

Øget fokus på momsretten

af

Kaj Ramsløv

1. Indledning

I Danmark skønnes der i år 2003 at ville blive opkrævet skatter og afgifter for i alt 692 mia. kr., hvoraf merværdiafgiften (herefter: moms) skønnes at udgøre ca. 142 mia. kr. Dette svarer til godt 20 % af det samlede skønnede danske skatte- og afgiftsprovener for 2003.

Set i lyset af momsens provenumæssige betydning har momsretten hidtil spillet en yderst tilbagetrukket rolle på de videregående uddannelsesinstitutioner, bl.a. set i relation til den skatteretlige forskning og litteratur. På Syddansk Universitet og Handelshøjskolen i Århus er de første hold studerende ved at gennemføre uddannelsen til HA (jur.) i skat, hvori indgår faget moms- og afgiftsret, og på Aarhus Universitet udbydes i efteråret 2002 for første gang kursusfaget momsret på den juridiske kandidatuddannelse.

Forskning inden for momsretten i Danmark er siden primo 2001 hidtil blevet varetaget af 2 kandidatstipendiater på Handelshøjskolen i Århus, og fra ultimo 2002 sætter Syddansk Universitet yderligere fokus på den momsretlige forskning med et Ph.D.-projekt, der primært vil blive koncentreret om de momsretlige problemstillinger, der opstår i forbindelse med besvarelse af spørgsmålet om, *hvordan* fastlægges beskatningsstedet (leveringsstedet), når der finder grænseoverskridende levering af tjenesteydelser sted såvel i forbindelse med tjenesteydelser leveret på traditionel vis som elektronisk leverede tjenesteydelser.

Det skal her anføres, at i momsretlig sammenhæng defineres en levering i lov om merværdiafgift § 4 stk. 1, 2. og 3. pkt. således, at ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en tjenesteydelse omfatter enhver anden levering.

Formålet med denne artikel er primært at belyse nogle af de momsretlige problemstillinger, som det kommende Ph.D.-projekt vil forsøge at tage stilling til. Herudover er formålet dels at give et resume af den danske momslovs tilblivelse og senere ændringer, og dels kort at belyse den subjektive afgiftspligt, nemlig *hvordan* bestemmes det, hvilke juridiske eller fysiske personer, der er afgiftspligtige. Derimod vil den objektive afgiftspligt og vederlaget som afgiftsgrundlag ikke blive nærmere belyst i denne omgang.

2. Historik

Med vedtagelse af lov nr. 102 af 31. marts 1967 med ikrafttrædelse 3. juli 1967 fik Danmark den første lov om merværdiafgift (herefter: momsloven). Der skulle dog gå et par år, før betegnelsen merværdiafgift blev indført i overskriften til loven, indtil da blev den ligesom sin forløber betegnet »lov om almindelig omsætningsafgift«. Samtidig med vedtagelsen af lov nr. 102 i 1967 blev lov nr. 211 af 16. juni 1962 om almindelig omsætningsafgift ophævet. Denne forløber for momsloven indførte den første generelle omsætningsafgift på alle nye og brugte varer, som ikke klart var fritaget for afgift. Tjenesteydelser var derimod ikke omfattet af loven. Omsætningsafgiften blev opkrævet i engrosleddet, derfor betegnelsen engros-omsen.

Ved lov om ændring af merværdiafgiftsloven nr. 204 af 10. maj 1978 implementerede Danmark Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem (herefter: 6. momsdirektiv). En væsentlig nyskabelse i 1978-momsloven var, at nu blev alle tjenesteydelser afgiftspligtige, medmindre de udtrykkeligt var nævnt i loven som afgiftsfrie. I dag finder vi sådanne afgiftsfrie tjenesteydelser i momslovens § 13.

Bortset fra mindre justeringer sker der først væsentlige ændringer af momsloven ved lov nr. 363 af 14. maj 1992 som følge af etableringen af EF's indre marked med virkning fra 1. januar 1993 og igen ved lov nr. 375 af 18. maj 1994, der var en egentlig lovrevision med det formål, at opnå samme systematik og terminologi som anvendes i 6. momsdirektiv.

Siden er der foretaget mindre ændringer. Momsloven fremtræder i sin nuværende form som lovebekendtgørelse nr. 804 af 16. august 2000 med senere ændringer, senest lov nr. 409 af 6. juni 2002.

