



Notat

11. marts 2023
J.nr. 2023 - 1169

Kontor:
Moms, Afgifter og Told [MAT]

Initialer:
JJe, BHL

Momsregler ifm. personbefordring med fly

Transportministeriet har spurgt til, om det er muligt inden for de EU-retlige rammer at indføre nulmoms for ”indenrigsflyskaber” svarende til den nulmoms, der gælder for flyskaber, der hovedsageligt flyver i udenrigstrafik.

Henvendelsen skyldes, at flyskaber, der hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, og som ønsker at oprette (yderligere) indenrigsflyruter, kan opleve, at de derved ikke længere hovedsageligt flyver i udenrigstrafik. Det indebærer, at flyskaberne ikke længere er omfattet af såkaldt nulmoms. Det bemærkes, at der i dag formodes at eksistere få flyskaber, der hovedsageligt flyver i indenrigstrafik.

Udenrigsflyvninger og indenrigsflyvninger i Danmark er momsfrataget personbefordring, dvs. der skal ikke lægges moms på salg af flybilletter. Imidlertid er der forskellige regler for mulighederne for momsfradrag i forbindelse med indkøb af varer og ydelser til hhv. indenrigs- og udenrigsflyvninger.

Flyskaber, der hovedsageligt flyver i udenrigstrafik

Flyskaber, der hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, er omfattet af nulmoms i forbindelse med deres udenrigs- og indenrigsflyvninger. Det indebærer, at selskaberne hverken skal betale moms af deres salg af flybilletter, deres indkøb af fly eller indkøb af varer og ydelser, der leveres til flyene, herunder brændstof og proviant.¹ De gældende regler om nulmoms for flyskaber, der hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, følger af momssystemdirektivet. Det betyder, at det ikke er muligt nationalt at ændre på reglerne.

Efter momsloven gælder nulmomsten alene for de flyskaber, hvis udenrigstrafik udgør mere end 55 pct. af deres samlede flytrafik beregnet på baggrund af omsætning og antal fløjne kilometer i det senest afsluttede regnskabsår. Tærsklen på 55 pct. følger ikke af momssystemdirektivet, der alene fastsætter, at momsfrigtagelsen gælder for flyskaber, der hovedsageligt flyver i udenrigstrafik. Tærsklen på 55 pct. er derfor bestemt nationalt og skal opfylde kravet om, at flyskabet ”hovedsageligt” skal flyve i udenrigstrafik.

I *tabel 1* illustreres de gældende regler, hvorefter udenrigsflyskabers indenrigsflyvninger og udenrigsflyvninger er momsfrataget med ret til momsfradrag (nulmoms).

¹ Der er momsfradrag i forbindelse med indkøbene, hvilket i praksis betyder, at der ikke betales moms af indkøbene.

Tabel 1. Gældende momsregler

Selskab \ Billet	Indenrigsflyvning	Udenrigsflyvning
Indenrigsflyelskab	Momsfri - Fradrag	Momsfri + Fradrag
Udenrigsflyelskab	Momsfri + Fradrag	Momsfri + Fradrag

Anm. udenrigsflyelskaber er selskaber, der hovedsageligt flyver i udenrigstrafik.

Andre flyelskaber (herefter ”indenrigsflyelskaber”)

Udgangspunktet i EU’s momssystemdirektiv er, at der er moms på personbefordring (dvs. salg af billetter). Det vil i Danmark betyde, at der vil skulle lægges moms på billetprisen, samtidig med at der vil være fuldt momsfradrag. Direktivet giver imidlertid mulighed for at momsfritage indenrigsflyelskabers salg af flybilletter. Denne mulighed har Danmark udnyttet i momslovens § 13, stk. 1, nr. 15, som indeholder en generel momsfritagelse for personbefordring og dermed udover flytransport, også omfatter persontransport med bus, tog, færge, taxa mv.

Momsfritagelsen indebærer, at salget af indenrigsflybilletter er momsfritaget. Samtidig kan indenrigsflyelskaber som udgangspunkt ikke fradrage moms på indkøb af fly eller indkøb af varer og ydelser til indenrigsflyvninger. Dog kan indenrigsflyelskaber – ligesom udenrigsflyelskaberne – fradrage moms på indkøb, der vedrører udenrigsflyvninger.

I *tabel 1* illustreres de gældende regler, hvorefter indenrigsflyelskabers udenrigsflyvninger er momsfritaget med ret til momsfradrag, mens flyelskabernes indenrigsflyvninger er momsfritaget uden ret til momsfradrag.

De gældende regler indebærer således, at der for indenrigsflyvninger er konkurrenceulighed mellem selskaber, der hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, og selskaber, der hovedsageligt flyver i indenrigstrafik.

Forskellen i den momsmæssige behandling forventes at have bidraget til, at flyelskaberne for at opnå fradrag for moms har indrettet sig således, at de hovedsageligt flyver i udenrigstrafikken. Det formodes således, at der i dag kun i beskeden grad eksisterer flyelskaber, som hovedsageligt flyver i indenrigstrafikken.

