

Aalborg Universitet
Juni 2006

Fradragsretten for merværdiafgift i Danmark.

Brit Thestrup Bach
Studie nr.: 20033725
Vejleder: John Engsig

FORORD.

Formålet med denne opgave er at skrive min kandidatafhandling i forbindelse med afslutningen af mit cand.merc.aud. studium ved henholdsvis Copenhagen Business School og Ålborg Universitet.

Men samtidigt har det været vigtigt for mig at vælge et emne, der dels interessere mig og jeg dels finder meget relevant.

Fra undervisningen i mit studieforløb vidste jeg, at moms både er et spændende og et meget komplekst område, hvorfor der ville være rigelige problemstillinger at tage fat på i forbindelse med udarbejdelse af en hovedopgave.

Samtidigt har det længe provokeret mig, at når man diskuterede moms med folk, der ikke interesserede sig for det eller arbejdede med det; ja så fik man følgende svar:

”moms, det er da ikke så svært, det er jo blot at tage 25 % !!”

Jeg finder emnet meget relevant, da en større del af de offentlige indtægter kommer fra momsen, hvorfor det er vigtigt, at opkrævningen af og mulighederne for fradrag for moms, sker efter de gældende regler. Hvilket jo bliver mere komplekst af, at flere områder reguleres gennem fællesregler i EU og EU domstolens domme i stigende grad får indflydelse på den danske praksis på området.

Da der er tale om en hovedopgave, henvender den sig primært til min vejleder; John Engsig og censor på opgaven. Men jeg håber, at opgaven, om ikke andet så for mig selv, kan være med til at give et overblik over fradragsreglerne for moms i Danmark.

Arbejdet på opgaven er afsluttet ultimo maj 2006, hvorfor der ikke er domme eller afgørelser med efter denne tid.

Godthåb den 12. juni 2006.

Brit Thestrup Bach.

INDHOLDSFORTEGNELSE.

FORORD	1
INDHOLDSFORTEGNELSE	3
INDLEDNING	6
Indledning	6
Momsens historie.....	6
Neutralitetsprincippet.....	7
Afgrænsning	8
Problemformulering	9
FULDT FRADrag § 37	11
Lovgrundlag for fuldt fradrag	11
Afgrænsning af fradragsretten	11
Økonomisk virksomhed.....	11
Direkte og umiddelbar tilknytning til momspligtige transaktioner.....	12
Generalomkostning.....	15
Fradragsrettens sammenhæng med omkostningerne.....	16
Konkret momspligtig transaktion.....	16
Momspligtige transaktioner på objektive vilkår.....	17
Generalomkostninger og momspligtige transaktioner.....	17
Krav for fuldt fradrag	19
Momsregistrering.....	19
Etableringsomkostninger.....	20
Momsbelagt indkøb.....	22
Udelukkende anvendes i momspligtige virksomhed.....	23
Udvalgte emner	23
Anlægsaktiver.....	23
Driftsmidler.....	24
Telefoner.....	25
Motorkøretøjer.....	25
Personaleudgifter.....	26
Beklædning.....	27
Faciliteter for personale.....	27
Kursusudgifter.....	28
Undervisning.....	28
Flytteudgifter.....	28
Reklameudgifter.....	28
Virksomhedsoverdragelse.....	31
Krav for momsfristaget virksomhedsoverdragelse.....	32
Delkonklusion	34
DELVIS FRADrag § 38 – 41 a	37
§ 38 – Delvist fradrag; hovedregel	37
Udelukkende erhvervsmæssige formål § 38 stk. 1	37
Opgørelse af omsætning.....	38
Levering af investeringsgode, der har været benyttet i virksomheden.....	39
Bitransaktioner i forbindelse med fast ejendom.....	40
Passiv kapitalanbringelse.....	41

Sektoropdeling	42
Sektoropdeling efter momslovens § 38 stk. 3.....	43
Sektoropdeling efter 6. momsdirektiv.....	44
Blandet erhvervsmæssig anvendelse § 38 stk. 2.	45
Privat anvendelse.....	45
Virksomheden uvedkommende formål.....	46
Opgørelse af fradragprocenten efter momslovens § 38 stk. 2.	47
Holdingselskaber.....	48
Delkonklusion.....	50
§ 39 - DELVIS ERHVERVSMÆSSIG ANVENDELSE AF FAST EJENDOM.....	52
Definition af fast ejendom.....	52
Omkostningsfordeling efter momslovens § 39.	53
Bolig kontra erhvervsmæssig anvendelse af fast ejendom.....	54
Udelukkende erhvervsmæssig anvendelse.....	55
Udenomsrum.....	57
Udlejning.	58
Definition af udlejning.....	58
Udlejning af fast ejendom modsætningsvis levering af tjenesteydelse.	59
Ferieboliger.	60
Parkeringspladser.....	61
Frivillig registrering.	62
Delkonklusion.....	63
Varevogne § 41.	65
Anskaffelse.	65
Transport mellem det faste forretningssted og bopæl.	66
Privat kørsel eller kørsel i forbindelse med momsfrie aktiviteter.	67
Skiftende arbejdssteder.....	67
Vagtordning.	68
Beskatning af privat anvendelse.....	69
Aftale om privat anvendelse.....	71
Indrettet som montørvogn.	71
Afskrivning efter fuld erhvervsmæssig anvendelse.	71
Driftsomkostninger.	72
Delkonklusion.....	73
INGEN FRADRAG § 42.....	74
Kost til indehaver og personale.....	74
Bolig for indehaver og personale.	74
Naturalieafflønning af virksomhedens personale.....	76
Underholdning, restaurationsydelse, repræsentation og gaver.	76
Restaurationsydelse.	76
Repræsentation.....	78
Gaver.	79
Hotelophold.	80
Personkøretøjer.....	80
Anskaffelse og drift.	80
Udleje.....	83
Forhandlere af personkøretøjer.....	83
Lagerkøretøjer.....	83
Demonstrationskøretøjer.	84

Leasing.....	85
Leasing af brændstof.....	86
Delkonklusion.....	87
KONKLUSION.....	90
LITTERATURLISTE.....	93
Litteratur og artikler.....	93
Love og cirkulærer med mere.....	94
SUMMARY IN ENGLISH.....	96
Complete deduction.....	96
Partial deductibility.....	96
No deduction at all.....	97

INDLEDNING.

Indledning.

Momsens historie.

Den 31. marts 1967 blev den første danske lov om merværdiafgift vedtaget, hvorefter momsen blev indført i Danmark den 3. juli samme år.

Danmark var det første land i verden, der indførte momsen, men der havde været tilsvarende overvejelser i det daværende Fællesmarked og da Danmark allerede havde søgt om optagelse i Fællesmarkedet, var den danske momslovgivning i væsentligt omfang påvirket af Fællesmarkedets drøftelser på momsområdet (Moms, Energi, Lønsum; 2004).

Efter Danmarks indtræden i EF 1. januar 1973 er udviklingen i den danske momslovgivning blevet endnu mere styret af forsøgene på at harmonisere momslovgivningen inden for EF.

Ved vedtagelsen af det 6. momsdirektiv i EF den 17. maj 1977, blev et væsentligt skridt taget for at skabe et ensartet momsgrundlag for alle medlemslandene. Her er blandt andet væsentlige definitioner slået fast og der er udarbejdet en fælles liste over afgiftsfritagelser. Men der er stadigvæk langt igen, før der er sket en fuldstændig harmonisering, da direktivet rummer 66 punkter med mulighed for medlemslandene til at fravige direktivet og kommissionen kan også tillade medlemslandene at fravige direktivet (Fradragsret for merværdiafgift; 2004).

Ydermere er der stand still klausulen i artikel 17 stk. 6, hvorefter medlemslandene kan opretholde alle undtagelser angående fradragsret i national lovgivning, der var gældende ved 6. momsdirektivs indførelse. Det var meningen, at senest 4 år efter direktivets indførelse skulle kommissionen fastsætte fælles regler for udgifter, der ikke giver ret til fradrag. Dette er ikke lykkedes endnu, hvorfor stand still klausulen stadigvæk er gældende.

Ved indførelsen af EF's Indre Marked 1. januar 1993 bortfaldt pligten til at angive og betale importmoms ved samhandel mellem medlemslandene (Moms, Energi, Lønsum; 2004).

I 1994 blev en gennemgribende ændring af den danske momslov foretaget. Formålet var at foretage en tilpasning af systematikken og terminologien i den danske lov til det 6. momsdirektiv. Herudover ønskede man at gøre loven mere overskuelig og sammenhængende ved at samle flere bestemmelser, der før var fastsat i bekendtgørelser, i selve loven. Ydermere blev der udarbejdet en samlet bekendtgørelse for hele momsområdet (Moms, Energi, Lønsum; 2004).

Herefter er der blot foretaget mindre justeringer i den gældende momslov.

Neutralitetsprincippet.

Grundprincippet for momsen er neutralitetsprincippet, der betyder, at momsen på ingen måde må påvirke erhvervets eller forbrugernes dispositioner (Momsvejledningen; 2006-2).

Dette har været gældende allerede fra den første lovs indførelse jævnfør bemærkningerne til loven fra 1967:

”Under en merværdiafgift opkræves afgift i alle omsætningsled. Dette medfører imidlertid ikke nogen dobbeltbeskatning, fordi den enkelte erhvervsvirksomhed kun svarer afgift af den merværdi, som tilføres en vare i virksomheden. Summen af merværdierne i de enkelte omsætningsled, som en vare passerer på sin vej fra producent til forbruger, udgør varens forbrugerpris, og den samlede afgiftsbelastning for en vare vil derfor svare til afgiften beregnet af varens pris ved salg til forbrugeren.” (Folketingstidende 1964/65 tillæg A; spalte 2273).

Ved at der opkræves moms i alle led og der gives fradrag for virksomhedens indkøb, vil den forholdsmæssige momsbelastning være ens, uanset hvor varen indkøbes og om den er fremstillet ved håndkraft eller ved brug af maskiner (Momsvejledningen; 2006-2).

Ved handel med udlandet skal alle importerede varer belægges med moms svarende til dansk producerede varer og ved eksport skal varerne holdes udenfor den momspligtige omsætning og der skal kunne opnås fradrag for udgifter i forbindelse med at fremstille varerne til eksport (Moms, Energi, Lønsum; 2004).

Der foretages dog også brud på neutralitetsprincippet, da der er indført afgiftsfritagelse for nogle varer og tjenesteydelser; dette er, hvad der er omfattet af momslovens § 13. Andre transaktioner er slet ikke omfattet af momslovens anvendelsesområde, dette er eksempelvis holdingselskaber, der blot besidder kapitalinteresser i andre virksomheder.

Grunden til, at neutralitetsprincippet brydes, er ofte, at der er andre politiske hensyn, der vejer tungere, så som fordelingspolitiske hensyn (Fradragsret for merværdiafgift; 2004).

Afgrænsning.

Min hovedopgave er udarbejdet som et litteraturstudium.

Som arbejdsmetode har jeg gennem den sparsomme litteratur på området forsøgt at skabe mig et overblik over emnet og så herefter underbygget dette med kendelser og afgørelser afsagt af det danske retssystem og af EU domstolen.

Udarbejdelsen af opgaven bygger på, at læseren allerede har en grundlæggende forståelse af, hvad moms er og hvordan momsloven overordnet fungerer.

Jeg har udvalgt forholdsvis få emner til min hovedopgave og så prøvet at arbejde mig i dybden med disse fremfor at skulle nå rundt om hele momsloven.

Således har jeg ved udarbejdelsen af min hovedopgave valgt at fokusere på fradragsretten i momsloven, hvilket svarer til §§ 37 til 42 eller kapitel 9.

Ydermere ser jeg kun på fradragsretten i forbindelse med handel inden for Danmarks grænser, jeg ser således ikke på moms i forbindelse med import eller eksport.

Men selv ikke dette har været afgrænsning nok, hvorfor jeg har valgt følgende emner fra:

- Byggemoms - § 37 stk. 2 nr. 5 jf. §§ 6 og 7.
- Udtagning - § 37 stk. 3.
- Byttehandel - § 37 stk. 4.
- ”Skatteministerens rettigheder” - § 38 stk. 4.
- Veje til landbrugsejendomme - § 40 stk. 1.
- Fastnet telefoner - § 40 stk. 2.
- Leje af varebiler - § 41 stk. 3.
- Leverancer af guld - § 41 a.
- Anskaffelse og drift af vuggestue med mere - § 42 stk. 1 nr. 4.
- Kursusvirksomhed - § 42 stk. 3.

Andre emner i momsloven end fradragsretten er også behandlet i hovedopgaven, når dette har været relevant for forståelsen. Lige som der er sammenlignet med skattelovgivningen, hvor dette har kunne tilføre ekstra forståelse af fortolkningen af

fradragsretten for moms. Disse områder udenfor momslovens kapitel 9 er dog ikke behandlet særligt intensivt; specielt ikke skattelovgivningen.

Problemformulering.

Titlen på min hovedopgave angiver også det væsentligste emne i min hovedopgave.

Fradragsretten for merværdiafgift i Danmark.

Dette vil blive behandlet ved, at kapitel 9 i momsloven gennemgås paragraf for paragraf. Således at der begynder med en gennemgang af hvornår, der kan opnås fuldt fradrag – momslovens § 37. Her vil hovedvægten blive lagt på, hvilke kriterier den momspligtige virksomhed skal opfylde for at kunne opnå fuldt fradrag. Ydermere vil der være en gennemgang af nogle udvalgte emner, hvor der ofte kan være afgrænsningsproblemer i forbindelse med, om udgifterne udelukkende vedrører den momspligtige del af virksomheden.

Herefter vil de områder, hvor der er mulighed for delvist fradrag blive gennemgået.

I § 38 angives hovedreglen for det delvise fradrag. Her vil hovedvægten blive lagt på, hvorledes omsætningen efter momslovens § 38 stk. 1 skal opgøres; hvad skal medtages og hvad skal udelades. Der vil også være en grundig gennemgang af, hvilke muligheder der er for sektoropdeling henholdsvis efter momsloven og efter 6. momsdirektiv.

Efter § 39 kan der opnås fradrag for fast ejendom, hvis denne delvis anvendes til momspligtig virksomhed. Her er det væsentligste emne, hvilke muligheder der er for fradrag, hvis en del af boligen anvendes til momspligtig virksomhed. Der vil også være en grundig gennemgang af reglerne for udlejning af fast ejendom og hvilke muligheder, der er for at lade sig frivilligt registrere, således at udlejningen kan blive momspligtig.

Fradragsretten for varevogne reguleres af momslovens § 41. Det væsentligste i dette afsnit er, hvornår der kan opnås fradrag for anskaffelse af en varevogn; altså hvornår en varevogn anses for udelukkende at være anvendt til aktiviteter i forbindelse med den momspligtige virksomhed.

Afslutningsvis er der en gennemgang af de udgifter, der ikke kan opnås fradragsret for jævnfør momslovens § 42. Her vil gennemgangen følge opbygningen af selve paragraffen, hovedvægten vil dog blive lagt på restaurationsydelse, repræsentation og

specielt gennemgangen af personkøretøjer, til befordring af højst 9 personer vil være meget omfattende.

FULDT FRADRAG § 37.

Lovgrundlag for fuldt fradrag.

Efter momslovens § 37 stk. 1 kan registrerede virksomheder få fuldt momsfradrag for udgifter til indkøb af varer og tjenesteydelser, der udelukkende anvendes i den momspligtige virksomhed.

§ 37 bygger på 6. momsdirektivs artikel 17 stk. 2. Formuleringen i paragrafferne er ikke enslydende, da momsloven sprogligt er mere begrænsende end 6. momsdirektiv, hvilket efter Lars Loftager Jørgensen med flere i ”Momsloven med kommentarer” kan give forskellige afgørelser og fortolkninger. Hvorimod Moms 1; Fradragsret fremhæver 6. momsdirektivs meget generelle vendinger, hvorefter vurderingen om der kan opnås momsfradrag for de enkelte varer og tjenesteydelser overlades til de enkelte medlemslande. Under alle omstændigheder kan medlemslandene, indtil der er fastsat fælles fradragsregler for EU, opretholde undtagelser for momsfradrag, der var gældende i medlemslandet ved 6. momsdirektivs indførelse efter artikel 17 stk. 6; den såkaldte stand still klausul.

Afgrænsning af fradragsretten.

For at afgrænse fradragsretten har EU-domstolen indført begreberne ”direkte og umiddelbar tilknytning til momspligtige transaktioner” og ”generalomkostninger”.

Men før fradragsretten kan afgrænses må økonomisk virksomhed defineres, da dette er grundlaget for overhovedet at kunne opnå fradragsretten.

Økonomisk virksomhed.

Økonomisk virksomhed defineres i momslovens § 3 og i 6. momsdirektivs artikel 4, hvorefter alle former for selvstændig økonomisk virksomhed er omfattet, uanset om aktiviteten er som producent, handlende eller som tjenesteyder.