Nye ændringer er på vej. Skatteministeren har den 6. november 2002 med lovforslag L 69 foreslået ændringer vedrørende moms på tjenesteydelser leveret ad elektronisk vej og moms fakturering samt den 7. november 2002 med lovforslag L 81 foreslået ændring af ligningsloven og momsloven vedrørende fritagelse for skat og moms af værdi af eget arbejde. Det sidste lovforslag L 81 bliver nærmere omtalt af lektor Susanne Pedersen andetsteds i denne bog. Det første lovforslag L 69 vil blive nærmere behandlet nedenfor.

3. Forudsætninger for betaling af moms til den danske stat

I momslovens § 1 fastslås det, at erhvervmæssig levering af varer og tjenesteydelser med leveringssted i Danmark er afgiftspligtig. Afgiftspligtig er ligeledes erhvervelse af varer fra andre EU-lande og indførsel af varer fra steder uden for EU. Endelig bestemmer § 1, at afgift efter momsloven betales til staten. Allerede den første momslov fra 1967 havde en tilsvarende bestemmelse, idet denne fastslog, at der skulle svares en afgift til statskassen i alle led af den erhvervmæssige omsætning af varer og tjenesteydelser, samt ved indførsel af varer fra udlandet.

Betydningen af momslovens § 1 er reelt indskrænket til, at den fastslår, at momsen betales til statskassen, idet det andre steder i momsloven fastsættes, hvilke leverancer og erhvervelser, der er afgiftspligtige. Når begrebet erhvervmæssig levering stadig er indeholdt i denne indledende bestemmelse, er det for at afgrænse

momslovens anvendelsesområde i relation til privates salg, som ikke er omfattet af afgiftspligten.

Betingelserne for at en levering er momspligtig i relation til den danske stat findes i momslovens kapitel 2, 3 og 4 med kravene om, at en afgiftspligtig person, juridisk eller fysisk, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, skal betale afgift af varer og tjenesteydelser, der leveres mod vederlag her i landet, når leveringen har leveringssted i Danmark.

Det skal dog her nævnes, at momspligten naturligvis forudsætter, at den pågældende vare eller tjenesteydelse ikke er omfattet af fritagelsesbestemmelserne i momslovens § 13.

Den subjektive momspligt og fastlæggelse af beskatningsstedet vil i det følgende blive nærmere belyst.

3.1. Lønsumsafgift

Det skal bemærkes, at afgiftspligtige personer, der mod vederlag leverer en række af de varer og tjenesteydelser, som er fritaget for moms efter momslovens § 13 stk. 1, i stedet betaler en lønsumsafgift til staten, jf. § 1 i lovbekendtgørelse nr. 674 af 15. september 1998 som ændret senest ved lov nr. 392 af 6. juni 2002. Lønsumsafgiften vil ikke blive nærmere behandlet i denne artikel.

4. Subjektiv afgiftspligt

Momslovens § 3 stk. 1 fastslår, at afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. Afgiftspligtige personer er både momsregistrerede og ikke-momsregistrerede virksomheder, f.eks. er læger og tandlæger afgiftspligtige personer, men ikke-momsregistrerede virksomheder, da leverancer af læge- eller tandlægeydelser i alt overvejende grad er omfattet af fritagelsesbestemmelserne i momslovens § 13 stk. 1, nr. 1.

Det følger af bestemmelsen, at det ikke er afgørende for afgiftspligten i hvilken juridisk form, de afgiftspligtige personer driver virksomhed. Afgørende er derimod indholdet af den selvstændige økonomiske virksomhed.

Bestemmelsen er kortere formuleret end den bagvedliggende bestemmelse i 6. momsdirektiv, art. 4. Art. 4 stk. 1 fastslår, at som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Art. 4 stk. 4 i 6. momsdirektiv tilføjer med hensyn til den selvstændige virksomhed, at ved udtrykket »selvstændigt« undtages fra beskatning lønmodtagere og andre personer, for så vidt de er forpligtede over for deres arbejdsgivere ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager/arbejdsgiverforhold i relation til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar.

Med hensyn til økonomisk virksomhed omfatter 6. momsdirektiv art. 4 stk. 2 alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed

anses blandt andet leveringer, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Udover permanent virksomhedsudøvelse omfatter begrebet økonomisk virksomhed også mere lejlighedsvis udøvelse af virksomhed.

Det kan herefter bestemmes, at det for en afgiftspligtig person er karakteristisk, at

- Afgiftspligten omfatter alle former for selvstændig økonomisk virksomhed
- Stedet for udøvelse af virksomheden er underordnet
- Formålet med udøvelsen af virksomheden er underordnet
- Den juridiske form, hvori virksomheden udøves, er uden betydning
- Det er uden betydning om virksomheden giver over- eller underskud

Det er således uden betydning, hvorvidt den afgiftspligtige person leverer varer eller tjenesteydelser til en anden afgiftspligtig person eller ikke-afgiftspligtig person.