Skattebegunstigelse set ift. almindelig momspligt

Økonomisk set udgør nulmoms ved salg til privatpersoner en skattebegunstigelse, da udgangspunkt ellers er, at der vil skulle betales 25 pct. moms. Nulmoms ved salg til momspligtige erhverv indebærer som udgangspunkt derimod ikke en skattebegunstigelse, idet momspligtige erhverv vil have fradrag for den moms, der bliver lagt på deres indkøb af

varer og tjenester.² Ved salg til momspligtige erhverv vil lønsumsafgift i tilknytning til nulmomsen derimod udgøre en skattesanktion.

Økonomisk set udgør momsfritagelsen (dvs. hvor flyselskabet ikke har fradrag for moms på sine indkøb) også en vis skattebegunstigelse ved salg til privatpersoner, men begunstiggelsen er mindre, end når der er tale om nulmoms.³ Ved salg til momspligtige erhverv indebærer momsfritagelsen en skattesanktion. Skattesanktionen afspejler, at et momsfrit flyselskabs udgifter til moms på indkøb må påregnes overvæltet i momsfrie billetpriser, hvorved der opstår en såkaldt ”indeklemmt moms”, der ikke kan fradrages af den momspligtige virksomhed, der køber flybilletten, idet der ikke er tale om salgsmoms på flybilletten, men derimod en udgift der er overvæltet i den momsfrie pris.

Mulighed for nedsat moms/nulmoms for indenrigsflyselskaber

EU's momssystemdirektiv giver mulighed for at indføre nedsat moms med en lavere sats end 5 pct., herunder mulighed for nulmoms, for indenrigsflyselskaber. Det er således inden for de EU-retlige rammer juridisk muligt at indføre nulmoms for indenrigsflyselskaber, svarende til den nulmoms, der gælder for flyselskaber, der hovedsageligt flyver i udenrigstrafik.

I forhold til muligheden for at indføre nedsat moms/nulmoms skal indledningsvis bemærkes, at der jævnligt er ønske om indførelse af nedsat moms/nulmoms på en række områder. Senest drøftedes nedsat moms på fødevarer i forbindelse med de hurtigt stigende fødevarerpriser som følge af inflationen og krigen i Ukraine, ligesom der fx jævnligt er pres for at udvide nulmomsen på aviser til magasiner, bøger mv.

Der er en række udfordringer ved nedsat moms, som vil skulle overvejes inden en evt. indførelse heraf. Udover det mindreprovenu som en nedsat moms vil medføre, vil det komplicere momssystemet, rejse afgrænsningsspørgsmål samt medføre administrative byrder for såvel virksomheder som Skatteforvaltningen, som vil skulle tilpasse deres IT-systemer. Skatteforvaltningen forventes at skulle ændre i såkaldte Legacy-systemer, der er ældre systemer, som er komplekse og erfaringsmæssigt er omkostningsfulde og vanskelige at foretage ændringer i, og samtidig er IT-udviklingskapaciteten i Skatteforvaltningen under væsentligt pres. Med forbehold for en nærmere afdækning i forhold til den konkrete situation⁴ er det endvidere vurderingen, at indførelse af nedsat moms/nulmoms ikke er noget, der kan ske på kort sigt.

Indføres der nulmoms på indenrigsflyvninger, skal der ikke afregnes moms af indenrigsbilletsalget, samtidig med at indenrigsflyselskabet vil have fuld fradragsret for sine indenrigsflyvninger. Momsreglerne ved nulmoms er illustreret i *tabel 2*, hvor der til forskel for

² Ikke-momspligtige erhverv som fx den finansielle sektor har ikke fradrag for moms på deres indkøb.

³ Indenrigsflyselskabernes udgifter til moms på indkøb påregnes overvæltet i billetpriserne. Det betyder, at begunstiggelsen for privatpersoner vil svare til fraværet af moms på den del af billetprisen, der kan henføres til omkostninger (lønninger o.lign.) internt i indenrigsflyselskaberne.

⁴ Hvor det håndteres, at flyselskaber, der hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, har nulmoms.

reglerne i dag, vil være fradrag ved salg af indenrigsflybilletter, når selskabet ikke hovedsageligt flyver i udenrigstrafikken.

Tabel 2. Nulmoms for indenrigsflyselskaber

Selskab \ Billet	Indenrigsflyvning	Udenrigsflyvning
Indenrigsflyselskab	Momsfri + Fradrag	Momsfri + Fradrag
Udenrigsflyselskab	Momsfri + Fradrag	Momsfri + Fradrag

Anm. udenrigsflyselskaber er selskaber, der hovedsageligt flyver i udenrigstrafik.