Ved økonomisk virksomhed forstås både regelmæssig virksomhedsdrift og de mere lejlighedsvis økonomiske transaktioner (Momsvejledningen; 2006-2).

Da der skal være tale om selvstændig erhvervsaktivitet, er personer der er ansat i et ansættelsesforhold ikke omfattet. Ligeledes kan privates salg af indbo ikke anses for at være økonomisk virksomhed (Moms, Energi, Lønsum; 2004).

Et lille udvalg af domspraksis angiver, hvad der ikke kan anses for at være økonomisk virksomhed.

Erhvervelse og besiddelse af obligationer, der ikke anvendes til nogen virksomhedsaktivitet, kan ikke anses for at være økonomisk virksomhed efter C-80/95 Harnas & Helm. Modtagelse af udbytte af obligationerne er heller ikke økonomisk virksomhed, da dette er en simpel følge af besiddelsen af obligationerne; for yderlig gennemgang af holdingselskaber se nedenfor.

Ligeledes kan forvaltning af investeringer gennem køb og salg af aktier og andre værdipapirer ikke anses for at være økonomisk virksomhed (C-155/94 Wellcome Trust).

En produktionsvirksomhed, der efter en brand kun drev virksomhed med momsfrigtaget udlejning af fast ejendom efter momslovens § 13 stk. 1 nr. 8, kunne ikke anses for at have drevet økonomisk virksomhed efter momslovens § 3. Det kunne heller ikke bevises, at virksomheden havde haft til hensigt at påbegynde momspligtig import af fliser og granit fra Spanien, hvorfor der ikke fandtes at have været foretaget momspligtig aktivitet i virksomheden (TfS 2004. 592).

Efter SKM 2006. 286 VLR kunne et bådudlejningsfirma ikke anses for at have drevet selvstændig økonomisk virksomhed, men derimod hobbyvirksomhed, da virksomheden ikke havde genereret noget overskud siden opstart. Virksomheden blev ikke drevet så intensivt, at der kunne forventes overskud på sigt og ejeren havde mulighed for at anvende aktiverne til privat brug.

Et interessentskab kunne ikke anses for at have drevet selvstændig økonomisk virksomhed efter momslovens § 3. Det kunne ikke godtgøres, at hensigten med interessentskabets køb af båd til havkapsejlas med deltagelse i Admirals Cup for øje, var at drive økonomisk virksomhed; Højeste ret fandt derimod, at hensigten med projektet var at indfri interessenternes egne sejsportslige ambitioner (TfS 1996. 570).

Direkte og umiddelbar tilknytning til momspligtige transaktioner.

Artikel 17 stk. 2 i 6. momsdirektiv skal fortolkes ud fra artikel 17 stk. 5, der siger:

”For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag...”

Udtrykket ”benyttes til” henviser til, at der skal være en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de omhandlede goder og tjenesteydelser og de momspligtige transaktioner og at det endelige mål, som den afgiftspligtige søger at opnå, er uden betydning (C-4/94 BLP Groupe plc; C- 98/98 Midland Bank; C-408/98 Abbey National; SKM 2001. 549 LSR og Fradragsret for merværdiafgift; 2004).

Det vil efter C-98/98 Midland Bank være umuligt at give en mere uddybende definition af, hvordan ”en direkte og umiddelbar tilknytning” skal forstås, dette må ske gennem vurdering af de konkrete forhold.

Nedenfor er en gennemgang af danske domme, der vedrører afgrænsningen af ”en direkte og umiddelbar tilknytning..”

En restaurant havde ved opstart af restaurationsvirksomhed lejet et lokale, der var uopsigeligt i 10 år. Efter 5 års drift, var virksomheden ikke længere rentabel, hvorfor denne lukkes, dog var virksomheden stadigvæk momsregistreret for betaling af husleje i den restende periode af den uopsigelige lejekontrakt. Landsskatteretten og Vestre Landsret fandt i SKM 2001. 543 VLR, at virksomheden ikke kunne anses for at have drevet økonomisk virksomhed efter momslovens § 3, i den periode, hvor den eneste aktivitet var betaling af husleje. Herefter kunne virksomheden ikke opnå momsfradrag for udgifterne til husleje.

Vestre Landsrets dom appelleres til Højeste ret, der ønsker EU domstolens præjudicielle afgørelse af, om der i det nævnte tilfælde var tale om økonomisk virksomhed efter 6. momsdirektivs artikel 4 stk. 1-3. EU domstolen finder, at der var tale om økonomisk virksomhed, da betalingen af husleje havde en direkte og umiddelbar tilknytning til det at drive restaurationsvirksomhed. For at kunne drive virksomheden, havde ejerne været nødsaget til at leje et lokale og da lokalet faktisk var blevet anvendt til dette, vil virksomhedens fortsatte pligt til at betale leje efter virksomhedens ophør udspringe direkte af den oprindelige restaurationsvirksomhed (C-32/03 I/S Fini H).

Skatteministeriet¹ tog herefter bekræftende til genmæle i overensstemmelse med EU domstolens svar. Herefter kunne Højeste ret afsige sin dom, således virksomheden kunne opnå fuldt fradrag for moms af huslejen (TfS 2005. 599).

En hobbyforretning, der måtte lukke og som havde en uopsigelig lejekontrakt på lokale, kunne efter Højeste rets dom i TfS 2005. 599 få fradrag for moms betalt af husleje, efter

¹ Skatteministeriet udsendte også Cirkulære 2005-93, hvor praksisændringen gennemgås og det bliver muligt for andre virksomheder, der har været nægtet fradrag i lignende sager at få tilbagebetalt momsen.

at virksomheden var lukket. Det havde ingen betydning, at virksomheden allerede havde afmeldt sin momsregistrering (SKM 2005. 478 LSR).

Modsætningsvis kunne der ikke opnås fradrag for udgifter i forbindelse med oprensning af en forurennet grund. Landsskatteretten fandt ikke, at der var en direkte og umiddelbar sammenhæng mellem den forretningsmæssige virksomhed og oprydningsomkostningerne, da der var gået 7 år fra ophør af virksomheden til oprensningen af grunden blev foretaget og i denne tid havde grunden været anvendt privat (SKM 2006. 72 LSR).

Driver en virksomhed kantine, er denne at anse for at være økonomisk virksomhed, hvorfor der er fuldt fradrag for udgifterne til kantinen; uanset om hovedvirksomheden driver momspligtige eller momsfritagne aktiviteter. Efter SKM 2005. 545 kunne et pengeinstitut derfor fradrage alle omkostninger i forbindelse med renovering af kantinens køkkenfaciliteter og spiselokale, da disse udelukkende blev anvendt i den momspligtige kantine.

I TfS 2003. 75 var der en direkte og umiddelbar forbindelse mellem virksomhedens aktiviteter med indspilning og udgivelse af musik og erhvervsmæssig udleje af værelser af kortere karakter evt. med forplejning. Herefter kunne virksomheden opnå fuldt fradrag for moms af udgifter til værelsesudlejningen og forplejningen.

Højesteret fandt i UfR 2004. 2233 H, at der var en direkte og umiddelbar sammenhæng mellem en fonds erhvervsvirksomhed med landbrug, skovbrug og savværk og driften af et slot, at fonden kunne opnå fradrag for omkostninger til vedligeholdelse af slottet. Slottet blev anvendt i fondens logo, herudover blev det anvendt til møder, kurser og fester for personale og forretningsforbindelser. Det havde ingen betydning, at slottet ikke blev anvendt særligt intensivt og at bestyrelsesmedlemmerne havde mulighed for at leje slottet til private formål²

Landsskatteretten var i TfS 2002. 222 kommet til samme resultat for en produktionsvirksomhed, der havde lejet et gods med tilhørende park, som lå i umiddelbar nærhed af virksomhedens hovedkontor og produktionslokaler. Den direkte og umiddelbare sammenhæng fremkommer gennem virksomhedens brug af godset og parken til møder, bespisning og i reklameøjemed. Her var det også underordnet, at

² Dommen er afsagt i dissens. 2 dommere mener ikke, at der er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem slottet og fondens momspligtige aktivitet, da slottet fremstår indrettet som privat bolig og bestyrelsesmedlemmerne har mulighed for at anvende slottet til private formål.

brugen af godset ikke havde været særlig intensivt, dog bemærkes det at anvendelsen af godset har været stigende.

Tilsvarende kunne et gods fratække udgifterne til reparations- og vedligeholdelsesarbejde på en klosterkirke, da kirken var en integreret del af godsets momspligtige virksomhed (TfS 1994. 756).

Et konkursbo kunne ikke opnå fradrag for advokatudgifter i forbindelse med retssag om en hensigtserklæring, som virksomheden havde afgivet til sit datterselskab, da der ikke var en direkte og umiddelbar sammenhæng mellem virksomhedens sikkerhedsstillelse og virksomhedens momspligtige aktivitet (SKM 2001. 458 LSR).

Ydermere var der en så direkte og umiddelbar sammenhæng mellem de momsbelagte advokatombestillinger og den efter momslovens § 13 stk. 1 nr. 11³ momsfratagne aktivitet, at der ikke kunne opnås fradrag efter momslovens § 37.

Det fandtes efter TfS 2002. 690 ikke godtgjort, at en sponsorindtægt havde en så direkte og umiddelbar tilknytning til en havkapsejlasbåd⁴, at der kunne opnås momsfradrag for de generelle udgifter til driften af denne. Der kunne kun opnås fradrag for udgifter i forbindelse med leveringen af reklameydelsen for sponsorbidraget.

En teaterforening kunne heller ikke opnå fradrag for videooptagelse af et egnesspil, da der ikke var en direkte og umiddelbar tilknytning mellem teaterforeningens momspligtige omsætning og udgifterne til optagelse af videoen (TfS 1996. 321).

Generalomkostning.

En generalomkostning⁵ er en omkostning, der indgår i virksomhedens generelle udgifter og dermed har en direkte og umiddelbar tilknytning til hele den økonomiske virksomhed (C-98/98 Midland Bank og Fradragsret for merværdiafgift; 2004).

Er generalomkostningen klart afgrænset og har en direkte og umiddelbar tilknytning til den momspligtige del af virksomheden, vil der være fuldt fradrag for denne generalomkostning efter momslovens § 37 stk. 1 (C-408/98 Abbey National plc). For yderlig gennemgang se nedenfor.

³ Momslovens § 13 stk. 1 nr. 11 regulerer finansielle aktiviteter.

⁴ Kapsejlasen blev anset for en amatørsport efter momslovens § 13 stk. 1 nr. 5, hvorfor der ikke kunne opnås fradrag af udgifterne ved driften.

⁵ Kaldes også for fællesudgifter eller fællesomkostninger.

Har generalomkostningen derimod en direkte og umiddelbar tilknytning til hele den økonomiske virksomhed, og virksomhedens både har momspligtige og momsfritagne aktiviteter, vil der være forholdsmæssigt fradrag for udgiften efter momslovens § 38 stk. 1 (C-408/98 Abbey National plc). For yderlig gennemgang se nedenfor.

Generalomkostninger, der har en direkte og umiddelbar tilknytning til virksomhedens momsfritagne aktivitet, vil der ikke kunne opnås fradrag til. Dette var gældende i SKM 2005. 528 LSR, SKM 2005. 454 VLR og SKM 2005. 485 LSR, hvor udgifter til ejendomsmægler blev anset for at have direkte og umiddelbar tilknytning til salg af fast ejendom, der er momsfritaget efter momslovens § 13 stk. 1 nr. 9. Udgifterne kunne ikke anses for at være generalomkostninger i forbindelse med at lukke de momspligtige virksomheder ned.

Eksempler på generalomkostninger kan være opstartsomkostninger og forsknings- og udviklingsomkostninger (Momsloven med kommentarer; 2006).

Fradragsrettens sammenhæng med omkostningerne.

Sammenhængen mellem fradragsretten og selve omkostningen kan opstå på følgende 3 forskellige måder:

- Direkte og umiddelbar tilknytning mellem omkostningen og en konkret momspligtig transaktion
- Direkte og umiddelbar tilknytning mellem omkostningen og momspligtige transaktioner på objektive vilkår
- Direkte og umiddelbar tilknytning mellem generalomkostninger og en afgrænset momspligtig del af virksomheden.

Konkret momspligtig transaktion.

Her er kravet, at omkostningen skal indgå som et reelt omkostningselement i de afgiftspligtige transaktioner virksomheden foretager; omkostningen skal være en del af den priskalkule, der laves på den færdig vare.

En indirekte sammenhæng mellem omkostningen og prisfastsættelsen er ikke nok til at medføre fradragsret, da kravet om en direkte og umiddelbar tilknytning mellem omkostning og transaktionen dermed ikke er opfyldt (C-4/94 BLP Groupe plc. og Fradragsret for merværdiafgift; 2004).

Omkostningen skal være afholdt inden den momspligtige transaktion gennemføres (Momsloven med kommentarer; 2006).

Momspligtige transaktioner på objektive vilkår.

Dette gælder for omkostninger, der er afholdt efter, at den momspligtige transaktion er gennemført. For at der kan opnås fradrag, skal omkostningen på objektive vilkår kunne henføres til den momspligtige transaktion. Vurderingen skal ske fra sag til sag (Momsloven med kommentarer; 2006).

Et forsikringsselskab, der havde bygningsagkyndige ansat, kunne fradrage momsen for udbetalte erstatninger i forbindelse med de ansattes fejl ved udarbejdelse af tilstandsrapporter jf. SKM 2001. 549 LSR. Der var efter Landsskatteretten en så direkte og umiddelbar forbindelse mellem den udbetalte erstatning og den momspligtige aktivitet, der foretoges af de bygningsagkyndige i forbindelse med udarbejdelsen af tilstandsrapporten, at der kunne opnås momsfradrag, selvom det ikke var de bygningsagkyndige, der reelt var skyld i, at fejl og mangler var opstået ved huset.

Hvorimod en ultralydsscanningsklinik ikke kunne fradrage omkostninger til husleje og annoncekontingent, der var betalt i forbindelse med ejerens tidligere drift af en cafe, da der ikke var en direkte og umiddelbar sammenhæng mellem driften af ultralydsscanningsklinikken og den tidligere drift af cafevirksomheden⁶ (SKM 2003.312 ØLR).

Generalomkostninger og momspligtige transaktioner.

En omkostning, der vedrører hele virksomheden og ikke blot den momspligtige transaktion, er der fuldt fradrag for, hvis der er en direkte og umiddelbar tilknytning til den momspligtige del af virksomheden.

Er virksomheden fuldt momspligtig, vil generalomkostningerne per definition have en direkte og umiddelbar tilknytning til den momspligtige transaktion, hvorfor der er fuld fradragsret.

Omkostninger i forbindelse med udstedelse af ekstra aktier ved børsintroduktion, kan anses for at være generalomkostninger, da omkostningerne til tjenesteydelserne har en direkte og umiddelbar tilknytning til den samlede økonomiske virksomhed. Dette til

⁶ Cafevirksomheden var på tidspunktet for momsfradragelsen ikke længere momsregistreret. Ejeren af cafeen hæftede for huslejudgifterne i 5 år, uanset om han drev virksomhed i lokalerne eller ej. Der vil eventuelt være mulighed for at få fradrag for momsen af huslejen efter Højeste rets dom i TfS 2005. 599.

trods for at udstedelse af aktier hverken udgør levering af goder eller tjenesteydelser mod vederlag efter 6. momsdirektivs artikel 2 nr. 1 (C-465/03 Kretztechnik AG).

Efter afsigelsen af C-465/03 Kretztechnik AG udsendte Told- og Skattestyrelsen cirkulære 2005-24, hvor praksis ændres, således der bliver indrømmet fradrag for indkøb mv. af ydelser, der anvendes i forbindelse med udstedelse af aktier og andre selskabsandele⁷.

Herefter kunne en dansk virksomhed ved Vestre Landsret opnå fradrag for udgifter, der var blevet afholdt i forbindelse med virksomhedens børsmission i 1998 (SKM 2005. 458 VLR).

En koncern med fællesregistrering kunne opnå fradrag for advokat og revisoromkostninger i forbindelse med køb af aktier i andre selskaber. Udgifterne i forbindelse med disse indkøb var efter Landsskatteretten at anse for generalomkostninger, da disse havde en direkte og umiddelbar tilknytning til den samlede økonomiske virksomhed. Da koncernen kun havde momspligtige aktiviteter, var der fuldt fradrag for omkostningerne (TfS 2002. 754).

Efter TfS 2004. 399 kunne et kommanditselskab fradrage omkostninger⁸ i forbindelse med undersøgelse af de skattemæssige konsekvenser ved at omdanne kommanditselskabet til et aktieselskab. Omkostningerne blev anset for at vedrøre virksomhedsoverdragelse efter momslovens § 8 stk. 1, hvorfor omkostningerne havde en direkte og umiddelbar tilknytning til virksomhedens samlede økonomiske virksomhed, således at udgifterne kunne anses for at være generalomkostninger. Det var uden betydning, at virksomhedsomdannelsen aldrig blev ført ud i livet.