4.1 EF-domstolens praksis

EF-domstolen har i en række afgørelser taget stilling til, hvornår der er etableret økonomisk virksomhed. Her skal bringes et kort udpluk.

4.1.1 Rompelman-dommen

Ved dom af 14. februar 1985, sag C-268/83 fastslog EF-domstolen, at forberedende handlinger til senere faktisk levering af tjenesteydelser er økonomisk virksomhed. Ægteparret Rompelman havde d. 25/11 1978 erhvervet en fordring på den fremtidige ejendomsret til 2 ejerlejligheder i en bygning, hvis opførelse var påbegyndt d. 1/9 1978. Ejerlejlighederne blev anskaffet med henblik på udlejning og skulle benyttes som udstillingslokaler. Skøde for ejerlejlighederne blev først oprettet d. 31/10 1979. Allerede d. 18/10 1979 anmodede Rompelman om tilbagebetaling af indgående moms for de 3 første kvartaler af 1979, hvilket blev afvist af de nederlandske afgiftsmyndigheder med den begrundelse, at udlejning endnu ikke havde fundet sted.

EF-domstolen skulle herefter tage stilling til, hvorvidt erhvervelsen af en fordring på senere overdragelse af ejendomsretten til en fast ejendom, der først skulle opføres, mod betaling af købesummen i rater efterhånden som byggeriet skred frem, allerede skulle anses som påbegyndelsen af udnyttelsen af et materielt gode og dermed som et gode eller en tjenesteydelse, som benyttes til afgiftspligtige leveringer, dvs. udlejning.

Domstolen fastslog, at der ikke er grund til at sondre mellem de forskellige retlige former for forberedende handlinger, herunder mellem på den ene side erhvervelsen af en fordring på den kommende ejendomsret og på den anden side erhvervelsen af selve ejendomsretten. Enhver, der foretager sådanne investeringshandlinger, der er snævert forbundet med og nødvendige for en senere udnyttelse af en fast ejendom, må følgelig anses som en afgiftspligtig person, jf. art. 4 stk. 1.

Med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt den erklærede hensigt om at ville udleje et kommende gode er tilstrækkeligt til, at det erhvervede gode må anses som bestemt til brug i en afgiftspligtig levering, således at den, der foretager en sådan investering,

må anses som afgiftspligtig, bemærkede domstolen, at det påhviler den, der anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at betingelserne herfor er opfyldte, herunder at den pågældende opfylder betingelserne for at anses som afgiftspligtig. Art. 4 hindrer således ikke, at afgiftsmyndighederne kræver den erklærede hensigt bestyrket af objektive momenter, såsom hvorvidt eksempelvis de projekterede lokaler egner sig til en erhvervsmæssig udnyttelse.

Rompelman fik således fradrag for de 3 første kvartaler af 1979 med den yderligere begrundelse, at fradragsretten tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed.

4.1.2 Inzo-dommen

Ved dom 29. februar 1996, sag C-110/94 gik domstolen videre og fastslog, at det ikke kan kræves, at der faktisk udøves afgiftspligtige transaktioner. Spørgsmålet var, om der var tale om udøvelse af økonomisk virksomhed i relation til et selskab ejet af belgiske provinser og kommuner og stiftet med det formål, at udvikle og anvende metoder til behandling af hav og brakvand samt at fremstille drikkevand heraf med henblik på vandforsyningen. Virksomheden havde konkret bestået i at bestille og betale en omfattende rentabilitetsundersøgelse, der strakte sig over flere år, vedrørende det påtænkte projekt, samt erhvervelse af en række investeringsgoder. Resultatet af undersøgelsen blev, at projektet ikke var rentabelt og medførte, at selskabet senere måtte træde i likvidation.

De belgiske myndigheder havde løbende tilbagebetalt selskabet den indgående afgift i forbindelse med undersøgelsen og krævede under et kontrolbesøg tilbagebetaling af den refunderede moms.

Heri fik myndighederne ikke medhold med den begrundelse, at når de har anset et selskab for afgiftspligtigt, som har erklæret at ville påbegynde økonomisk virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner, kan gennemførelsen af en rentabilitetsundersøgelse anses for en økonomisk virksomhed i den i 6. momsdirektiv artikel 4 anførte betydning, selv om undersøgelsen har til formål at klarlægge, i hvilket omfang den påtænkte virksomhed er rentabel.