Idet hovedparten af de selskaber, der flyver i indenrigstrafikken, allerede er omfattet af nulmoms som følge af, at de hovedsageligt flyver i udenrigstrafikken, forventes det umiddelbare mindreprovenu at være relativt beskedent. Det vil dog være nødvendigt at undersøge konsekvenserne nærmere. Foruden den umiddelbare provenuvirkning vil der dog, i det omfang en nedsat moms/nulmoms indebærer øget indenrigsflytrafik, være afledt mindreprovenu herved. Det skyldes en tilbageløbseffekt, hvor forbrugernes udgifter til flybilletter med nedsat moms/nulmoms vil træde i stedet for andre udgifter med et højere indhold af moms og afgifter. Det vurderes umiddelbart, at en indførelse af nedsat moms/nulmoms for indenrigsflyselskaber i en vis grad vil føre til forøgelse af indenrigsflyvningerne, fordi det ikke længere vil være et krav, at et flyselskab hovedsageligt flyver i udenrigstrafik for at opnå fradrag for moms. Et skøn herover er forbundet med usikkerhed. En afledt forøgelse af indenrigsflyvningerne med fx 50 mio. kr. (som årlig salgs-værdi) vil indebære mindreprovenu på ca. 10 mio. kr. (ved nulmoms).

Forøgelse af indenrigsflyvningerne (og CO₂-udledninger herfra) kan stride mod regeringsgrundlaget om grøn transport, hvorefter regeringen vil indføre en passagerafgift på flyrejser på gennemsnitligt 100 kr. Provenuet fra denne afgift skal anvendes til tiltag inden for lufthavnene og områder omkring, finansiering af den grønne indenrigsrute samt en forhøjet ældrecheck. Samtidig arbejder regeringen for at indføre en harmoniseret brændstofafgift på flyrejser inden for EU.

Indførelse af nedsat moms/nulmoms for indenrigsflyselskaber vil kræve en nærmere analyse med henblik på at klarlægge såvel økonomiske som administrative konsekvenser, ligesom en indførelse af nedsat moms/nulmoms vil kræve lovgivning.

Ophævelse af nuværende momsfrigtagelse på indenrigspersonbefordring med fly

Et alternativ til at indføre nedsat moms/nulmoms kunne være at ophæve den nuværende momsfrigtagelse på indenrigspersonbefordring med fly, således at flyselskaber (såvel indenrigsselskaber som udenrigsselskaber) bliver momspligtige af deres virksomhed (dvs. af indenrigspersonbefordring med fly) med fuldt momsfradrag. Som ovenfor nævnt er udgangspunktet i EU's momsregler, at der er moms på personbefordring, og den danske momsfrigtagelse er således en afvigelse herfra.

En ophævelse af den nuværende momsfritagelse vil således fjerne konkurrenceforvridningen ved indenrigsluftfart, som udspiller sig mellem flyselskaber, der hovedsageligt flyver i indenrigstrafik og flyselskaber, der hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, idet alle flyselskaber vil have momsfradrag for deres køb af varer og ydelser, der medgår til aktiviteter med indenrigsflyvning, uanset om der hovedsageligt flyves i udenrigstrafik eller ej. Dette er illustreret i *tabel 3*. Dette vil ligeledes medføre, at flyselskaber ikke længere har et skattemæssigt incitament til at indrette sig således, at de hovedsageligt flyver i udenrigstrafik.

Tabel 3. Momspligt ved indenrigspersonbefordring med fly

Selskab \ Billet	Indenrigsflyvning	Udenrigsflyvning
Indenrigsflyselskab	Momspligt + Fradrag	Momsfri + Fradrag
Udenrigsflyselskab	Momspligt + Fradrag	Momsfri + Fradrag

Anm. udenrigsflyselskaber er selskaber, der hovedsageligt flyver i udenrigstrafik.

En ophævelse af momsfritagelsen vurderes at indebære en øget afgiftsbelastning af indenrigsflybilletter. Dette skyldes, at der skal afregnes moms af salget af billetter til indenrigsrejser. Det skønnes, at momsen vil blive overvæltet på forbrugerpriserne på indenrigslufttransport. Dermed vil privatpersoner (og ikke-momspligtige erhverv som fx den finansielle sektor), der køber indenrigsflybilletter, få højere billetpriser. Momspligtige erhverv, der køber indenrigsflybilletter, vil ikke blive belastet af momsen på billetprisen, idet de vil have fradrag for denne, og samtidig vil lønsumsafgift for flyselskaberne bortfalde ved ophævelse af momsfritagelsen.

Højere forbrugerpriser på indenrigsluftfart må forventes at reducere efterspørgslen efter indenrigsflybilletter hos privatpersoner (og ikke-momspligtige erhverv som fx den finansielle sektor).

En ophævelse af den eksisterende momsfritagelse for personbefordring med fly forventes at kunne medføre et merprovenu. Der vil dog skulle foretages en nærmere analyse af de administrative og økonomiske konsekvenser ved en evt. ophævelse, som desuden vil kræve lovgivning. Endvidere vil en evt. ophævelse af momsfritagelsen skulle overvejes i forhold til regeringens skattestop.

Der er specifikt spurgt til reglerne i Nederlandene. Det bemærkes, at i Nederlandene er indenrigsflyselskaber momspligtige af deres virksomhed (den nederlandske momssats på 21 pct.) med fuld fradragsret, mens udenrigsflyvninger har nulmoms som følge af moms-systemdirektivet.