En ejendomsmæglervirksomhed kunne opnå fradrag for generalomkostninger til annoncer og tilstandsrapporter i forbindelse med ejendomssalg, da disse udgifter havde en direkte og umiddelbar tilknytning til virksomhedens momspligtige salg af fast ejendom. Udgifterne vedrørte ikke virksomhedens momsfritagte aktivitet med formidling af lån for kreditforeninger (TfS 2000. 941).

Et symfoniorkester leje af øvelokale blev anset for at være en generalomkostning efter TfS 1999. 903. Der var fuldt fradrag for generalomkostningen, da brugen af øvelokalet udelukkende blev anvendt til forberedelse af momspligtige koncerter. De momsfritagte

⁷ Fradragsretten gælder uanset hvilken selskabsform, der er tale om.

⁸ Det var dog kun 75 % af omkostningerne, der kunne opnå momsfradrag for. De sidste 25 % blev anset for omkostninger vedrørende kommanditisternes private forhold; fordelingen blev foretaget ved et skøn efter momslovens § 38 stk. 2.

koncerter, der blev afholdt, var gentagelseskoncerter og brugen af øvelokalet var derfor uafhængigt af omfanget af disse momsfratagne koncerter.

En erhvervsskole, der var momsfrataget efter momslovens § 13 stk. 1 nr. 3, drev også momspligtigt landbrug, gartneri og skovbrug efter momslovens § 3. Erhvervsskolen kunne opnå fuldt momsfradrag efter momslovens § 37 stk. 1 for udgifterne vedrørende landbruget, gartneriet og skovbruget, da udgifterne kun vedrørte disse aktiviteter. Det var underordnet, at elever fra erhvervsskolen, der ikke selv kunne skaffe praktikpladser, fik praktikplads i landbruget, gartneriet eller skovbruget, da dette skete på samme vilkår som andre praktiksteder. Den erfaring som praktikanterne opnåede gennem arbejdet i landbruget, gartneriet eller skovbruget kunne ikke sidestilles med undervisning (TfS 2004. 220).

Krav for fuldt fradrag.

For at opnå fuldt fradrag skal følgende være opfyldt:

- Virksomheden skal være momsregistreret
- Det indkøbte skal være momsbelagt
- Det indkøbte skal fuldt ud anvendes i den momspligtige virksomhed

Momsregistrering.

En virksomhed er registreringspligtig⁹ efter momslovens § 47 stk. 1, hvis denne driver økonomisk virksomhed med levering af varer og tjenesteydelser, medmindre leveringen af varerne og tjenesteydelserne udelukkende sker efter momslovens § 13 (Momsvejledningen; 2006-2).

Momsfradraget afhænger ikke af, om udgifterne relaterer sig til indkomsterhvervelsen eller om der er tale om formueudgifter¹⁰. Det er heller ikke afgørende om udgifter relaterer sig til denne periodes omsætning eller relaterer sig til en længere fremtidig periode, hvorfor der er momsfradrag for udgifter til etablering, udvidelse, vedligeholdelse og afvikling (Moms, Energi, Lønsum; 2004).

⁹ Der er dog først registreringspligt, når de samlede leverancer overstiger kr. 50.000 inden for en 12 måneders periode jf. momslovens § 49 stk. 1. Efter momsvejledningen 2006-2 er det kun de momspligtige leverancer, der skal medregnes.

¹⁰ Skattemæssigt reguleres driftsomkostninger efter hovedreglen i statsskattelovens § 6 stk.1 litra a, hvorefter der er fradrag for at erhverve, sikre, vedligeholde indkomsten. Hovedreglen er suppleret af særregler for driftsomkostninger primært i ligningsloven og afskrivningsloven (Skatteretten 1 og 2; 2000).

Etableringsomkostninger.

Der kan opnås fradrag for etableringsomkostninger¹¹, der ligger før den reelle økonomiske virksomhed med køb og salg af varer og tjenesteydelser påbegyndes. Praksis for fradrag for etableringsomkostninger er udbygget gennem flere domme fra EU-domstolen.

I C- 286/83 Rompelman fik et ægtepar momsfradrag for udgifterne til en fordring på 2 ejerlejligheder, der efter bygning skulle udlejes til erhvervsdrivende, da EU domstolen fandt, at den økonomisk virksomhed allerede begyndte ved de forberedende handlinger, såsom indkøb af driftsmidler og kan bestå i flere på hinanden følgende handlinger.

Det er dog et krav, at det ved købet skal være hensigten at anvende det indkøbte i den momspligtige virksomhed. Har myndighederne således først erkendt fradrag for driftsudgifter ud fra virksomhedens hensigter, kan disse ikke kræves tilbagebetalt¹², blot fordi virksomheden viste sig ikke at være rentabel og derfor aldrig kom til at gennemføre momspligtige transaktioner (C-110/94 Intercommunale voor Zeewaterontziltling (Inzo)).

Gør ydre omstændigheder det umuligt for virksomheden at bruge¹³ de goder, der er opnået momsfradrag for, vil virksomheden stadig bevare sin fradragsret jf. C-37/95 Ghent Coal. Her havde virksomheden fradraget moms for investeringsarbejder på nogle købte grunde, virksomheden kom dog aldrig til at anvende grundene, da disse blev mageskiftet på Ghent kommunes initiativ.

Samme resultat kom EU-domstolen til i C-396/98 Grundstücksgemeinschaft Schlosstrasse, hvor den nationale lovgivning blev ændret fra afholdelse af de først investeringsomkostninger og til byggeriet stod færdigt til udlejning. Herefter havde virksomheden mulighed for at fradrage momsen efter de gamle regler.

Er hensigten om at drive økonomisk virksomhed afgivet i god tro¹⁴ og der er objektive forhold, der godtgør, at det virkelig er hensigten at drive økonomisk virksomhed, skal denne accepteres og dermed også det opnåede momsfradrag for indkøb af investeringsgoder. Dette uanset, at det ved første afgiftsansættelse, er klart, at

¹¹ Fradragsretten for etableringsomkostninger er indført for at bevare neutraliteten i momssystemet, da nyetablerede virksomheder ellers ville være momsmæssigt dårligere stillet end allerede etablerede virksomheder (C-110/94 Intercommunale voor Zeewaterontziltling (Inzo) og C-110/98 og C-147/98 Gabalfrija SL m.fl.).

¹² Dette er for at beskytte den berettigede forventning og sikre retsikkerhedsprincippet.

¹³ Det var ubestridt, at havde det ikke været på grund af mageskiftet, havde det været Ghent Coals hensigt at anvende grundene.

virksomheden aldrig vil komme til at drive momspligtig aktivitet (C-400/98 Brigitte Breitsohl).

Der kan ikke stilles krav om en mindste anvendelse af det indkøbte i den momspligtige virksomhed jf. C-97/90 Lennartz, hvor en skattekonsulent i 1985 køber et køretøj og i dette år kun anvender den til 8% erhvervsmæssig kørsel. I 1986 bliver han fuldtids skattekonsulent og indrager køretøjet i sin momspligtige virksomhed, hvilket han er berettiget til efter 6. momsdirektiv, da han allerede ved indkøbet af personkøretøjet havde til hensigt at anvende denne erhvervsmæssigt.

Myndighederne kan kræve virksomhedens hensigt underbygget af objektive momenter. Kan det indkøbte udelukkende anvendes i den momspligtige virksomhed med henblik på at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter, vil virksomhedens hensigt være underbygget (C-230/94 Renate Enkler). Dette var ikke noget problem i C-268/83 Rompelman, hvor de købte lokalerne kun egnede sig til erhvervsmæssig udlejning. Hvorimod der i C-230/94 Renate Enkler, hvor Enkler indkøbte en campingbil for at udleje denne erhvervsmæssigt, stilles større bevismæssige krav til hensigten om at drive økonomisk virksomhed, da campingbilen også kan anvendes privat. Ved vurderingen kan der efter dommen tages hensyn til, om virksomheden drives med henblik på at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter, den periode hvor godet faktisk udlejes, kundekredsens omfang og indtægternes størrelse. Det er op til den nationale ret at vurdere de konkrete omstændigheder i sagerne.

De nationale myndigheder må ikke opstille specielle krav for at opnå momsfradrag for etableringsomkostninger jf. C-110/98 og C-147/98 Gabalfrisa SL m.fl.; hvorefter virksomheder, der ønsker fradragsret for etableringsomkostninger skulle indgive erklæring inden påbegyndelsen af erhvervet. Herefter skulle virksomheden opstartes inden for et år, hvis dette ikke skete ville fradragsretten gå tabt.

For at kunne opnå fradrag for etableringsomkostninger efter 6. momsdirektiv skal følgende være opfyldt:

Virksomheden skal have til hensigt at drive økonomisk virksomhed

Hensigtserklæringen skal være afgivet i god tro

Myndighederne kan kræve hensigtserklæringen underbygget af objektive momenter.

Herefter er der fradrag for de investeringsomkostninger, der foretages inden den reelle økonomiske virksomhed påbegyndes.

¹⁴ Ved svig og misbrug vil myndighederne selvfølgelig have mulighed for at tilbagekalde fradragsretten

Efter Moms 1; Fradragsret (1999) er det kun modstræbende, at de danske myndigheder er begyndt at anerkende momsfradrag for indkøb til den momspligtige virksomhed, der er foretaget før den formelle momsregistrering. Det er dog et krav, at indkøbet udelukkende vedrører den momspligtige virksomhed. Herefter kunne en virksomhed i TfS 1997. 449 ikke få fradrag for løbende leverancer af telefon, telefax og elektricitet som blev anvendt i den momspligtige virksomhed før momsregistreringen, da virksomheden gik fra momsfritaget til momspligtig virksomhed.

Ligeledes kunne der ikke opnås fradrag for forgæves afholdte omkostninger i forbindelse med ombygning af ejendom til diskotek jf. SKM 2006. 299 LSR. Der var på intet tidspunkt foretaget momspligtige transaktioner, da diskoteket ikke kunne blive til noget på grund af manglende spiritusbevilling. Landsskatteretten fandt ikke, at der var tale om en afgiftspligtig person, der drev selvstændig økonomisk virksomhed, da det ikke over for myndighederne var godtgjort, at hensigten var at drive momspligtig virksomhed, da virksomheden aldrig havde været anmeldt til momsregistrering.

Momsbelagt indkøb.

For at kunne opnå momsfradrag skal købet være dokumenteret med en forskriftsmæssig faktura¹⁵. Har sælger fejlagtigt faktureret et salg med moms, vil køber ikke have fradrag for denne moms jf. C-342/87 Genius Holding. Virksomheden havde fradraget moms, der var faktureret til dem af deres underentreprenører, der dog ikke havde lovmæssigt grundlag for foretage dette momsfradrag. Efter artikel 17 stk. 2 litra a i 6. momsdirektiv er fradragsretten nemlig begrænset til kun at omfatte moms af momspligtige transaktioner eller moms som er betalt i det omfang, at det faktisk skyldes.

I TfS 1998.772 kommer Told- og Skattestyrelsen til samme resultat, hvorefter rederier ikke har fradrag for forkert fakturerede momsbeløb. Told- og Skattestyrelsen fremhæver, at der i momslovens § 37 stk. 1 står, at virksomhederne kun kan fradrage ”afgiften efter denne lov”.

Momsfradraget vil dog kunne opretholdes af køber, selvom sælger ikke indbetaler momsen til myndighederne, medmindre det er klart for køber, at sælger ikke vil indbetale momsbeløbet (Moms 1; Fradragsret; 1999).

(C-400/98 Brigitte Breitsohl og C-110/94 Intercommunale voor Zeewaterontzilting (Inzo)).

¹⁵ Kravene til fakturaerne er reguleret i kapitel 11 §§ 40 – 49 i momsbekendtgørelsen nr. 192 af 20. marts 2001.

Udelukkende anvendes i momspligtige virksomhed.

For at kunne opnå fradrag for momsen skal varerne og tjenesteydelserne anvendes fuldt ud i den momspligtige virksomhed. Dog er der også fradrag for udgifter i forbindelse med de varer og tjenesteydelser, der kan afsættes momsfrit efter momslovens §§ 14 – 21 og § 34¹⁶, da dette egentligt er momspligtige transaktioner, men de er enten fritaget for moms eller også er momsbeskatningsstedet i et andet land.

Anvendes varerne og tjenesteydelserne også til formål, der ikke vedrører den momspligtige virksomhed så som transaktioner, der er fritaget for moms efter momslovens § 13 eller til privat anvendelse, skal der ske en fordeling af udgifterne efter § 38 i momsloven; for gennemgang se nedenfor.

Så længe varerne og tjenesteydelserne udelukkende anvendes i den momspligtige del af virksomheden er det underordnet om, der er tale om omsætningsvarer¹⁷ eller om det er omkostningsvarer¹⁸ (Moms, Energi, Lønsum; 2004). Det svind og spild, der opstår i forbindelse med produktionen, er der også fradrag for.

Fradraget afhænger ikke af den endelige vares salgspris, hvorfor der også er fradrag, selvom den færdige vare sælges under fremstillingspris (Moms 1; Fradragsret; 1999).

Udvalgte emner.

Følgende udvalgte emner vil herefter blive gennemgået, da der ofte kan være afgrænsningsproblemer i forbindelse med udelukkende anvendelse i den momspligtige del af virksomheden:

- Anlægsaktiver
- Driftsmidler
- Personaleudgifter
- Reklameudgifter
- Virksomhedsoverdragelse

Anlægsaktiver.

Der er momsfradrag for de anlægsaktiver, der indkøbes for udelukkende at blive anvendt i den momspligtige del af virksomheden efter momsloven § 37 stk. 1.

¹⁶ Eksempel vis salg af varer og ydelser med momsbeskatningssted i udlandet og eksport, leverancer til fly og skibe og levering af aviser.

¹⁷ Omsætningsvarer er varer, der indkøbes til videreforarbejdning eller til videre salg.

Virksomhederne skal vurdere anskaffelsen af hvert enkelt aktiv ud fra, om anskaffelsen er nødvendig, sædvanlig eller naturlig for den momspligtige del af virksomheden (Momsvejledningen; 2006-2).

Afgrænsningsproblemerne opstår, når anlægsaktiverne kan eller bliver anvendt enten i den momsfritagne del af virksomheden eller til virksomheden uvedkommende formål såsom private.

Der kunne opnås fradrag for etableringsomkostningerne i forbindelse med etablering af svømmebassin og motionsrum med tilhørende bade og omklædningsfaciliteter, da udgifterne var afholdt til brug for virksomheden, uanset at personalet kunne benytte faciliteterne efter endt arbejdstid (TfS 1990.520 NA).

En virksomhed kunne opnå fradrag for etablering af en containerby, der skulle bruges af personalet som midlertidigt ophold under udførsel af et større entreprenørprojekt, da arbejdets karakter nødvendiggjorde, at personalet havde et sted at overnatte (TfS 1992.105). For yderlig gennemgang se nedenfor.

Efter TfS 1996.217 kunne der opnås fuldt fradrag for omkostningerne ved bygning af 3 grundmurede huse og et fælleshus, da disse ud fra en samlet vurdering måtte anses for at være bygget til momspligtig hoteldrift og ikke momsfritaget sommerhusudlejning. For yderlig gennemgang se nedenfor.

Overgår et anlægsaktiv fra anvendelse i den momspligtige del af virksomheden til momsfritaget eller privat anvendelse, skal der sker en regulering af den opnåede fradragsret efter momslovens §§ 43 og 44. For yderlig gennemgang se momsvejledningen 2006-2 afsnit J.4.

Driftsmidler.

Som ved anlægsaktiver, er der fuldt fradrag for de udgifter til driftsmidler, der udelukkende anvendes i den momspligtige del af virksomheden. Her skal der også foretages en vurdering af det konkrete driftsmiddel ud fra, om det er en nødvendig, sædvanlig eller naturlig del af den momspligtige virksomhed (Momsvejledningen; 2006-2).

¹⁸ Omkostningsvarer er varer, der forbruges under forarbejdningen eksempelvis smøroleie, elektricitet og papir.

Der vil dog kunne opnås fradrag for driftsmidler, der andet sted ville være anset for at være private udgifter. Dette er for eksempel TV med mere, der installeres om bord på fiskekuttere (Moms 1; Fradragsret; 1999) og indkøb af instrumenter til personaleorkester (Mn 331/1971). Fradraget kan opnås, da medarbejdernes trivsel påvirker deres arbejdsindsats og dermed også virksomhedens omsætning (Momsvejledningen; 2006-2).

Telefoner.

For stationære telefoner¹⁹ er der en særregel i momslovens § 40 stk. 2²⁰, hvorimod mobiltelefoner efter TfS 1996. 926 og ASDL-linier efter TfS 2003. 678 skal anses for et driftsmiddel efter hovedreglerne i §§ 37 og 38.

En mobiltelefon kan godt fradrages fuldt ud til trods for, at denne er installeret i en personbil²¹; det er det faktiske brug af mobiltelefonen, der er afgørende for fradragsretten (Momsvejledningen; 2006-2).