Endvidere fastslår domstolen, at fra det tidspunkt, hvor myndighederne på baggrund af de af virksomheden givne oplysninger har accepteret, at virksomheden er afgiftspligtig, kan dette principielt ikke senere ændres med tilbagevirkende kraft, afhængigt af, om bestemte begivenheder indtræffer. Myndighederne kan således ikke bortset fra tilfælde af svig eller misbrug med tilbagevirkende kraft nægte at anse selskabet for afgiftspligtigt, når den påtænkte økonomiske virksomhed ikke blev forbundet med afgiftspligtige transaktioner pga. resultatet af en rentabilitetsundersøgelse.

4.1.3 Birgitte Breitsohl-dommen

Ved dom af 8. juni 2000, sag C-400/98 blev det fastslået, at selv om den økonomiske virksomhed blev opgivet inden den første afgiftsansættelse og de tyske myndigheder på det tidspunkt var klar over, at virksomheden ikke kunne fortsætte var der tale om påtænkt økonomisk virksomhed og dermed fradragsret for moms betalt i

forbindelse med transaktioner med henblik herpå. Breitsohl havde i god tro erklæret at have til hensigt at påbegynde en økonomisk virksomhed inden for salg og reparation af motorkøretøjer og erklæringen kunne bestyrkes af objektive forhold.

4.1.4 Renate Enkler-dommen

Dom af 26. september 1996, sag C-230/94. Fru Renate Enkler arbejdede som salgsassistent på sin ægtefælles skatterådgivningskontor. I september 1984 anmeldte hun til de tyske myndigheder, at hun havde udlejning af campingbiler som erhverv, og 2 uger senere købte hun en campingbil. I 1984 fratog hun indgående moms, selv om campingbilen udelukkende blev benyttet privat. I 1985 stammede 90 % af indtægterne ved udlejning fra hendes ægtefælle og i 1986 udgjorde ægtefællens lejebetalinger 50 % af den samlede omsætning. I de 3 regnskabsår udlejede Enkler 2 gange campingbilen til andre end ægtefællen, og af de samlede kørte km 25.781 udgjorde lejerens kørsel km 3.236, og i 1986 meddelte fru Enkler myndighederne, at hun fremover udelukkende ville bruge campingbilen privat.

Domstolen indledte med at fastslå, at udlejning af et materielt gode er en udnyttelse af godet, der skal anses for økonomisk virksomhed, jf. 6. momsdirektiv artikel 4, stk. 2, når udlejningen iværksættes med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Det påhviler den, der anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at betingelserne herfor er opfyldt, herunder at den pågældende opfylder betingelserne for at anses for afgiftspligtig. Med henvisning til Rompelmansagen gentog domstolen, at afgiftsmyndighederne kan kræve den erklærede hensigt bestyrket af objektive momenter. Den administrative eller retlige instans, som skal tage stilling til problemet, skal følgelig vurdere samtlige konkrete omstændigheder ved afgørelsen af, om formålet med den pågældende virksomhed i dette tilfælde udlejning af et gode er at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter.

Blandt de konkrete momenter myndighederne kan inddrage er det pågældende godes art. Den omstændighed, at et gode er egnet til en udelukkende økonomisk udnyttelse, er i almindelighed tilstrækkelig til, at dets ejer må anses for at udnytte det til brug for økonomisk virksomhed og følgelig med henblik på at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter. Endvidere kan den periode, hvor godet faktisk udlejes, kundekredsens omfang og indtægternes størrelse sammen med andre omstændigheder, tages i betragtning ved vurderingen.

Konklusionen på dommen blev, at fru Enkler var en afgiftspligtig person, da udlejningen blev iværksat med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, men den periode hvor hun havde rådighed over campingbilen, skulle sidestilles med en tjenesteydelse mod vederlag, jf. 6. momsdirektiv artikel 6 stk. 2, litra a, og dermed beskattes. Den tilsvarende bestemmelse findes i momslovens § 5, stk. 3, der fastslår, at med levering mod vederlag sidestilles udtagning af tjenesteydelser til privat brug for virksomhedens indehaver eller til dennes personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.

Til gengæld er besiddelsen af aktiver ikke i sig selv tilstrækkeligt til at statuere økonomisk virksomhed:

4.1.5 Harnas og Helmdommen

Ved dom af 6. februar 1997, sag C-80/95 blev det fastslået, at den blotte erhvervelse til ejendom og den blotte besiddelse af obligationer, som ikke anvendes til nogen anden virksomhedsaktivitet samt modtagelse af afkast deraf, ikke skal anses som økonomisk virksomhed, der indebærer at den, der udøver sådanne transaktioner, bliver afgiftspligtig.

