den prinsipielle tilnærmingen til dette tolkningsspørsmålet må etter Finansdepartementets mening være at avgiftsplikten bedømmes for det enkelte avgiftsoppgjør. Det vil i utgangspunktet bryte med merverdiavgiftssystemet dersom et omsetningsledd skulle oppnå avgiftsfritak ved å sannsynliggjøre at neste ledd vil oppfylle vilkårene for fritak. Vurderingen må med andre ord som et utgangspunkt knyttes til bruken i hvert enkelt omsetningsledd. En må her også se hen til at det er tale om å fastlegge omfanget av en fritaksbestemmelse. Lovens hovedregel er at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av varer og avgiftspliktige tjenester.

Departementet stiller seg likevel åpen for at lovens vilkår (slik bestemmelsen er formulert) kan anses som oppfylt også på importørens hånd, i tilfeller hvor det allerede på innførselstidspunktet er inngått en kjøpe-/leiekontrakt og det kan legges frem dokumentasjon som sannsynliggjør at kjøperen/leietakeren vil benytte fartøyet til virksomhet med passasjerbefordring. Det synes å være etablert en forvaltningspraksis for i visse tilfeller å akseptere avgiftsfritak selv om det er andre enn den som importerer/erhverver fartøyet som står for bruken av fartøyet, jf. Skattedirektoratets brev av 5. januar 2001. Det oppstilles imidlertid i slike tilfeller strenge krav til dokumentasjon, jf. nedenfor.”

I denne konkrete saken mente Finansdepartementet at dokumentasjonskravene ikke var oppfylt.

På grunnlag av ovennevnte sitat fra Finansdepartementet, antar vi at det foreligger avgiftsfritak også for



utleien mellom A og B dersom det på tidspunktet for inngåelsen av leieavtalen mellom disse, kan dokumenteres at endelig bruk av skipene vil bli i samsvar med fritaksbestemmelsen.

Med hilsen

Lars Jone Skimmeland
seksjonssjef
Rettsavdelingen, avgift

Ivar Øvregard