Det er virksomheden, der skal kunne godtgøre, at mobiltelefonen ikke har været anvendt til formål, der er den momspligtige virksomhed uvedkommende (Moms 1; Fradragsret; 1999). Dog sidestilles enkeltstående opkald til hjemmet med en tilsvarende brug af en stationær telefon, hvorfor dette ikke indskrænker fradragsretten jf. TfS 1996. 239²². Den udleverede mobiltelefon skal være nødvendig for den ansattes udførsel af sit arbejde i virksomheden; eksempel vis ved tilkaldevagt, for at der kan opnås fradragsret.

Motorkøretøjer.

Motorkøretøjer er et driftsmiddel, der både reguleres af momslovens hovedregler i §§ 37 og 38 og af særregler.

Der er særregler for varevogne med en totalvægt på ikke over 3 tons i momslovens § 41 og for personmotorkøretøjer, der er indrettet til befordring af ikke mere end 9 personer inklusiv chaufføren i § 42 stk. 1 nr. 7, for gennemgang af disse se nedenfor.

Alle andre motorkøretøjer skal behandles som almindelige driftsmidler. Motorkøretøjer omfatter herefter lastbiler, busser med plads til befordring af mere end 9 personer

¹⁹ Stationære telefoner omfatter også ISDL- forbindelser efter TfS 2003. 678

²⁰ For yderlig gennemgang se momsvejledningen 2006-2 afsnit J.2.3.

²¹ Efter momslovens § 42 stk. 1 nr. 7 er der ikke fradrag for personkøretøjer; for gennemgang se nedenfor.

²² TfS 1996. 239 vedrører den skattemæssige behandling af mobiltelefoner, men kan efter Moms 1; Fradragsret; 1999 anvendes tilsvarende på vurdering af fradrag for moms.

inklusiv chaufføren, cykler, knallerter og flyvemaskiner (Momsloven med kommentarer; 2006).

Personbefordring er efter momslovens § 13 stk. 1 nr. 15 fritaget for moms, dette gælder uanset med hvilket motorkøretøj transporten foretages (Moms, Energi, Lønsum; 2004). Dog gælder undtagelsen kun for busser²³, der kører i rutekørsel²⁴, hvorimod turistkørsel er momspligtig.

Medbringer passagerer bagage er denne også momsfrataget jf. Folketingstidende 93-94 tillæg A, hvorimod transport af bagage alene er momspligtig.

Ligeledes er hyrevognes befording af varer momspligtig, hvilket salg af reklameplads og streamers på motorkøretøjet også er, hvorimod bestillingskontoret anses for en integreret del af personbefordringen og derfor er momsfrataget (Moms 2; Fritagelser og lønsum; 2003).

Momsfritagelsen for personbefordring²⁵ er ikke med i det 6. momsdirektiv, men der er mulighed for en overgangsordning efter artikel 28 stk. 3 litra b jf. bilag F nr. 17. Herefter kan befording af personer momsfratages, hvis der har været en sådan regel i lovgivningen inden 6. momsdirektivs ikrafttræden. Overgangsperioden gælder stadig, da der ikke er vedtaget fælles regler på nuværende tidspunkt.

Problemstillingen bliver her at afgrænse, hvornår der udelukkende køres for den momspligtige virksomhed og hvornår motorkøretøjet også anvendes til formål, der er den momspligtige virksomhed uvedkommende. Vurderingen sker efter samme regler som for varevogne med totalvægt under 3 tons, hvorfor der henvises til gennemgangen heraf nedenfor.

Personaleudgifter.

Personaleudgifter er fuldt fradragsberettigede driftsudgifter²⁶, hvis disse er afholdt i virksomhedens interesse. Er der derimod tale om naturalieydelse eller frynsegoder til

²³ En bus defineres i momslovens forstand som et motorkøretøj, der er indrettet til transport af mere end 9 personer inklusiv chaufføren (Momsloven med kommentarer; 2006).

²⁴ Rutekørsel defineres i § 2 i busloven.

²⁵ I 6. momsdirektiv er det kun transport af syge eller tilskadekomne personer, der er fritaget for moms jf. artikel 13, punkt A, stk. 1, litra p (Moms 2; Fritagelser og lønsum; 2003).

²⁶ Kaffe og te til personale kan ikke anses for personaleudgift; disse er omfattet af kostbegrebet i momslovens § 42 stk. 1 nr. 1; for gennemgang se nedenfor.

indehaver eller personale, er der ikke fradrag efter momslovens § 42; for gennemgang af denne se nedenfor.

Afgrænsningen mellem personaleudgifter og naturalieydelse vil ske ved gennemgang af praksis.

Beklædning.

Som hovedregel vil der være momsfradrag for virksomhedens udgifter til arbejdstøj, der stilles til rådighed for personalet under deres udførelse af arbejdet, uanset at dette kan ses som en naturalieaf lønning.

Er der tale om almindeligt arbejdstøj, så som kedeldragt, skal følgende efter Moms 1; Fradragsret (1999) være opfyldt

- Arbejdstøjet skal være virksomhedens ejendom.
- Arbejdstøjet skal leveres tilbage ved ansættelsens ophør.
- At det er påbudt personalet, kun at anvende arbejdstøjet i arbejdstiden.

Hvis der derimod er tale om almindelig civilbeklædning, så som bukser, skjorter m.m. skal beklædningen efter AFG 985/1986 også være forsynet med virksomhedens navn eller logo.

Sportsbeklædning, der stilles til rådighed for personalet og som leveres tilbage ved ansættelsens ophør, vil der også være fradrag for efter AFG 345/1972.

Faciliteter for personale.

Efter TfS 1990.520 NA er der fradrag for udgifter til etablering af svømmebassin og motionsrum med tilhørende bade og omklædningsfaciliteter. Momsnævnet lagde vægt på, at udgifterne var afholdt til brug for virksomheden, uanset at personalet kunne benytte rummene efter endt arbejdstid. Efter Moms 1; Fradragsret (1999) kan denne afgørelse bruges til at opnå fradrag for opholdsrum og idrætsfaciliteter, der indrettes af virksomheden til brug af personalet også uden for arbejdstiden.

Indkøber virksomheden musikinstrumenter til brug for orkester, hvor alle er ansatte i virksomheden, vil der også være fradrag for dette jf. AFG 331/1971.

Kursusudgifter.

Kurser, der afholdes for personalet med et fagteknisk indhold, vil der altid være fradrag for, da dette vil forøge den ansattes værdi for virksomheden.

For kurser, der ikke har et specifikt fagteknisk indhold, kan der også være fradrag for, hvis disse afholdes i virksomhedens interesse som et led i den almindelige personalepolitik eller som pleje af virksomhedens image. Dette var gældende i TfS 2001. 96, hvor en virksomhed fik fradrag for at afholde kursus i livsplanlægning for ældre ansatte, der forventede at gå på pension inden for de næste 2 til 3 år²⁷.

Undervisning.

Kan virksomheden kræve, at personalet gennemfører en uddannelse og betales denne af virksomheden, vil virksomheden kunne opnå fradrag for udgifterne til indkøb af faglitteratur og undervisningsaktiviteterne²⁸ efter AFG 186/68.

Afgørelsen er senere blevet suppleret af NA 1018/1987, hvorefter der for revisionsbranchen også er fradrag for faglitteratur, der er indkøbt af virksomheden til brug for personalet, uanset at virksomheden ikke kan kræve, at personalet gennemfører uddannelsen. Lærebøgerne skal efter personalets brug indgå i virksomhedens bibliotek.

Flytteudgifter.

Forflyttes en ansat til en anden afdeling inden for den samme koncern, vil der være fradrag for afholdte flytteomkostninger jf. TfS 2001.96 LSR. Forflytningen sker i virksomhedens interesse og vedrører virksomhedens aktiviteter, da den vil styrke den ansattes kompetencer og dermed dennes mulighed for at bestride jobbet i virksomheden.

Reklameudgifter.

Efter Harmonisering af skatte- og afgiftsregler fra 1991 skal de fradragsberettigede reklameudgifter afgrænses over for de ikke fradragsberettigede repræsentationsudgifter og gaver²⁹ ud fra de samme kriterier som gælder inden for skatten³⁰. Dette underbygges af TfS 1994. 401, hvor der var opnået skattemæssigt fradrag for vin med virksomhedens logo, der blev anvendt til præmier i bankospil og som udskænkning ved

²⁷ Der kunne dog ikke opnås fradrag for ægtefælders deltagelse, da Landsskatteretten fandt, at deres deltagelse var et for virksomheden uvedkommende formål.

²⁸ Eksempelvis kørekort til mekanikerlærlinge

²⁹ Der er heller ikke momsmæssigt fradrag for repræsentationsudgifter og gaver efter momslovens § 42 stk. 1 nr. 5; for gennemgang se nedenfor.

³⁰ Skattemæssigt er der fuldt fradrag for reklameudgifter efter ligningslovens § 8 stk. 1.

byggeudstillinger; momsnavnet anså herefter også vinen for at være en fradragsberettiget reklameudgift efter momsloven.

Efter cirkulære nr. 72 fra 1996 vedrørende ligningsloven karakteriseres reklameudgifter som værende udgifter, der afholdes over for en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder. Ydermere tager reklameudgifter sigte på at opretholde en virksomheds almindelige omdømme eller fremme dens interesser ved at gøre den kendt og fordelagtigt bemærket. Herefter kunne en øldepotejer få fradrag for øl og vand, der blev uddelt til tilfældige kunder på restauranter og i dagligvarebutikker, hvor der blev leveret øl og vand til, da uddelingen havde til formål at forbedre øldepotets omdømme i lokalsamfundet (TfS 1993. 244).

Er udgifterne til indkøb eller fremstilling af varerne på under kr. 100 ekskl. moms og varerne på iøjnefaldende måde er forsynet med virksomhedens navn eller logo³¹ og de er fremstillet med henblik på at blive uddelt til kunder eller potentielle kunder, vil der være fradrag.

En virksomhed opnåede fradrag for leje af bus til transport af potentielle kunder mellem virksomhedens fabrik og dens detailforretning, da værdien af turen for kunderne havde en ringe værdi og transporten var en salgsfremmende foranstaltning (AFG 1044/88).

Indkøbes der varer af en ubetydelig værdi og uddelingen af disse ikke i væsentlig grad vil påvirke den enkelte kundes eller forretningsforbindelses beslutning om foretagelse af køb, vil der også være fradrag herfor. Dette gælder kaffe og te³² til forretningsforbindelser og kunder (TfS 2000. 76, TfS 2000. 101 og TfS 1990. 144). Der må også gerne serveres en småkage til (TfS 1993. 052). Uddeling af bolsjer; enkeltvis indpakket med påtrykt logo er også en fradragsberettiget reklameudgift på grund af bolsjernes ringe værdi og det miljøskabende element ved at have sådanne bolsjer stående fremme (TfS 1995. 753).

Ved ”Åbent hus” arrangementer, messer og udstillinger kan der godt uddeles små gaver til en ubetydelig værdi, uden at virksomhedens navn eller logo er påtrykt og der kan stadigvæk opnås fuldt momsfradrag. Mad og drikke af lettere karakter vil der også være fradrag for (Cirkulære 1996-72).

³¹ Efter TfS 1990. 38 kunne der ikke opnås fradrag for vinflasker til en værdi under kr. 100 og med påtrykt firmanavn og logo, da disse ikke var givet til en bestemt person og ikke en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder, hvorfor vinflaskerne blev anset for at være gaver eller repræsentation; for gennemgang se nedenfor.

³² Det er fra Told- og Skattestyrelsen præciseret i TfS 2003. 601, at det kun er kaffe og te til forretningsforbindelser, der er fuldt fradrag for, hvorimod egentlig bispisning af forretningsforbindelser i

Forretningsjubilæer, fødselsdage og receptioner kan fradrages fuldt ud, hvis følgende forudsætninger er opfyldt.

- Begivenheden skal have en nær tilknytning til virksomheden.
- Arrangementet skal være rettet mod en ubestemt gruppe af kunder og potentielle kunder.
- Der må ikke være tale om egentlig bispisning; men blot et mindre traktement.
- Der må ikke være dækket op til deltagerne og der må ikke serveres ved bordene (Moms 1; Fradragsret; 1999).

Et sådant arrangement kunne efter cirkulære 1996-72 være et pengeinstituts reception i forbindelse med fødselsdag, hvor der bydes på en forfriskning og uddeles balloner og flag.

Reklameudgifter kan også bestå i bidrag til lotterier og lignende. En importør af modetøj opnåede således fradrag for gaver til et ugebladslotteri, da omtalen i forbindelsen med konkurrencen kunne anses for reklame (TfS 1993. 200).

Sponsorering af sportsklubber, sportsfolk og kulturelle formål anses også for at være reklameudgifter efter cirkulære 1996-72. Efter TfS 2003. 785 kunne bryggerigruppen dog kun opnå delvis fradrag for sponsoratet, da en del af betalingen bestod i fribilletter til de sponsorerede fodboldklubbers kampe.

Der var fuldt momsmæssigt fradrag for den del af sponsoratet, der blev modsvaret af reklameydelse; eksempel vis skiltreklame på stadion og firmalogo på spillerdragter. De fribilletter, der gav en stå- eller siddeplads til fodboldkampe og som blev uddelt i forbindelse med salgskampanjer i forskellige butikker og som præmier i konkurrencer udskrevet af Bryggerigruppen kunne også anses for reklameudgifter på grund af deres anvendelse og ringe værdi³³.

VIP-billetter og fodboldrejser til udlandet havde så stor en værdi, at de ikke kunne anses for at være reklameudgifter, men derimod var disse anvendt til repræsentation, for gennemgang se nedenfor.

egen kantine stadigvæk er repræsentation og derfor skal behandles efter momslovens § 42 stk. 1 nr. 5, for gennemgang se nedenfor.

³³ Østre landsrets dom er anket til Højesteret, men her er endnu ikke truffet afgørelse. Indtil denne afgørelse gælder den hidtidige praksis for gaver og reklameydelse efter TfS 2003. 860.

Virksomhedsoverdragelse.

Efter cirkulære nr. 2001-34 er der fradragsret for momsbelagte omkostninger i forbindelse med momsfritagne virksomhedsoverdragelser. Efter C-497/01 Zita Modes Sarl; præmis 39 skal hel eller delvis virksomhedsoverdragelse forstås som:

”..overdragelse af en forretning eller selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og eventuelle immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan fortsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed...”

Der vil således være fradrag for momsbelagte omkostninger ved salg af fast ejendom, der er frivilligt momsregistreret for udlejning; hvis salget sker i forbindelse med en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse.

Ændringen i den danske praksis kom efter EU domstolens afgørelse af C-408/98 Abbey National plc. Denne dom omhandler en virksomhed, der har været frivilligt registreret for udleje af ejendomme. I forbindelse med en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse solgte virksomheden sine forpagtningsrettigheder til den udlejede ejendom. I forbindelse med salget havde virksomheden momsbelagte udgifter til tjenesteydelser, hvilke virksomheden foretog fradrag for i forbindelse med momsopgørelse. Dette var virksomheden også berettiget til efter EU domstolens afgørelse, da disse omkostninger kunne anses for at være en del af virksomhedens almindelige generalomkostninger; for yderlig gennemgang af generalomkostningsbegrebet se ovenfor.

Sker salget af den faste ejendom, der har været anvendt til momspligtig udlejning, derimod ikke i forbindelse med hel eller delvis virksomhedsoverdragelse vil omkostningerne herved ikke kunne fratrækkes, da der så vil være tale om momsfritaget salg af fast ejendom efter momsloven § 13 stk. 1 nr. 9³⁴ (Cirkulære 2001-34).

Told- og Skattestyrelsen fastholder ovennævnte praksis, da styrelsen ikke finder, at C-408/98 Abbey National plc. ændrer på den tidligere afsagte dom fra EU domstolen; C-4/94 BLP Groupe plc. Denne dom omhandler en virksomhed, der fratrag moms af tjenesteydelser, der var afholdt i forbindelse med virksomhedens salg af kapitalandele. Virksomheden havde efter EU domstolens afgørelse ikke fradrag for disse tjenesteydelser, da der ikke kan opnås fradrag for tjenesteydelser, der anvendes til en momsfritaget transaktion; uanset at det endelige formål med den afgiftsfritagne transaktion er gennemførelsen af en afgiftspligtig transaktion.

Kirketerp; 2003 og Loftager Jørgensen; 2001 går i rette med Told- og Skattestyrelsens fortolkning af C-4/94 BLP Groupe plc., da de ikke mener, at salg af kapitalandele, der ingen sammenhæng har med virksomhedens momspligtige aktivitet, kan sammenlignes med salg af fast ejendom, der har været anvendt til den momspligtige aktivitet. Salget af en fast ejendom, der har været anvendt i den momspligtige aktivitet, har en så direkte og umiddelbar tilknytning til den momspligtige aktivitet, at omkostningerne herved må anses for at være generalomkostninger for virksomheden, hvorfor der bør indrømmes fradragsret for omkostningerne.