4.1.6 Polysardommen

Dommen af 20. juni 1991, sag C-60/90 angik en holdingselskab, hvis formål kun var at besidde kapitalinteresser i andre virksomheder, uden at det direkte eller indirekte greb ind i administrationen af disse virksomheder bortset fra hvad der følger af de rettigheder, holdingselskabet havde i sin egenskab af aktionær eller selskabsdeltager kom EF-domstolen til, at et sådant holdingselskab ikke var en afgiftspligtig person.

4.2 Krav om realitet

Når først virksomheden er etableret, kræves der en vis realitet i form af faktisk eller reel erhvervsudøvelse med økonomisk risiko og gevinstmulighed.

Af nyere danske afgørelser kan nævnes TfS 2000.192 LSR, hvor et interessentskab skulle tilbagebetale modtaget negativ moms vedrørende revisor og konsulentassistance i etableringsfasen for et interessentskab. Landsskatteretten bemærkede, at i modsætning til de faktiske forhold i Inzodommen havde der ikke siden registreringen været nogen momspligtig økonomisk virksomhed, og ikke på noget tidspunkt havde der været foretaget forberedende handlinger med henblik på udøvelse af økonomisk virksomhed.

I TfS 2000.447 VLD fandt landsretten, at samtlige foreliggende omstændigheder ved [den manglende] udnyttelse af ejendommen medførte, at der ikke længere blev drevet selvstændig økonomisk virksomhed, således at grundlaget for afgiftspligt var blevet ændret. Sagen angik en tidligere momsregistreret landbrugsejendom, hvor en væsentlig del af jorden blev solgt fra, og resten blev 1 år senere bortforpagtet. Mellem salget og bortforpagtningen udgjorde den væsentligste indtægtskilde hektartilskud.

I TfS 1995.202 traf Told og Skattestyrelsen afgørelse om, at en fond ikke kunne registreres, da fonden ikke drev selvstændig økonomisk virksomhed med levering af varer og/eller afgiftspligtige tjenesteydelser mod vederlag. Det var oplyst, at fondens indtægter var baseret på indbetalinger fra virksomheder, der var leverandører til fondens medlemmer, idet der ved levering indbetaltes en del af fakturabeløbet til fonden. Fondens midler blev anvendt dels som en garantiordning for, at fondens medlemmer betalte fakturaerne, dels til PRvirksomhed, forskning, produktudvikling mm. til gavn for fondens medlemmer.

4.3 Vederlagsfri tjenesteydelser

På den anden side kan en person, der udelukkende leverer vederlagsfri tjenesteydelser, ikke betragtes som en afgiftspligtig person. Dette spørgsmål tog EF-domstolen stilling Hong Kong Tradedommen af 1. april 1982, sag C-89/81, hvor de nederlandske skatte og afgiftsmyndigheder havde stoppet en hidtil praksis, hvorefter

myndighederne havde refunderet den merværdiafgift som Hong Kong Trade Development Council's handelsrepræsentation i Amsterdam havde betalt i forbindelse med varer og tjenesteydelser, leveret til organisationen. Organisationens virksomhed i Nederlandene bestod i gratis at give erhvervsdrivende oplysninger og orientering om Hong Kong og de handelsmæssige muligheder på dette område, samt at give erhvervsdrivende i Hong Kong tilsvarende oplysninger om det europæiske marked. Kontorets indtægter stammede fra et årligt fast bidrag fra regeringen i Hong Kong og provenuet af en afgift på 0,5 % af værdien af de varer, der importeres til og eksporteres fra Hong Kong.

EF-domstolen konkluderede i Hong Kong Tradedommen, at når en tjenesteyders virksomhed udelukkende består i at udføre tjenesteydelser uden direkte modydelse, er der intet beskatningsgrundlag, og de gratis tjenesteydelser er følgelig ikke pålagt merværdiafgift. Tjenesteyderen skulle i dette tilfælde sidestilles med den endelige forbruger.

4.3 Øvrige afgiftspligtige personer

Blot for fuldstændighedens skyld skal det anføres, at momslovens § 3 stk. 2, nr. 13 fastslår, at som afgiftspligtig person anses endvidere:

1. Enhver person, der lejlighedsvis leverer et nyt transportmiddel til et andet EU-land, jf. momslovens § 11 stk. 4
2. Offentlige forsyningsvirksomheder
3. Andre statslige, amtskommunale og kommunale institutioner, for så vidt de leverer varer og tjenesteydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder

5. Fastlæggelse af beskatningsstedet for afgiftspligtige transaktioner

Henset til den stigende globalisering og den øgede handel på tværs af landegrænserne, såvel på traditionel vis som elektronisk betyder, at fastlæggelse af leveringsstedet i momsretlig forstand for grænseoverskridende levering af varer og tjenesteydelser bliver stadig mere centralt for at få bestemt, hvilket EU-land, der har beskatningsretten til den pågældende levering og dermed også for at få bestemt efter hvilket EU-land's nationale momslov, det skal afgøres, om der skal betales afgift af leveringen, eller om denne er omfattet af en afgiftsfritagelse efter den pågældende nationale lovgivning. Hvis der skal betales afgift, da at fastslå med hvilken afgiftssats leveringen skal beskattes.

Det 6. momsdirektiv er baseret på 2 fundamentale principper dels et princip om et *ensartet beregningsgrundlag*, der bl.a. skal sikre, at der ikke sker dobbeltbeskatning af afgiftspligtige leveringer eller skabes konkurrencefordrejning, men tillige at afgiftspligtige leveringer inden for EU rent faktisk også bliver beskattet og dels et *neutralitetsprincip*, der skal sikre, at momsen bliver beregnet efter værditilvæksten i det enkelte omsætningsled indtil varen eller tjenesteydelsen når frem til den endelige slutbruger.

Den momsretlige fastlæggelse af leveringsstedet for en vare købt i eller solgt til et andet EU-land, volder i de fleste tilfælde ikke de store problemer. Der er tale om en fysisk genstand, hvis eksistens og opbevaringssted er let konstaterbar. Er køberen

en privatperson i et andet EU-land, beregner sælgeren som hovedregel moms efter sit hjemlands lovgivning. Er køberen derimod momsregistreret i forbindelse med drift af selvstændig økonomisk virksomhed – og købet sker i relation til denne virksomhed – beregner køberen moms af erhvervelsen fra det pågældende EU-land efter reglerne i køberens hjemland. For fuldstændighedens skyld skal det blot nævnes, at der ved indførsel fra lande uden for EU beregnes importmoms ved fortoldningen, samt at eksport til lande uden for EU sædvanligvis sker momsfrit, idet momsen ved eksport beregnes efter en såkaldt nul-momssats.

5.1 Hovedregel for bestemmelse af beskatningsstedet for tjenestetjenesteydelser

Med hensyn til fastlæggelse af leveringsstedet i forbindelse med levering af grænseoverskridende tjenesteydelser er reglerne mere komplicerede, og det følgende vil derfor udelukkende blive koncentreret om disse regler.

Bestemmelse af leveringsstedet for tjenesteydelser sker dels ud fra et *oprindelsesprincip*, der er hovedreglen, og hvor leveringsstedet er det sted, hvor leverandøren har etableret sin virksomhed og dels ud fra et *destinationsprincip*, hvor leveringsstedet bestemmes ud fra en række undtagelseskriterier.

For begge principper gælder det, at leveringsstedet for tjenesteydelser fastsættes ud fra følgende kriterier:

- hvor leverandøren driver sin økonomiske virksomhed mv.
- hvor tjenesteydelsen præsteres/udføres
- hvor tjenesteydelsen benyttes/udnyttes
- hvor aftageren driver sin virksomhed, har bopæl el. lign.
- hvorvidt aftageren er en afgiftspligtig person

Hovedreglen findes i 6. momsdirektiv artikel 9 stk. 1, der fastlægger, at »*ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted*«. Tilsvarende bestemmelse findes i momslovens § 15 stk. 1.

Når hovedreglen anvendes, er aftagerens afgiftsretlige status uden betydning, ligesom det er uden betydning, hvor tjenesteydelsen udnyttes. Leverandøren udsteder faktura og beregner moms efter den hjemlige nationale lovgivning.

5.2 Afgørelser fra EF-domstolen

Hverken momsloven eller dens forarbejder definerer stedet for økonomisk virksomhed eller det faste forretningssted, men EF-domstolen har taget stilling til det tilsvarende spørgsmål i artikel 9 stk. 1 i 6. momsdirektiv i en række afgørelser.

5.2.1 Berkholz-dommen

Dommen af 4. juli 1985, sag C-168/84 angik et tysk firma, som drev virksomhed med opstilling og drift af spilleautomater, jukebokse o. lign. Firmaet havde installeret hovedparten af disse apparater i restaurationer i SlesvigHolsten og i

Hamburg samt et vist antal spilleautomater om bord på to tyske færger, som sejlede i rutefart mellem Puttgarden og Rødbyhavn. Bortset fra regelmæssigt eftersyn, reparation, udskiftning og afregning foretog firmaet ikke yderligere arbejde om bord på færgerne. Spørgsmålet var, om spilleautomaterne skulle anses som et forretningssted, jf. 6. momsdirektiv art. 9, stk. 1.