Krav for moms fritaget virksomhedsoverdragelse.

Momsfritagne virksomhedsoverdragelse reguleres efter momslovens § 8 stk.1 3. punktum³⁵. Herefter kan virksomhedsoverdragelser ikke anses for at være overdragelse af et gode, hvorfor dette kan ske moms frit.

For at en virksomhedsoverdragelse kan ske moms frit, skal følgende være opfyldt

- Køber skal være eller blive momsregistreret.
- Overdragelsen skal omfatte alle de aktiver, der er nødvendige for at drive virksomheden videre (Momsloven med kommentarer; 2006).
- Sælger skal ophøre med at drive den pågældende virksomhed.
- Købers hensigt med de købte aktiver. Enten skal køber fortsætte driften eller udøve en driftsmæssig aktivitet, der kan sidestilles hermed (Cirkulære 2001-34).

Køberen skal altså overtage hele virksomheden eller en selvstændig del af denne, der kan drives som en selvstændig økonomisk virksomhed. Det skal også være køberens hensigt at drive virksomheden videre og ikke blot at likvidere virksomheden eller sælge hele varebeholdningen fra. Det er dog ikke noget krav, at køberen driver den samme virksomhed som sælgeren (C-497/01 Zita Modes Sarl.).

Salg af en udlejningsejendom kunne efter TfS 2004. 499 ikke anses for at være del af en virksomhedsoverdragelse, da køber ikke fortsatte med at udleje ejendommen, men anvendte denne i sin ejendomsmæglervirksomhed. Herefter fandt Landsskatteretten, at

³⁴ Således kunne en virksomhed i TfS 2000. 692 ikke opnå fradrag for tjenesteydelse i forbindelse med salg af ejendomme, der var frivilligt momsregistreret for momspligtig udlejning, da tjenesteydelserne vedrørte levering af fast ejendom, der er moms fritaget efter momslovens § 13 stk. 1 nr. 9.

³⁵ Bestemmelsen bygger på 6. momsdirektivs artikel 5 stk. 8.

sælger kun havde solgt sin faste ejendom og ikke hele udlejningsvirksomheden inkl. lejemål med mere.

Efter SKM 2005. 454 VLR kunne salg af tidligere hotel til ferielejligheder ikke karakteriseres som hel eller delvis virksomhedsoverdragelse, da køberne ikke var momsregistrerede.

I TfS 2003. 581 solgte en edb virksomhed sine domicilejendomme og de resterende aktiver og passiver til forskellige købere, hvorfor der efter Told- og Skats mening ikke kunne være tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse efter momslovens § 8 stk. 1. Køber ville gerne købe hele virksomheden, men da der ikke kunne opnås enighed om pris for domicilejendommene, fik sælger mulighed for at sælge ejendommene til anden side inden for en angiven tidsfrist. Samtidigt blev en 30 årig lejekontrakt mellem sælger og køber underskrevet, således køber kunne fortsætte med at anvende ejendommene som domicil, uanset om disse blev solgt til anden side. Domicilejendommene blev solgt til anden side. Landsskatteretten fandt heller ikke, at der var tale om en virksomhedsoverdragelse, hvorfor der ikke kunne opnås fradrag for omkostningerne i forbindelse med tjenesteydelserne herved. Ydermere kunne sælger ikke opnå fradrag for ejendomsmægler udgifterne, da disse havde en direkte og umiddelbar tilknytning til salg af fast ejendom efter momslovens § 13 stk. 1 nr. 9³⁶.

Virksomheden appellerede til Landsretten og gjorde gældende, at domicilejendommene inden salget var overgået til udlejningsejendomme i en erhvervs-mæssig udlejningsvirksomhed. Efter Told- og Skattestyrelsens meddelelse offentliggjort i TfS 2004. 677, kunne virksomheden herefter få fradrag for ejendomsmægler udgifterne, da disse var generalomkostninger³⁷ i forbindelse med overdragelsen af den etablerede udlejningsvirksomhed.

Det var i TfS 2002. 72 ubestridt, at der var tale om en momsfrataget virksomhedsoverdragelse, hvorfor der var fradrag for tjenesteydelser, der var afholdt i forbindelse med virksomhedsoverdragelsen. Virksomheden kunne dog ikke opnå fradrag for tjenesteydelser afholdt i forbindelse med overdragelse af selskabsandele, uanset om overdragelsen af disse var del af den samlede virksomhedsoverdragelse. Landsskatteretten bygger sin afgørelse på, at selskabsandele ikke er omfattet af

³⁶ Dommen er afgjort ved dissens, hvorefter et retsmedlem finder, at udgifter afholdt i forbindelse med afståelse af fast ejendom, der tidligere har været anvendt i den momspligtige virksomhed, må anses for at være en generalomkostning, som der er fradrag for efter de almindelige regler i momslovens §§ 37 og 38.

³⁷ For yderlig gennemgang af generalomkostningsbegrebet se ovenfor.

afgørelsen i C-408/98 Abbey National plc og at hverken besiddelsen af selskabsandele eller overdragelsen af disse har indebåret momspligtige transaktioner.

Der var ikke tale om virksomhedsoverdragelse i TfS 2002. 135, hvor 2 tidligere ansatte på en maskinstation, valgte at drive denne videre i forbindelse med den tidligere ejers ophør med drift af virksomheden. De tidligere ansatte overtog vederlagsfrit maskinstationens navn og telefonnummer og de lejede de driftsbygninger, hvorfra maskinstationen hele tiden var blevet drevet fra. Driftsmidlerne fra den tidligere maskinstation, blev solgt på en aktion, hvor de ansatte købte knapt halvdelen af den oprindelige maskinstations driftsmidler. Landsskatteretten fandt ikke, at der kunne være tale om en samlet virksomhedsoverdragelse, da der ikke var foretaget en samlet overdragelse af driftsmidlerne og navn med mere fra sælger til de nye ejere af maskinstationen. Herefter kunne den nye virksomhed opnå fradrag for momsen på de driftsmidler, der var købt på auktionen.

Salg af inventar i forbindelse med bortforpagtning af hotelvirksomhed kunne anses for at være virksomhedsoverdragelse, hvorfor der var fradrag for afholdte tjenesteydelse i forbindelse hermed. Udgifterne findes således at have en så direkte og umiddelbar tilknytning til virksomhedens økonomiske virksomhed, momspligtig hotelvirksomhed, at udgifterne kunne anses for at være generalomkostninger (TfS 2001. 622).

Er varelageret det eneste reelle aktiv i virksomheden, vil salg af dette også være en virksomhedsoverdragelse. Varelageret kan godt overtages i flere omgange eller sælges til flere forskellige købere. Virksomhedsoverdragelsen skal i så fald underbygges af andre kriterier, så som den overtagne virksomhed lukkes og køber fører den overtagne virksomhed videre (TfS 1999. 87 og TfS 1999. 918).

Delkonklusion.

For at virksomheder, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, skal kunne opnå fuldt fradrag for omkostninger, skal disse omkostninger udelukkende være anvendt i den momspligtige virksomhed. Dette kan opnås, når omkostningerne har en direkte og umiddelbar tilknytning til en eller flere af virksomhedens momspligtige aktiviteter.

Kan omkostningen ikke henføres til en eller flere af virksomhedens momspligtige aktiviteter, kan der stadig opnås fuldt fradrag for omkostningen, hvis der er en direkte og umiddelbar tilknytning til virksomhedens generalomkostninger.

Det afgørende bliver således, at fastslå om det er en momspligtig aktivitet, en momsfristaget aktivitet eller en aktivitet, der er virksomheden uvedkommende, som omkostningen har den mest direkte og umiddelbare tilknytning til. Dette må vurderes udfra de konkrete forhold for hver enkelt omkostning.

Udfra domspraksis skal en direkte og umiddelbar tilknytning forstås rimeligt bredt, hvorfor der som oftest er fradragsret for omkostninger, der vedrører den momspligtige aktivitet, medmindre omkostningen har en mere direkte og umiddelbar tilknytning til den momsfristagne aktivitet eller aktiviteter, der er virksomheden uvedkommende.

Ydermere er det et krav, at virksomheden er momsregistreret for overhovedet at kunne foretage fradrag. Dog vil virksomheden have fradrag for omkostninger i forbindelse med etablering af virksomheden, uanset disse omkostninger ligger før den formelle momsregistrering.

Kravene for at opnå fradrag for etableringsomkostninger før den reelle begyndelse af den økonomiske virksomhed er fastsat gennem praksis fra EU domstolen. Her er det fremhævet, at virksomheden virkelig skal have til hensigt at drive økonomisk virksomhed, at denne hensigt skal være afgivet i god tro og at hensigten skal kunne underbygges af objektive momenter.

Nogle omkostninger kan være sværere at afgrænse end andre. Dette gælder specielt, hvis de indkøbte varer og tjenesteydelser kan anvendes både i den momspligtige virksomhed og privat.

For anlægs og driftsomkostninger skal hver enkelt omkostning vurderes, ud fra om udgiften er en nødvendig, sædvanlig eller naturlig del af den momspligtige virksomhed. Er omkostningen dette, vil der være fradrag for denne.

Hvis der skal opnås fradrag for personaleudgifter, skal disse være afholdt udfra virksomhedens interesse og ikke være et frynsegode for den ansatte. Hvis udgiften vedrører varer, der også nemt kan anvendes af den ansatte privat; såsom beklædning, er der flere krav, der skal opfyldes, før der kan opnås fradrag, end hvis det eksempelvis er et fagteknisk kursus, der skal gøre den ansatte i stand til at varetage sit arbejde for virksomheden.

Reklameudgifter, der kan opnås fuldt fradrag for, skal afgrænses over for repræsentationsudgifter, der ikke er fradrag for. Afgrænsningen sker udfra, hvor stor udgiften er og hvilke personer udgifterne vedrører. Reklameudgifter er karakteriseret

som varer af ubetydelig værdi og som uddeles til en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder.

Virksomhedsoverdragelse er egentligt et meget specielt område at gennemgå under fuldt fradrag, da selve overdragelsen er momsfritaget efter momsloven, hvis der er tale om hel eller delvis virksomhedsoverdragelse. Men ved en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse kan der opnås fuldt fradrag for tjenesteydelser afholdt i forbindelse med virksomhedsoverdragelsen.

Afgrænsningen bliver specielt vigtig i forbindelse med salg af fast ejendom, da der her vil være fradrag for ejendomsmægler udgifterne, hvis salget af ejendommen er led i en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse. Sælges den faste ejendom ”alene”, vil der ikke kunne opnås fradrag for ejendomsmægler omkostningerne efter momslovens § 13 stk. 1 nr. 9, uanset at disse bygninger eksempelvis har været anvendt som produktionslokaler og dermed burde have en så direkte og umiddelbar tilknytning til den momspligtige aktivitet, at der kunne opnås fradrag for omkostningerne som generalomkostninger.

For at der kan være tale om en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse, skal en selvstændig del af virksomheden, der kan drives videre som økonomisk virksomhed overdrages og sælger skal ophøre med at drive den pågældende del af virksomheden. Ydermere skal køber have til hensigt at drive virksomheden videre eller foretage en anden aktivitet med aktiverne, der kan sidestilles med den oprindelige virksomhed. Afslutningsvis er det også et krav, at køberen er momsregistreret.

DELVIS FRADRAG § 38 – 41 a.

§ 38 – Delvist fradrag; hovedregel.

I momslovens § 38 angives hovedreglen for, hvor stort et fradrag en virksomhed kan opnå, når der ikke er grundlag for fuldt fradrag efter § 37, da de indkøbte varer og tjenesteydelser ikke udelukkende anvendes i den registreringspligtige virksomhed (Folketingstidende 93/94 tillæg A spalte 4415).

§ 38 bygger på 6. momsdirektivs artikel 17 stk. 5. Selve hovedreglen i artikel 17 stk. 5 og § 38 stk. 1 om, at der kun er fradrag for de udgifter, der vedrører den momspligtige virksomhed og at fradraget skal opgøres ud fra forholdet mellem omsætningen i de forskellige virksomhedsdele, er forskellig i ordlyd og anvendelse af begreber, men fortolkningsmæssigt er der ikke nogen umiddelbar forskel (Fradragsret for merværdiafgift; 2004).

Udelukkende erhvervmæssige formål § 38 stk. 1.

For at der kan opnås fradrag efter momslovens § 38 stk. 1, skal anvendelsen af varerne og tjenesteydelserne være udelukkende erhvervmæssig; fordelingen skal blot ske efter, om udgifterne vedrører den momspligtige del af virksomheden eller den momsfritagne del af virksomheden.

Dette er en fordeling af virksomhedens generalomkostninger³⁸, der ikke har en direkte og umiddelbar tilknytning til enten den momspligtige eller den momsfritagne del af virksomheden, men som vedrører den samlede økonomiske virksomhed.

I C-98/98 Midland Bank kunne en bank ikke få fuldt fradrag for advokatomkostninger, da der ikke fandtes at være en direkte og umiddelbar sammenhæng mellem udgifterne til advokaten og bankens momspligtige aktivitet. Midland Bank kunne dog opnå delvist fradrag, da advokatudgifterne ansås at vedrøre bankens generalomkostninger.

Et holdingselskab³⁹, der besidder kapitalinteresser og direkte eller indirekte griber ind i administrationen af de selskaber, hvor der ejes kapitalinteresser, kan opnå delvist fradrag for tjenesteydelser som generalomkostninger. Dette gælder eksempelvis for advokatomkostninger, som selskabet har benyttet i forbindelse med overtagelse af

³⁸ For definition og gennemgang se ovenfor.

³⁹ For yderlig gennemgang af holdingselskabers momsfradrag, se nedenfor.

kapitalinteresserne, da der er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de afholdte omkostninger og selskabets samlede økonomiske virksomhed (C-16/00 Cibo Participations SA).

Efter TfS 2004. 773 fik et museum delvis fradragsret for udgifter til vedligeholdelse af parkanlæg som en generalomkostning, da udgifterne til parken ikke direkte kunne henføres til den momsfritagne museumsaktivitet efter momslovens § 13 stk. 1 nr. 6 eller til de momspligtige aktiviteter med salg af kataloger og sponsorater i form af reklamevirksomhed.

En kantine på en skole, der dels lavede mad til momsfritagne skolehjemselever efter momslovens § 13 stk. 1 nr. 3 og dels solgte momspligtigt mad til personale og øvrige elever, skulle anse udgifterne til kantinedriften som generalomkostninger. Da udgifterne ikke kunne anses for udelukkende anvendt til den momspligtige aktivitet, skulle fradraget opgøres efter momslovens § 38 stk. 1 (TfS 2004. 888).

En amatør fodboldklub kunne opnå delvist fradrag for sine generalomkostninger i forbindelse med bustransport til kampe og træningsophold, da udgifterne hertil vedrørte både de momsfritagne entreindtægter efter momslovens § 13 stk. 1 nr. 5 og de momspligtige sponsorindtægter. Ophold og fortæring i forbindelse med træningsophold blev også anset for at være generalomkostninger, men her kunne klubben kun opnå delvist fradrag efter momslovens § 42 stk. 2 (TfS 2001. 517).

Opgørelse af omsætning.

Fordelingen af momsfradraget, der kan opnås for den momspligtige del af virksomheden, findes efter § 38 stk. 1 som forholdet mellem omsætningen i den momspligtige del af virksomheden og den samlede omsætningen.

Omsætning i den momspligtige del af virksomheden skal opgøres i nettotal i overensstemmelse med regnskabslovgivningen (Moms 1; Fradragsret; 1999). Omsætning, der er fritaget for moms efter §§ 14 –21 og 34, skal også medregnes (Momsvejledningen, 2006-2).

Opgørelsen af momsfradraget skal foretages efter omsætningen, uanset om dette betyder, at fradraget kommer til at stå i misforhold til den faktiske benyttelse af de indkøbte aktiver.

Således skulle en virksomhed, med både turist- og rutebilkørsel, opgøre reguleringsforpligtelsen⁴⁰ på en tidligere anskaffet bus efter momslovens § 38 stk.1. Ved opgørelse efter den samlede omsætning ville virksomheden kunne opnå en fradragsprocent på 34 %, hvorimod virksomheden skønnede, at den reelle momspligtige anvendelse af bussen svarede til 50 %. Den reelle anvendelse af bussen kunne efter Landsskatterettens kendelse ikke lægges til grund, da bussen både blev anvendt til momspligtig og moms fritaget virksomhed, hvilket reguleres efter momslovens § 38 stk. 1 og her opgøres fradragsprocenten efter virksomhedens samlede omsætning (TfS 2005. 47).

Samme resultat kom Landsretten til i TfS 1996. 588, hvor et factoring og finansieringsselskab indkøbte et edb-anlæg, der primært skulle anvendes i den momspligtige virksomhed, hvorimod den største del af omsætningen kom fra den moms fritagne del af virksomheden. Fradragsprocenten skulle alligevel opgøres efter den nuværende § 38 stk. 1 i momsloven, selvom dette ikke svarede til den faktiske anvendelse af edb-anlægget.

Ved opgørelsen af den samlede omsætning ses dog bort fra visse indtægter jf. momslovens § 38 stk. 1 og 6. momsdirektivs artikel 19 stk. 2:

- Levering af investeringsgode, der har været benyttet i virksomheden.
- Bitransaktioner i forbindelse med fast ejendom.
- Passiv kapitalanbringelse.

Levering af investeringsgode, der har været benyttet i virksomheden.

Et investeringsgode defineres i § 38 stk. 1; 3. punktum som maskiner, inventar eller andre driftsmidler, der har haft en salgspris på over kr. 75.000 uden moms. Det er altså underordnet, hvilken købspris aktivet har haft (Moms 1; Fradragret; 1999).

Efter TfS 2004. 63 skulle en leasingvirksomheds salg af leasingaktiver anses for at være salg af investeringsgoder, hvorfor salgene ikke skulle medregnes ved opgørelse af omsætningen. Landsretten har her lagt vægt på den direkte ordlyd i § 38 stk. 1; 3 punktum og forholder sig ikke til den faktiske anvendelse af investeringsgoderne i virksomheden. Landsskatteretten havde derimod i sin kendelse⁴¹ lagt vægt på, at salget

⁴⁰ Bussen overgik fra udelukkende anvendelse til turistfart til også at blive brugt i forbindelse med rutetrafik. Der skulle derfor foretages en regulering af det opnåede momsfradrag ved anskaffelsen efter momslovens §§ 43 og 44. For yderlig gennemgang af disse §§; se momsvejledningen 2006-2 afsnit J.4.

⁴¹ Landsskatterettens kendelse er offentliggjort i SKM 2001. 236.

af leasingsaktiverne var en naturlig del af virksomheden, hvorfor salget ikke kunne betegnes som et salg af investeringsgoder.

Henrik Stensgaard; Fradragsret for merværdiafgift er enig i Landskatterettens kendelse⁴², dog ville han have foretrukket en mere klar argumentation i forbindelse med udtrykket ”*benyttet i virksomheden*”.

I en leasingvirksomhed vil salg af tidligere udleasede aktiver være en nødvendig, naturlig og vedvarende del af virksomhedens aktiviteter, altså ikke salg af investeringsgoder, men salg i forbindelse med den almindelige omsætning. Hvorimod salg af aktiver, der eksempelvis har været anvendt i produktionen sjældent vil forekomme og dermed ikke være en naturlig del af virksomhedens aktivitet. Dette vil derfor være et reelt salg af et investeringsgode og dette skal ikke medregnes i omsætningen, da dette ville give en misvisende fradragsbrøk.

Salg af udlejningsejendomme, der er frivilligt registreret efter momslovens § 51 er også salg af investeringsgoder, hvis køb og salg af udlejningsejendommene ikke er erhvervsmæssig (Mn 1083/1988).

Bitransaktioner i forbindelse med fast ejendom.

Ved bitransaktioner skal forstås transaktioner af helt underordnet betydning eller transaktioner, der er direkte afledt af virksomhedens momspligtige aktiviteter (Folketingstidende 93/94 tillæg A spalte 4416).

Enkeltstående salg af fast ejendom, der har været anvendt i virksomheden, er en bitransaktion. Men er der tale om flere salg, må det afgøres, om der er tale om ejendomshandlervirksomhed. Dette skal vurderes udfra salgsindtægterne ved salg af fast ejendom i forhold til virksomhedens momspligtige omsætning og på den tidsmæssige spredning på køb og salg af fast ejendom (Mn 1083/1988 og TfS 1988. 342).

En virksomhed, der dels drev køb og salg af ejendomme og dels udlejning af fast ejendom, der var frivilligt momsregistreret, skulle efter TfS 1990. 496 medregne indtægterne fra salg af fast ejendom i omsætningen, da disse salg ikke kunne karakteriseres som bitransaktioner.

⁴² Fradragsret for merværdiafgift er udgivet inden Landsrettens afgørelse blev offentliggjort.

Passiv kapitalanbringelse.

I 6. momsdirektivs artikel 19 stk. 2 anvendes ikke sprogbroen ”passiv kapitalanbringelse” men i stedet ”finansielle bitransaktioner”, hvilket efter Stensgaard i Fradragsret for merværdiafgift ikke er det samme. Ved finansielle bitransaktioner skal der efter EU-retten forstås transaktioner, der ikke er en integreret del af den drevne økonomiske virksomhed. Ved passiv kapitalanbringelse fokuseres udelukkende på anbringelsen af kapitalen og her skal der være tale om en relativ risikofri placering af midlerne (Fradragsret for merværdiafgift; 2004).

Nedenfor vil være en gennemgang af relevante kendelser med mere fra Danmark og EU-domstolen, for derigennem at forsøge at skabe et overblik over de reelle forskelle mellem sprogbroen i momsloven og i 6. momsdirektiv.

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1999. 908 præciseret, hvad der skal anses for at være passiv kapitalanbringelse efter momslovens § 38 stk.1; 4. punktum:

- Indtægter, der ikke hidrører fra finansielle transaktioner; altså indtægter der ikke opnås gennem økonomisk virksomhed
 - Eksempelvis renteindtægter fra indestående i pengeinstitutter, udbytter, kursavancer, obligationer, aktier, pantebreve m.m.
- Indtægter, der hidrører fra finansielle transaktioner, men hvor den finansielle transaktion er en konsekvens af den reelle økonomiske virksomhed
 - Eksempelvis enkeltstående udlån i koncernforhold og finansieringsvirksomhed i forbindelse med kreditkøbsaftaler.

Efter TfS 1999. 908 er det dog kun passiv kapitalanbringelse så længe, at indtægterne udgør en uvæsentlig andel af den samlede momspligtige omsætning. Dette har ikke hjemmel i den danske lovtæst efter Moms 1; Fradragsret; 1999, hvorimod der er hjemmel til denne fortolkning efter 6. momsdirektivs artikel 19 stk. 2 og som retskilde har 6. momsdirektiv forrang for den danske lovgivning (Retsskilderne; 1999).

I TfS 2001. 179 fandt Landsskatteretten, at en finansiel koncern ikke skulle medregne resultatandele fra anparter i opgørelsen af den samlede omsætning for virksomheden; uanset at indtægterne herfra udgjorde en væsentlig del af den finansielle koncerns indtægter for perioden. Landsskatterettens begrundelse for ikke at medtage resultatandelene i omsætningen var, at koncernen ikke havde øvet indflydelse på driften af de kommanditselskaber som koncernen ejede anparter i. Herefter skulle de opnåede

resultatandele ikke ses som udnyttelsen af et gode for at opnå varige indtægter; men som indtægter som følge af ejendomsretten til godet.

I C-306/94 Régie Dauphinoise-Cabinet A. Forest var der en så direkte, permanent og nødvendig sammenhæng mellem virksomhedens aktivitet og det finansielle provenu, som virksomheden oppebar, at renteindtægterne skulle medregnes i omsætningen. Virksomheden havde hovedaktivitet indenfor ejendomsadministration, men opnåede væsentlige⁴³ renteindtægter ved for egen regning og risiko at investere de midler, der var indbetalt af ejerne eller lejerne af udlejningsejendommene.

Efter dansk praksis kan huslejeindtægter, uanset om det er fra momspligtig eller fra momsfritaget udlejning, ikke anses for at være passiv kapitalanbringelse jf. TfS 1999.361 H, hvorfor alle huslejeindtægterne skal indgå i den samlede omsætning. Selvom huslejeindtægterne er beskedne i forhold til den samlede indtægt, kan der ikke ses bort fra disse (TfS 1989. 503).

Et statstilskud udbetalt til en erhvervsskole kunne ikke anses for at være en betaling for levering af en ydelse til Undervisningsministeriet eller at tilskuddene var direkte forbudne med transaktions pris, da erhvervsskolen frit kunne disponere over tilskuddet, blot de generelle krav til undervisningen blev overholdt (TfS 2003. 187⁴⁴). Herefter skulle de momsfritagne tilskud ikke medregnes i omsætningen.

Umiddelbart er der en god sammenhæng mellem dansk praksis og praksis fra EU-retten, da de fleste danske domme tager udgangspunkt i kendelserne fra EU.

Når det skal vurderes om transaktionerne er bitransaktioner/passiv kapitalanbringelse lægges vægten ikke på om der er tale om væsentlige beløb i forhold til den samlede omsætning. Det afgørende er derimod, om der er tale om økonomisk virksomhed med transaktionen eller om der er en direkte, permanent og nødvendig sammenhæng mellem transaktionen og virksomhedens aktivitet.

Sektoropdeling.

Giver en fordeling efter omsætning ikke en fradragsprocent, der svarer til det reelle forbrug i den momspligtige virksomhed, kan der foretages en opdeling af virksomhedens aktiviteter i sektorer.

⁴³ At der var tale om væsentlige indtægter indgår ikke i begrundelsen for kendelsen.

⁴⁴ Landsskatterettens kendelse ændrede praksis, hvorfor Told- og Skattestyrelsen udstedte cirkulære 2003-21 med en gennemgang af den nye praksis. Efter TfS 2003. 440 ønskede Told- og Skattestyrelsen ikke Landsskatterettens kendelse afprøvet ved Landsretten.

Formålet med at opdele virksomheden i sektorer⁴⁵ er altså at give et mere retvisende billede af forbruget af varerne og tjenesteydelserne i henholdsvis den momsfratagne og momspligtige virksomhed i forhold til det momsfradrag, der kan opnås. Misforholdet vil blive særligt stort, hvor der er stor forskel på de enkelte virksomheders fordeling af omsætning på momspligtig og momsfrataget virksomhed.

Efter 6. momsdirektiv er der flere muligheder for at foretage sektoropdeling end efter momsloven, hvorfor de to områder gennemgås hver for sig.

Sektoropdeling efter momslovens § 38 stk. 3.

Efter momslovens § 38 stk. 3 kan Told- og Skattemyndighederne tillade eller påbyde virksomhederne at opdele virksomheden i flere sektorer og opgøre fradragprocenten særskilt for disse.

For at kunne opnå sektoropdeling skal virksomheden enten have flere virksomheder, der er registreret under ét eller virksomheden skal bestå af flere forskellige driftsaktiviteter.

Et selskab, der ejer udlejningsejendomme kunne efter TfS 2003. 636 opdeles i sektorer, da hver enkelt ejendom kunne anses for en virksomhed efter momslovens § 38 stk. 3; 2. punktum.

Efter momsnetværkets afgørelse i TfS 1997. 895 MN skulle et togselskab, der driver momspligtig godstransport og momsfrataget passagertransport opdeles i sektorer, da disse kunne anses for at være forskellige driftsaktiviteter. Under behandlingen af sagen fremførte klageren, at det ikke ville være relevant at opdele i sektorer, da der alligevel kun kunne opgøres en fælles pro- rate sats for momsfradraget, der vedrører virksomhedens generalomkostninger. Virksomhedens øvrige omkostninger ville udelukkende kunne henføres til enten godsdelene eller passagerdelene (Fradragsret for merværdiafgift; 2004).

For at kunne opdele i sektorer skal virksomheden lave regnskab for hver enkelt sektor for sig.

Sektoropdelingen vil kun have indflydelse på de sektorer af virksomheden, hvor der er både momsfrataget og momspligtige aktiviteter. For udgifter, der udelukkende vedrører

⁴⁵ Sektoropdeling anvendes ikke særlig ofte i Danmark; primært inden for buskørsel, hvor vognmanden både kører rute- og turistfart (Momsloven med kommentarer; 2006).

denne sektor, udregnes det forholdsmæssige fradrag ud fra den samlede omsætning for denne sektoren som helhed⁴⁶.

Generalomkostningerne vil stadigvæk skulle fordeles efter hovedreglen i § 38 stk. 1; altså ud fra den samlede omsætning. Mens udgifter, der kun vedrører den momspligtige virksomhed, vil give fuldt fradrag og udgifter, der kun vedrører den momsfritagne virksomhed, vil intet fradrag kunne opnå.

Sektoropdeling efter 6. momsdirektiv.

Efter 6. momsdirektiv artikel 17 stk. 5 litra a til e er der følgende andre muligheder for at opgøre momsfradraget:

- Tillade eller påbyde en pro-rate sats for hver sektor inden for virksomheden. (litra a og b). Dette svarer til sektoropdelingen efter momslovens § 38 stk. 3.
 - Se gennemgang af § 38 stk. 3 ovenfor.
- Tillade eller påbyde at fradragsretten fastsættes ud fra, hvordan samtlige eller en del af de indkøbte varer og ydelser anvendes (litra c).
 - Vil kunne tage udgangspunkter i fordelingsnøgler, der er mere retvisende for virksomheden end fordelingen af omsætningen. Dette kunne eksempelvis være anvendt gulvareal i de forskellige dele af virksomheden eller tid anvendt på edb-anlæg (Fradragsret for merværdiafgiften; 2004).
 - Fordelingen må af praktiske hensyn oftest ske ved skøn.
 - Havde en sådan fordelings mulighed været gældende i dansk ret, ville disse kunne have været anvendt i TfS 2005. 47 om bus til turist- og rutekørsel og TfS 1996. 588 om factoring og finansieringsvirksomheds indkøb af edb-anlæg. For yderlig gennemgang af dommene se ovenfor.
- En implementering af denne regel ville for nogle virksomheder betyde, at der ville kunne opnås et momsfradrag, der bedre passede til den reelle anvendelse af goderne (Momsloven med kommentarer; 2006). Samtidig vil det også være en administrativ byrde for virksomhederne og Told- og Skattemyndighederne, da skønsmæssige ansættelser er mere ressourcetrækkende end beregningstekniske opgørelser (Fradragsret for merværdiafgift; 2004).

⁴⁶ For eksempel på udregning se momsvejledningen 2006-2 afsnit J.2.1.3.

- Tillade eller påbyde at fradraget udelukkende foretages ud fra pro-rate satsen for alle indkøbte varer og ydelser (litra d).
 - Indført som en bagatelregel.

Hvis enten den momspligtige eller den momsfritagne del af virksomheden er ubetydelig i forhold til den anden, vil hele fradraget kunne opgøres efter pro-rate metoden. (Fradragsret for merværdiafgiften; 2004).
- Fastsætte, at hvis momsen, der kan fradrages af virksomheden, er af ringe størrelse, kan der ses helt bort fra den delvise fradragsret (litra e).
 - Indført som en bagatelregel.

Vil kunne se helt bort fra den momsfritagne del af virksomheden, hvis denne er helt ubetydelig i forhold til den momspligtige del af virksomheden (Fradragsret for merværdiafgiften; 2004).

At momsloven ikke indeholder samtlige måder fra direktivet til at opgøre fradragets størrelse på, er ikke en overtrædelse af det 6. momsdirektiv, da disse regler er fakultative.

Blandet erhvervsmæssig anvendelse § 38 stk. 2.

Anvendes varerne og tjenesteydelserne både til den momspligtige del af virksomheden og til virksomheden uvedkommende formål, er der kun fradrag for de omkostninger, der vedrører den momspligtige del af virksomheden.

Privat anvendelse.

Der vil derfor aldrig være fradragsret for den del af udgiften, der vedrører private formål. Eksempler på udgifter, der både vedrører den momspligtige virksomhed og private formål kunne være mobiltelefon stillet til rådighed af arbejdsgiver og som den ansatte også må anvende til private samtaler. Andre typiske eksempler kunne være elektricitet og brændsel, der både anvendes i den private husholdning og i den momspligtige virksomhed.

Momsnævnet afgjorde, at landbrugsvirksomheder med mere ikke længere kunne opretholde en særordning, hvorefter der var fuldt fradrag for momsen ved anskaffelsen af halmfyringsanlæg og andre alternative energianlæg, uanset at anlægget blev anvendt både til den erhvervsmæssige virksomhed og til privat opvarmning. Momsnævnet fandt, at særordningen ikke havde den fornødne hjemmel i momsloven, hvorfor det efter afgørelsen var de almindelige regler i momslovens § 38 stk. 2, der skulle anvendes (TfS 1996. 89).

I TfS 1997. 527 blev halmfyringsanlæg og andre alternative energianlæg igen anset for at være fuldt fradragsberettigede til trods for, at varmen både anvendes i den momspligtige virksomhed og til private formål. Efter Told- og Skattestyrelsens afgørelse er halmfyringsanlægget en del af den faste ejendom og derfor skal momsfradraget opgøres efter momslovens § 39; for gennemgang se nedenfor.

Virksomheden uvedkommende formål.

Efter momsvejledningen 2006-2 afsnit J.2.1.2. skal ”til virksomheden uvedkommende formål” udover private formål, forstås som formål, der heller ikke vedrører de ikke fradragsberettigede aktiviteter. Dette er aktiviteter der, dels ikke er omfattet af momslovens § 37 om fuld fradragsret, dels ikke anvendes til andre formål i virksomheden efter § 38 stk. 1; 2. punktum og der dels ikke er fradrag for efter momslovens § 42 stk. 1.