5.2.2 Faaborg-Gelting Linien A/S

I dommen af 2. maj 1996, sag C-231/94 skulle EF-domstolen tage stilling til spørgsmålet, om der skulle betales tysk moms i forbindelse med servering af måltider, som indtoges om bord på færger, mens disse befandt sig inden for det geografiske anvendelsesområde for den tyske momslov. Færgerne sejlede i fast rutefart mellem Faaborg og Gelting i Tyskland. Færgeselskabet var dansk, men der var tale om en tysk sag indbragt for EF-domstolen af Bundesfinanzhof. Færgeselskabet fandt, at servering var en tjenesteydelse ifølge den tyske momslov og havde derfor ikke medtaget disse leverancer i selskabets afgiftsangivelser til de tyske afgiftsmyndigheder, idet leveringsstedet jf. 6. momsdirektiv art. 9 stk. 1 måtte forstås som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Bundesfinanzhof fandt derimod, at den pågældende form for restaurationsvirksomhed var levering af et gode, hvor leveringsstedet var det sted, hvor godet befandt sig på tidspunktet for leveringen, jf. 6. momsdirektiv art. 8.

5.2.3 ARO Lease BV-dommen

Ved dom af 17. juni 1997, sag C-190/95 fastslog EF-domstolen, at udlejning af personbiler skal momsbeskattes efter reglerne i udlejerens land, uanset at personbilerne blev indregistreret til kørsel i et andet EU-land. Et leasingselskab etableret i én medlemsstat (Holland) skulle således betale moms i denne stat for en flåde af leasingbiler, der gennem selvstændige agenter blev udlejet i en anden medlemsstat (Belgien), hvor bilerne efter kundernes anvisninger både blev indkøbt og indregistrerede. ARO Leasing havde ikke kontor eller oplagringsareal for biler i Belgien, og kunderne sørgede selv for vedligeholdelse, betaling af vejskat m.v.

For danske virksomheder betød dommen bl.a. adgang til at lease personbiler fra en tysk udlejer og betale den lavere tyske moms af lejebeløbet – også selv om bilerne er indregistreret på danske nummerplader. Da der i Tyskland er fradrag for moms af leasingydelser, kan de danske virksomheder efterfølgende søge den erlagte moms tilbagebetalt fra de tyske myndigheder.

5.2.4 Lease Plan Luxembourg SA-dommen

Dommen af 7. maj 1998, sag C-390/96 mindede om ARO Leasingdommen, blot var der nu tale om en virksomhed i Luxembourg, der leasede biler ud til kunder i Belgien. Dommen fastslår, at en virksomhed, som er etableret i en medlemsstat, og som udlejer eller leaser et antal biler til kunder, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, ikke alene i kraft af denne udlejning har et fast forretningssted i den anden medlemsstat.

I alle 4 domme fastslog EF-domstolen, at hovedreglen i 6. momsdirektiv, art. 9 stk. 1 skal forstås således, at det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed skal have forrang som tilknytningsmoment, således at et andet etableringssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres, kun kan komme i betragtning, såfremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning ud fra et skatte og afgiftsmæssigt synspunkt, eller såfremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat.

Endvidere fastslår EF-domstolen, at det kun kan komme i betragtning at henhøre en tjenesteydelse til et andet etableringssted end hjemstedet og dermed tjene som en undtagelse fra kriteriet om hjemstedets forrang såfremt dette etableringssted har en tilstrækkelig permanent karakter, og at det med hensyn til de menneskelige og tekniske ressourcer har en struktur, der kan gøre det muligt selvstændigt at levere de omtalte tjenesteydelser.

Der stilles således krav om en vis permanent etablering, tilstedeværelse af nødvendige menneskelige og tekniske ressourcer for at fravige hovedreglen. Samtidig gælder reglen om hjemstedets forrang.

5.3 Modifikationer til hovedreglen

Hovedreglen i artikel 9 stk. 1 om leverandørens etableringssted brydes af en række modifikationer i artikel 9 stk. 2 og 3, og tilsvarende i momslovens § 15 stk. 2 - § 21. Andre kriterier skal således lægges til grund, når der er tale om 1) tjenesteydelser vedrørende fast ejendom, 2) underholdning mv. og sagkyndig vurdering af og arbejder på løsøre, 3) immaterielle tjenesteydelser mv., 4) transportydelser og tilknyttede tjenesteydelser, og endelig 5) formidlingsydelser.