Dette mener, Lars Loftager Jørgensen med flere i ”Momsloven med kommentarer” ikke er rigtigt forstået ud fra lovteksten og lovbemærkningerne. I lovbemærkningerne i Folketingstidende 93/94 tillæg A spalte 4416 står der:

For varer og ydelser, der benyttes både til fradragsberettigede formål og til formål der ikke vedrører virksomheden, dvs. til formål der heller ikke vedrører ikke-fradragsberettigede aktiviteter,..

Loftager Jørgensen med flere anser udgifter, der både vedrører virksomhedens momspligtige aktivitet og ikke momspligtige dele, som generalomkostninger, der jævnfør gennemgang ovenfor skal fordeles efter momslovens § 38 stk. 1.

Modsætningsvis hertil Stensgaard i Fradragsret for merværdiafgift, der fremhæver, at momslovens § 38 stk. 2 må fortolkes i sammenhæng med § 38 stk. 1. Efter momslovens § 38 stk. 1 er der fradrag for de varer og tjenesteydelser, der anvendes til fradragsberettigede formål og *andre formål i virksomheden*⁴⁷. Andre formål i virksomheden dækker efter Stensgaards mening over transaktioner, der er fritaget for afgift efter momslovens § 13. Herefter vil § 38 stk. 2's til virksomheden uvedkommende formål dække over transaktioner, der ligger helt uden for momslovens anvendelsesområde.

⁴⁷ Egen fremhævelse.

Efter C-142/99 *Flordienne SA*, *Berginvest SA* og C-16/00 *Cibo Participations SA*⁴⁸ er der ikke tale om økonomisk virksomhed, når transaktionerne falder udenfor momsens anvendelsesområde. Anvendes denne anskuelse, må momslovens § 38 stk. 2 omfatte dels private udgifter og udgifter, der ikke falder ind under 6. momsdirektivs definition af økonomisk virksomhed. Dette underbygges af TfS 2003. 183⁴⁹, hvor en erhvervsskole både modtog momsfratagne tilskud og havde momsplichtige indtægter. Efter Landsskatteretten var der ikke grundlag for at karakterisere den del af skolens undervisning, hvor der ikke var deltagerbetaling for ikke-økonomisk virksomhed, hvorfor fradragsprocenten skulle findes udfra momslovens § 38 stk. 1 og ikke § 38 stk. 2.

Opgørelse af fradragsprocenten efter momslovens § 38 stk. 2.

Fordelingen af omkostningerne efter § 38 stk. 2 sker efter et skøn.

Som udgangspunkt skal virksomhederne selv foretage et skøn over, hvorledes varerne og tjenesteydelserne anvendes. Her kan der tages udgangspunkt i de satser som offentliggøres af Told- og Skattestyrelsen for skatteansættelse, men finder virksomheden, at den faktiske fordeling er en anden, er det denne, der skal lægges til grund (Moms 1; *Fradragsret*; 1999). Har virksomheden ikke selv foretaget en fordeling, foretages denne af ligningsmyndighederne jf. § 17 i momsbekendtgørelsen⁵⁰.

Virksomheder, der stiller hjemme PC til rådighed for sine ansatte, kan efter intern meddelelse fra Told- og Skattestyrelsen af 17. marts 1999, som udgangspunkt selv fastsætte skøn over den erhvervsmæssige anvendelse af disse hjemmecomputere.

Således kunne Told- og Skattestyrelsen ikke nedsætte et skøn foretaget af virksomheden af den erhvervsmæssige anvendelse af computere, som ansatte kunne købe til fordelagtig pris gennem virksomheden. Landsskatteretten fandt ikke, at der var grund til at kritisere virksomhedens udøvede skøn udfra virksomhedens betalingsprocent og de øvrige oplysninger om den erhvervsmæssige anvendelse af hjemmecomputerne (TfS 2004. 864).

I TfS 2004. 887 ændrede Landsskatteretten de af virksomhedens og Told- og Skatteregionens foretagne skøn af den erhvervsmæssige anvendelse af

⁴⁸ I begge kendelser drejer det sig om modtagelse af udbytte fra kapitalandel.

⁴⁹ Da Landsskatteretten ændrer gældende praksis udsender Told- og Skattestyrelsen cirkulære 2003-21, der gennemgår den nye praksis.

⁵⁰ Bekendtgørelse nr. 1152 af 12/12 2003.

hjemmecomputere, som ansatte kunne lease gennem virksomheden. Virksomhedens første skøn over den erhvervsmæssige anvendelse havde været på 75 %, men ved forelæggelse for Landsskatteretten var skønnet nedsat til 50 %. Told- og Skatteregionen havde derimod vurderet den erhvervsmæssige anvendelse til at være på 20 %. Landsskatteretten fandt, at en erhvervsmæssig anvendelse på 40 % måtte være rimelig ud fra virksomhedens betalingsprocent og de af virksomheden gennemførte undersøgelser af ansattes erhvervsmæssige brug af hjemmecomputerne.

Holdingselskaber.

Et holding selskab driver ikke økonomisk virksomhed efter 6. momsdirektiv artikel 4 stk. 2, når det blot besidder kapitalinteresser i andre virksomheder. At eje kapitalinteresser er ikke udnyttelse af et gode med henblik på varige indtægter; opnås der indtægter på kapitalinteressen vil dette blot være en følge af ejendomsretten til godet.

Griber holdingselskabet direkte eller indirekte ind i administrationen af de virksomheder, hvor der ejes kapitalinteresser, vil dette være økonomisk virksomhed, når indgrebet rækker udover, de rettigheder en indehaver af kapitalandele normalt har (C 60/90 Polysar, C-333/91 Sofitam SA, C-142/99 Florisienne & Berginvest, C-16/00 Cibo Participations SA).

Dette udbygges yderligt i C102/00 Welthgrove BV, hvorefter holdingselskabers indgriben i administrationen af datterselskaberne kun kunne anses for at være økonomisk virksomhed, hvis holdingselskabet modtog betaling for ydelserne og disse ydelser var belagt med moms.

Modtagelse af udbytte fra datterselskaber, anses ikke for at være økonomisk virksomhed efter C-142/99 Floridienne SA, Berginvest SA, C-333/91 Sofitam SA og C-16/00 Cibo Participations SA).

Dette skyldes de specielle kendetegn, der er ved udbytte:

- Der skal være overskud i selskabet, før der kan udloddes udbytte.
- Udbyttet kan ikke sættes til et fast beløb; der er en risiko forbundet med, hvor stor udlodningen bliver.
- Fordelingen af udbyttet bestemmes af aktieklasserne; ikke hvem der ejer aktierne.
- Det er afkastet af ejendomsretten til aktien.

På grund af udbyttes særlige natur vil det herefter være underordnet for afgørelsen om holdingselskabet driver økonomisk virksomhed, om holdingselskabet direkte eller indirekte griber ind i administrationen af de selskaber, hvori de ejer kapitalinteresser.

Modtager et holdingselskab derimod renter for lån ydet til datterselskaber, er det meget vigtigt at få afgrænset, om holdingselskabet driver økonomisk virksomhed efter 6. momsdirektivs artikel 4 stk. 2 med lånetransaktioner eller om lånetransaktionerne ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af den momspligtige virksomhed. Driver holdingselskabet økonomisk virksomhed med udlån, skal renteindtægterne medregnes i den samlede omsætning jf. artikel 19 stk. 1 og 2.

Som hovedregel skal udlån til dattervirksomheder ses som geninvestering af udbytte, hvorfor renterne blot er afkastet af ejendomsretten til de udlånte midler.

At holdingselskabet leverer tjenesteydelser til datterselskaberne i form af administration, regnskaber og edb har ikke en så direkte, permanent og nødvendig sammenhæng med det at yde lån til datterselskabet, at renteindtægterne herfra skal medregnes i den samlede omsætning (C-142/99 Floridienne SA, Berginvest SA).

Har et holdingselskab således aktiviteter, der ikke kan anses for at være for økonomisk virksomhed og momspligtige aktiviteter, skal momsfradraget opgøres efter momslovens § 38 stk. 2 efter TfS 1999. 908. Hvorimod efter 6. momsdirektiv skal, de aktiviteter, der ikke er omfattet af holdingselskabets økonomiske virksomhed, holdes ude fra omsætningen ved opgørelsen af pro-rate satsen efter artikel 19 stk. 1 og 2; hvilket svarer til § 38 stk. 1 i momsloven. Dette anser Stensgaard i Fradragsret for merværdiafgift ikke som et problem, da udgifterne ikke er generalomkostninger og dermed ikke kan opgøres efter momslovens § 38 stk. 1. Udgifterne vedrører i stedet kapitalomkostninger, der slet ikke er omfattet af merværdiafgiftens anvendelsesområde, hvorfor fordelingen skal ske efter momslovens § 38 stk. 2.

Landsskatteretten har i TfS 2002. 496 og TfS 2000. 828⁵¹, taget stilling til Told- og Skattestyrelsens fortolkning af momslovens § 38 og Landsskatteretten kommer til samme resultat.

De momsfritagene indtægter, som virksomheden opnåede i TfS 2002. 496 ved udbytte af sine kapitalandele, anså Landsskatteretten ikke for at være bitransaktioner, hvorfor udbyttet ikke var omfattet af momsloven § 38 stk. 1. Da modtagelsen af udbytte efter 6. momsdirektivs ikke blev anset for at være økonomisk virksomhed, fandt

Landsskatteretten, at modtagelsen af udbytte måtte være den momsregistrerede virksomhed et uvedkommende formål, hvorfor fradragsprocenten skulle opgøres efter momslovens § 38 stk. 2.

Samme resultat kom Landsskatteretten til i TfS 2000. 828, hvor en fond modtager statstilskud, der ikke var momspligtigt. Modtagelsen af tilskuddet fandt Landsskatteretten faldt udenfor momslovens anvendelses område, da de ydede tilskud var ydet uden krav om modydelse og ikke var forbundet med en pris på en konkret leverance.

I SKM 2005. 474 VLR blev den ledelsesmæssige aktivitet, et holdingselskab ydede til sine datterselskaber anset for at være pleje af holdingselskabets ejerinteresser i datterselskaberne, da der ikke var opkrævet vederlag for disse ydelser. Holdingselskabet blev derfor anset for at have aktiviteter, der var den momspligtige virksomhed uvedkommende, hvorfor holdingselskabets fradragsret skulle opgøres efter momslovens § 38 stk. 2.

Delkonklusion.

Momslovens § 38 regulerer fradraget for de omkostninger, der ikke er fuldt fradrag for efter momslovens § 37, da omkostningerne ikke udelukkende vedrører den momspligtige virksomhedsaktivitet.

Dette bliver en fordeling af generalomkostningerne; altså de omkostninger, der vedrører hele virksomheden og som ikke kan fordeles ud på henholdsvis den momspligtige eller den momsfrigatte del af virksomheden.

§ 38 i momsloven er opbygget således, at først defineres reglerne for fradragsret, der udelukkende vedrører den erhvervmæssige virksomhed, herefter gennemgås reglerne for fradrag for omkostninger, der både vedrører den momspligtige virksomhed og anvendes privat eller til virksomheden uvedkommende formål.

Ved udelukkende erhvervmæssig anvendelse efter § 38 stk. 1 skal fordelingen af fradraget ske efter forholdet mellem omsætningen i den momspligtige og den momsfrigatte del af virksomheden.

⁵¹ Told- og Skattestyrelsen har truffet lignende afgørelser i TfS 2001. 629 om et investeringsselskab med opkøb af pantebreve og i TfS 2001. 647 om virksomhed, der investerer i porteføljevirkksomheder.

Her bliver det væsentlige at afgøre, hvad der skal medregnes i omsætningen og hvad der kan holdes udenfor.

Salg af investeringsgoder skal holdes udenfor opgørelsen af omsætningen. Her bør investeringsgoder forstås som salg af goder, der ikke er en naturlig del af virksomhedens omsætning men derimod enkeltvis og sjældne salg af goder.

Passiv kapitalanbringelse skal heller ikke medregnes i omsætningen. Der er tale om passiv kapitalanbringelse, når virksomheden ikke driver økonomisk virksomhed i forbindelse med transaktionen. Hvorimod der ikke er tale om passiv kapitalanbringelse, hvis der er en direkte, relevant og nødvendig sammenhæng mellem den givne transaktion og den momspligtige aktivitet.

Anvendes omkostningerne både til den momspligtige del af virksomheden og til privat eller til virksomheden uvedkommende formål sker fordelingen efter momsloven § 38 stk. 2, hvilket vil sige efter skøn.

Virksomheden uvedkommende formål må efter domspraksis både i Danmark og ved EU domstolen anses for at være udgifter, der ikke falder ind under 6. momsdirektivs definition af økonomisk virksomhed.

Et holdingselskab driver ikke økonomisk virksomhed efter momsloven og 6. momsdirektivs forstand, hvis det blot ejer kapitalinteresser i dattervirksomhederne og ikke direkte eller indirekte griber ind i dattervirksomhedernes administration udover, hvad der er normalt for ejere af kapitalandele i andre virksomheder.

Når holdingselskabet ikke driver økonomisk virksomhed, anses dette efter momsloven for at være udgifter, der er den momspligtige virksomhed uvedkommende, hvorfor det forholdsmæssige fradrag skal opgøres efter momslovens § 38 stk. 2; altså gennem et skøn.

§ 39 - DELVIS ERHVERVSMÆSSIG ANVENDELSE AF FAST EJENDOM.

Anvendes den faste ejendom også til andet end momspligtig virksomhed regulerer momslovens § 39⁵², hvilke muligheder der er for at opnå momsfradrag for udgifter i forbindelse med nybygning, ombygning, reparation og vedligeholdelse af den faste ejendom.

Der vil dog aldrig være momsfradrag for fast ejendom, der udelukkende anvendes til:

- Private formål
- Udlejning og denne ikke er omfattet af en frivillig momsregistrering efter momslovens § 51.
- Momsfritaget erhvervsvirksomhed efter momslovens § 13.
- Aktiviteter, der ikke er omfattet af momslovens anvendelses område (Moms 1; Fradragsret; 1999).

Definition af fast ejendom.

I momsmæssig forstand defineres ”fast ejendom” som hele bygninger, enkelte lokaler og grundstykker: Ydermere medtages træer, avl på roden, hegn, brønde, anlæg og bygningstilbehør⁵³ så længe dette findes i bygningen eller på grunden. Broer, tunneller, havneanlæg, sports og idrætsanlæg er også fast ejendom (Moms; Fradragsret 1; 1999).

Bygningerne i den faste ejendom skal bestå af grundfaste konstruktioner, dog er det ikke nødvendigt, at de er uløseligt forbundet til jorden. Således kunne præfabrikerede huse, der efter endt udlejning skulle fjernes, anses for at være fast ejendom jf. C-315/00 Rudolf Maierhofer.

Halmfyringsanlæg og andre alternative energianlæg blev efter TfS 1997. 527 anset for at være en del af den faste ejendom, hvorfor dette skulle behandles efter momslovens § 39. Herefter vil anskaffelsen af halmfyret, der placeres i en driftsbygning, men som både skal levere varme til private og erhvervsmæssige formål, være fuldt fradragsberettiget. Dette er modsætningsvis til TfS 1996. 89, hvorefter et halmfyr skulle anses for at være anvendt både til momspligtig aktivitet og privat anvendelse, hvorfor fradragsprocenten skulle opgøres efter momslovens § 38 stk. 2; altså ved et skøn over den erhvervsmæssige anvendelse; for yderlig gennemgang se ovenfor.

⁵² Momslovens § 39 bygger på 6. momsdirektivs artikel 17 stk. 5 litra c.

⁵³ Bygningstilbehør afgrænses ud fra tinglysningsloven, afskrivningsloven og vurderingsloven.

En skurby kunne ikke anses for at være fast ejendom, selvom den var godkendt til helårsbeboelse og der var installeret bad, toilet og køkken (TfS 1992. 105)⁵⁴.

Ligeledes kunne campingvogne og mobile homes ikke karakteriseres som fast ejendom, idet disse var mobile genstande. Telte og mindre fritidsboliger var heller ikke fast ejendom, da disse var let flytbare genstande efter C-60/90 Kommissionen mod Frankrig. Alle genstandene blev anset for at være løsøre genstande og var derfor fuldt momspligtige.

Omkostningsfordeling efter momslovens § 39.

§ 39 benytter den forudsætning, at en del af virksomhedens samlede areal anvendes til momspligtig virksomhed, mens en anden del af virksomheden anvendes til den momsfrigitte aktivitet.

Efter § 39 stk. 1 skal fordelingen af omkostningerne ved bygningen af den faste ejendom ske efter et skøn over hvor stor en del af omkostningerne, der vedrører den momspligtige virksomhed.