Hvorvidt modifikationerne skal anvendes afgøres ud fra kriterier så som: 1) i hvilket land er den faste ejendom beliggende, 2) hvor finder arrangementet sted, 3) hvor befinder det pågældende løsøre sig, 4) er der tale om immaterielle tjenesteydelser, jf. momslovens § 18, 5) hvor starter transporten, 6) kan formidlingsydelsen følge den formidlede tjenesteydelse og 7) ved salg til kunder uden for EU, hvor udnyttes tjenesteydelsen. Hertil kommer aftagerens afgiftsmæssige status, er aftageren en afgiftspligtig person eller en privat person ?

Retsvirkningerne af at fastlægge leveringsstedet efter modifikationerne i artikel 9 stk. 2 og 3 er oftest, at beskatningsstedet flyttes fra leverandørens hjemland (og lovgivning) til stedet for den afgiftspligtige aftagers etablering, stedet for den faste ejendoms beliggenhed og i et vist omfang udnyttelsesstedet. Flytningen af leveringsstedet og dermed beskatningsstedet (og betalingspligten) til den afgiftspligtige købers land betegnes i EU sammenhæng som »reverse charge«.

Kan tjenesteydelsen ikke kategoriseres under en af modifikationerne, falder man i stedet tilbage på hovedreglen om leverandørens etableringssted som beskatningssted.

En anden problemstilling opstår, når der er uoverensstemmelse mellem købers og sælgers nationale lovgivning og 6. momsdirektiv med hensyn til, hvorvidt en tjenesteydelse er omfattet af hovedreglen eller en af modifikationerne. Ved levering af en tjenesteydelse, som i Danmark er omfattet af hovedreglen og eksempelvis i England er omfattet af en af modifikationerne, vil den danske sælger beregne dansk moms, og den britiske køber beregne britisk moms af fakturaværdien tillagt dansk

moms. Er den britiske aftager for eksempel en afgiftspligtig person, som driver momsfrigtagen virksomhed (og dermed ingen fradragsret), vil aftageren blive udsat for dobbeltbeskatning. I den omvendte situation vil en sådan tjenesteydelse blive leveret momsfrit fra England, men heller ikke blive pålagt moms i Danmark, da Danmark betragter leveringsstedet som værende i England.

6. Elektronisk levering af tjenesteydelser

Det 6. momsdirektivs bestemmelser om leveringsstedet er blevet til på et tidspunkt, hvor elektronisk levering af tjenesteydelser ikke spillede nogen rolle. Den teknologiske udvikling med digital levering af tjenesteydelser, har siden afdækket en ny type forretningstransaktioner, som de nuværende regler ikke tager højde for.

Efter de gældende regler skal der ikke opkræves moms ved levering af elektroniske tjenesteydelser til private forbrugere i EU fra leverandører, der er etableret i lande uden for EU. Hvis levering til private forbrugere i et EU-land sker fra en leverandør, der tillige er etableret i et EU-land, skal der opkræves moms i leverandørens hjemland, jf. den tidligere omtalte hovedregel om beskatningsstedet for tjenesteydelser. Dette betyder, at EU-virksomheders leveringer til private i såvel andre EU-lande som lande uden for EU, skal pålægges moms.

I et forsøg på at imødegå denne konkurrenceforvridning, har Rådet vedtaget direktiv 2002/38/EF af 7. maj 2002 om ændring og midlertidig ændring af 6. momsdirektiv, hvad angår momssystemet for radio- og tv-spredningstjenester og visse elektronisk leverede tjenesteydelser samt en særordning for ikke-etablerede afgiftspligtige personer, der leverer elektroniske tjenesteydelser til ikke-afgiftspligtige personer.

Direktivet træder i kraft 1. juli 2003 og skal foreløbig gælde 3 år frem. Direktivet afklarer næppe de mange problemstillinger, som elektronisk levering af tjenesteydelser rejser, men der er dog tale om en begyndelse.

I et forsøg på at definere elektronisk leverede tjenesteydelser indeholder direktivet en vejledende liste med eksempler på sådanne tjenesteydelser:

- levering og hosting af websteder, fjernvedligeholdelse af software og hardware
- levering og ajourføring af software
- levering af billeder, tekster og information og tilrådighedsstillelse af databaser
- levering af musik eller af film, spil, herunder hasardspil eller spil om penge, udsendelser eller politiske, kulturelle og kunstneriske begivenheder, sportsbegivenheder, videnskabelige begivenheder eller underholdning
- levering af fjernundervisning

Gennemførelsen af direktivet i Danmark sker ved det af skatteministeren den 6. november 2002 fremsatte lovforslag nr. L 69: *Forslag til lov om ændring af momsloven (Moms på ydelser leveret ad elektronisk vej og momsfakturering, herunder elektronisk, samt tilpasninger til EU-regler om beskatningssted).*