Er standarden af lokalerne ens og kan den momspligtige og den momsfrigitte aktivitet fordeles på separate lokaler, kan fordelingen af omkostningerne ske efter det forholdsmæssige etageareal (Momsloven med kommentarer; 2006).

Anvendes det samme lokale både til momspligtig og momsfrigitte virksomhed skal skønnet over omkostningsfordelingen foretages ud fra momslovens § 38 stk. 1⁵⁵ jf. TfS 2000. 645. Her kunne en ungdomsskole, der også drev momspligtig landbrugsvirksomhed, opnå delvist fradrag for omkostningerne ved genopbygning efter en brand. De genopførte bygninger kunne ikke fordeles på henholdsvis den momspligtige og momsfrigitte del af virksomheden, hvorfor Landsskatteretten fandt, at et skøn ud fra omsætningen ville kunne anvendes.

⁵⁴ I momsnavnets afgørelse talte følgende for, at det ikke var en fast ejendom

- Medarbejderne kunne flyttes fra rum til rum
- Skurene var flytbare
- Ingen medarbejdere havde fast adresse i skurbyen
- Skurbyen anvendtes kun i weekenden ved overarbejde
- Arbejdets karakter nødvendiggjorde et sådant overnatningssted (TfS 1992. 105)

⁵⁵ For yderlig gennemgang af momslovens § 38 stk. 1 se ovenfor.

Omkostninger i forbindelse med et lokale, der både anvendes i den momspligtig virksomhed og til privat anvendelse, vil der ikke kunne opnås fradrag for efter momslovens § 39 stk. 2; for gennemgang se nedenfor.

Men installeres der delvis privat bygningstilbehør, der omfattes af definitionen af fast ejendom, vil omkostningerne kunne fordeles efter § 38 stk. 2⁵⁶. Således i TfS 2002. 735, hvor der kunne opnås delvist fradrag for anskaffelse og drift af tyverialarm, der både anvendtes i den momspligtige oversættelsesvirksomhed og i den private beboelse.

Bolig kontra erhvervsmæssig anvendelse af fast ejendom.

Efter momsloven § 42 stk. 1 nr. 2 vil der aldrig kunne opnås fradrag for anskaffelse eller drift af bolig til virksomhedens indehaver eller dennes ansatte, da dette anses for at være private udgifter.

§ 39 stk. 2 i momsloven indskrænker yderligt fradragsretten for momspligtige virksomheder, der anvender et eller flere lokaler i indehaverens eller den ansattes private beboelse til at drive sin momspligtige virksomhed fra. Der vil kun være fradrag for disse lokaler, hvis disse anses for at være opført og udelukkende anvendes til virksomhedens brug (Momsvejledningen; afsnit J.2.2.2.; 2006-2).

Dette er en meget uvidende fortolkning af 6. momsdirektivs artikel 17 nr. 5 litra c, da brugen af lokalerne må anses for at være af erhvervsmæssigt karakter, hvis de anvendes i driften af virksomheden, hvorfor der burde have været fradrag (Momsloven med kommentarer; 2006).

Dette understreges i C- 25/03 Finanzamt Bergisch Gladbach, hvor den tyske Bundesfinanzhof forespørger EU domstolen, om en person opfører sig som afgiftspligtig og dermed kan opnå fradrag for byggeomkostningerne, når denne agter at anvende et værelse i sit nyopførte hus som et arbejdsværelse. Hans Hundt drev økonomisk virksomhed som forfatter af faglitteratur som bibeskæftigelse til sit hovederhverv. I forbindelse med bygning af nyt hus skulle et værelse udelukkende anvendes som arbejdsværelse for Hans Hundts forfatter virksomhed. Efter EU domstolen skulle han indrømmes fradrag for omkostningerne i forbindelse med bygningen af værelset, da det udelukkende anvendes i hans økonomiske virksomhed.

⁵⁶ For yderlig gennemgang af momslovens § 38 stk. 2 se ovenfor.

Dog kan momslovens § 39 stk. 2 opretholdes, da det efter artikel 17 nr. 6⁵⁷ er muligt at opretholde en praksis, der var indført i den danske lovgivning før 6. momsdirektivs vedtagelse (Momsloven med kommentarer; 2006).

Udelukkende erhvervmæssig anvendelse.

For at kunne få opnå fradrag for lokaler, der er beliggende i en privat beboelse, skal de udelukkende anvendes i den momspligtige virksomhed. Efter Momsvejledningen 2006-2 kan følgende indgå i afgørelsen:

- Lokalernes indretning. Er der foretaget omkostnings fordyrende installationer til brug for den momspligtige erhvervsvirksomhed.
 - o Eksempel vis indretning til værksted eller frisørsalon.
 - o Findes der møbler i lokalerne, der også kan anvendes privat som klædeskabe, sofa m.m. tyder dette på privat anvendelse (Moms 1; Fradragsret; 1999).
 - o Der kunne således efter Mn 806/1986 fratrækkes udgifter i forbindelse med tilbygning, da denne var specielt indrettet til tegnestue med fotorum, udsugning og indlagt 360 volt. Ombygningen af garagen kunne ikke fratrækkes, da der her stod en vaskemaskine og en fryser, hvorfor rummet blev anset for at være en integreret del af den private bolig.
- Om lokalerne er nødvendige for at drive den momspligtige erhvervsvirksomhed.
- Lokalernes placering i forhold til den private beboelse.
 - o Som hovedregel vil gennemgang gennem den private beboelse for at komme til erhvervslokalerne medføre, at disse vil blive anset for at være en del af den private beboelse og der vil ikke kunne opnås fradrag (Momsloven med kommentarer; 2006) Modsætningsvis hertil TfS 2002. 735, hvor der blev opnået momsfradrag til trods for at eneste adgang var gennem beboelsens entre og spisekøkken. Vægten lægges i kendelsen på, at kontorlokalet udelukkende blev anvendt erhvervmæssigt.
 - o Er den eneste adgang til den private beboelse gennem virksomhedens lokaler vil dette tale for privat anvendelse, hvorfor der ikke kan opnås fradrag (TfS 2003.379)⁵⁸.

⁵⁷ Denne mulighed var der ikke i tysk lovgivning jf C- 25/03 Finanzamt Bergisch Gladbach, da en sådan regel ikke var indført i tysk lovgivning før indplementeringen af 6. momsdirektiv og der var ikke givet dispensation til at indføre en sådan.

- Er lokalerne adskilt fra den private beboelse.
 - Adskillelsen skal være permanent for eksempel gennem en fast skillevæg.
 - Der er ikke krav om en separat indgang udefra til erhvervslokalerne (Momsloven med kommentarer; 2006).
 - Således kunne der ikke opnås fradrag for arbejdsværelse, der var adskilt fra den øvrige bolig med en mur i $\frac{3}{4}$ af rummets bredde (Mn. 559/1978).
 - Modsætningsvis i TfS 2002. 735, hvor der var fuldt fradrag for kontorlokale med mure i $\frac{1}{3}$ højde, på grund af lokalets indretning og dette var det eneste sted, hvorfra ejeren kunne drive sin virksomhed.
- Virksomhedens karakter og omfang.
- Beliggenheden af virksomhedens øvrige erhvervslokaler og størrelsen på disse.
- Svarer den resterende bolig til en normal bolig for indehaveren og dennes familie for hvad angår størrelse, art, indretning og udstyr.
 - Ej givet momsfradrag for bygning af bryggers og toilet med bad, til trods for disse også skulle anvendes af lejere af hestebokse. I beboelsen var der kun toilet, hvorefter nybygningen blev det anset for at være en integreret del af den private bolig for indehaveren efter momslovens § 39 stk. 2 nr. 1. (TfS 1998. 107).
- Er erhvervslokalerne godkendt af bygningsmyndighederne og arbejdstilsynet, hvis der er ansatte i virksomheden.
 - Der skal være et toilet til rådighed, hvis der er ansatte i virksomheden, men anvendes dette også privat, vil der ikke kunne opnås momsfradrag for toilettet (TfS 2003.379).
 - Er der kantine i virksomheden, vil der efter cirkulære 2001-07 og præciseret i SKM 2002.405.TSS være delvist momsfradrag for udgifterne til kantinen selvom resten af virksomheden driver momsfrataget virksomhed eller blandet aktivitet med både momspligtig og momsfrataget virksomhed. Modsætningsvis hertil SKM 2005. 545 LSR, hvor et pengeinstitut fik fuldt fradrag for omkostninger vedrørende ombygning af kantine; for yderlig gennemgang af dommen se ovenfor.

⁵⁸ Her blev der nægtet fradrag for hall og entre, da dette var den eneste indgang til beboelsen. Hallen skulle i forbindelse med den momspligtige virksomhed anvendes som mødelokale. Ydermere var der ikke fradrag for depot og teknikrum, da dette indholdt husets vaskemaskine og tørretumbler.

- Gives der nedsættelse i beregningsgrundlaget for ejendomsværdiskatten på grund af at lokalerne anvendes til erhvervsmæssige formål⁵⁹

Vurderingen, af om lokalerne er en del af den private beboelse eller er erhvervsmæssig, er meget restriktiv.

Udenomsrum.

Sædvanlige udenomsrum til beboelsen som for eksempel bryggers, fyrrum, grovkøkken, tegnestue, garage og carporte, der både benyttes privat og i forbindelse med den momspligtige erhvervsvirksomhed, kan der heller ikke opnås fradrag for.

En arkitekt kunne ikke opnå fradrag for opførelsen af tegnestue i forbindelse med sin private beboelse. Tegnestuen var indrettet som et erhvervslokale, men der var direkte adgang fra tegnestuen til den private beboelse og toiletfaciliteterne var beliggende i den private beboelse (Mn. 686/1980).

Efter TfS 2002. 735 kunne der ikke gives momsfradrag for arkivrum i forbindelse med oversættelsesvirksomhed, da arkivrummet også indeholdt den samlede ejendoms installationer for el, gas og varmtvandsbeholder.

Ligeledes kunne en ejer af en planteskole ikke opnå fradrag for udhus og kælder i privatboligen, da disse umiddelbart kunne anvendes som udenomsrum til den private bolig. Ydermere var der ikke foretaget fordyrende installationer i lokalerne, der kunne tyde på erhvervsmæssig anvendelse (Mn. 557/1978).

Et parcelhus, der var opført med privat beboelse i stueplanen og erhvervsmæssige lokaler i kælderen, kunne ikke opnå fradrag for fyrrum, depotrum og trappenedgang, da disse lokaler også kunne anvendes i den private beboelse (Mn. 650/1979).

Efter TfS 1999. 107 kunne der ikke gives fradrag for garage/værksted, da lokalets udstyr og indretning ikke fremtrådte som et lokale, der udelukkende skulle anvendes erhvervsmæssigt⁶⁰. Ligeledes i Mn. 429/1975, hvor der ikke kunne opnås fradrag for garage, der blev anvendt til opbevaring af varer, da garagen også blev benyttet til ejerens personmotorkøretøjer.

⁵⁹ For at der kan gives nedsættelse for ejendomsværdiskatten skal en væsentlig del af boligen anvendes erhvervsmæssigt; mindst 25 % jf. vurderingslovens § 33 stk. 5 og ligningsvejledningen; almindelig del 2006-2; afsnit A.G.2.2.2.

En bygning på en landbrugsejendom kunne der heller ikke opnås fradrag til efter Mn 480/1977. Bygningen indeholdt værksted, der kunne anvendes som bryggers, et maskinhus, der kunne anvendes som dobbeltcarport og et kontor.

Hvorimod der er fuldt fradrag for udenomslokaler, der udelukkende anvendes i den momspligtige virksomhed jf. TfS 2002. 735, hvor der var fradrag for reparationsudgifter for udhus, der udelukkende blev anvendt til virksomhedens arkiv og depot.

Udlejning.

Definition af udlejning.

Efter momslovens § 13 stk. 1 nr. 8 er alt udlejning af fast ejendom og hermed også udlejning af enkelte lokaler momsfristaget. Denne paragraf tager udgangspunkt i 6. momsdirektivs artikel 13 punkt B litra b⁶¹.

Udleje af fast ejendom kan defineres som:

”..at ejeren af en fast ejendom mod betaling af leje og for en aftalt periode overlader lejeren brugsretten til sin ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed” (C-326/99 Stichting Goed Wonen præmis 55 og C-108/99, Cantor Fitzgerald International, præmis 21).

I C- 275/01 Sinclair Collis Ltd. understreges det, at for der kan være tale om udleje af fast ejendom, skal udlejer passivt stille et areal eller en plads til rådighed⁶² og lejeren skal gennem aftalen sikres en ejers rådighed over dette areal. Opstilling af cigaretautomater i erhvervslokaler, kunne herefter ikke sidestilles med udlejning af fast ejendom, da ejeren af cigaretautomaterne ikke havde ret til at bestemme automaternes placering. Cigaretautomaterne blev anset for at være et middel til at udføre den egentlige tjenesteydelse; salg af cigaretter.

⁶⁰ Ydermere var der ikke anden garage til de private biler og den eneste bagindgang til privat boligen var gennem garagen.

⁶¹ Da dette er en undtagelse til hovedreglen om, at alle varer og tjenesteydelser skal være omfattet af momspligten, skal både 6. momsdirektiv artikel 13 og momslovens § 13 fortolkes indskrænkende.

⁶² I C-326/99 Goed Wonen præmis 52 nævnes også, at udlejning af en fast ejendom er en forholdsvis passiv virksomhed, der ikke tilfører nogen væsentlig merværdi.

Efter C-269/00 Wolfgang Seeling kunne privat brug af en bygning⁶³, der udelukkende var bestemt til virksomheden, ikke karakteriseres som udleje af fast ejendom.

Definitionen for udleje af fast ejendom var ikke opfyldt, da der ikke skulle betales leje og der ingen kontrakt var om varigheden af benyttelsen, brugsretten og retten til at udelukke andre fra at benytte boligen.

Udleje af en bådplads i en havn, kunne efter TfS 2001.159, ikke anses for at være udleje af fast ejendom, da der ikke var tale om leje af et afgrænset og identificeret område, men i stedet leje af en brugsret. Hvorimod leje af plads til vinteropbevaring kunne anses for udleje af fast ejendom, da det udlejede var et fast og identificerbart område, som lejer havde adgang til og der betales en fastsat leje ud fra arealstørrelsen.

Begge parter ankede Landsskatterettens dom til Vestre Landsret, der rettede forespørgsel til EU domstolen om udleje af bådpladser i havn og på land kunne anses for udleje af fast ejendom. I C- 428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn konkluderer EU domstolen, at både bådplads på vand og land kan anses for at være udleje af fast ejendom efter 6. momsdirektivs artikel 13 punkt B litra b, hvorfor udlejen er momsfrataget. Begrundelsen, for at bådpladsen i havnen også kan anses for at være fast ejendom, er, at det er fonden, der har ejendomsretten over havneområdet og at fonden derfor kan udleje en afgrænset del af havnebassinet. Afgrænsningen er varig og kan ikke flyttes, hvorfor det er uden betydning, at området er dækket med vand.

Udlejning af fast ejendom modsætningsvis levering af tjenesteydelse.

Det afgørende bliver at skelne momsfrataget udlejning af fast ejendom fra momspligtig levering af en tjenesteydelse. Her lægges vægten på om udlejningen af den faste ejendom er hovedydelsen eller blot et middel til at opnå den ønskede tjenesteydelse.

Efter C-358/97 Kommissionen mod Irland kunne afgift for benyttelse af veje og broer ikke anses for momsfrataget leje af fast ejendom. Målet med ”lejen” af brugsretten af vejen var ikke at leje selve vejen, men at komme så hurtigt og sikkert frem som muligt. Ydermere var der ikke taget hensyn til varigheden af lejemålet, som er et vigtigt element i definitionen af udleje af fast ejendom.

Dette udbygges af C-150/99, Stockholm Lindopark AB, hvor leje af en golfbane ikke var momsfrataget leje af fast ejendom, da der ikke var tale om en passiv overladelse af golfbanen. Selve lejen af golfbanen var heller ikke hovedydelsen, det var alle de andre kommercielle aktiviteter, der finder sted i forbindelse med at leje en golfbane, såsom

⁶³ Bygningen skal behandles som et investeringsgode efter momslovens § 43 og 44. For yderlig

administration, overvågning, løbende vedligeholdelse med mere. Herudover kunne udlejer begrænse både omfanget og varigheden af brugsretten til golfbanen, hvorfor definitionen for udleje af fast ejendom ikke er opfyldt.

Ligeledes kunne udleje af bowlingbaner ikke anses for at være momsfrataget udleje af fast ejendom efter TfS 248. 1997, da hovedydelsen ved udlejningen er udleje af bowlingbanerne, der i det væsentligste består i udleje af driftsmidler og løsøre. Udlejen af den faste ejendom, som bowlingbanen er i, er kun en sekundær ydelse.

Udleje af en hesteboks er udleje af fast ejendom, hvorfor udlejen er momsfrataget (TfS 1994. 746). Udlejes hesteboksen sammen med tilhørende momspligtige ydelser såsom forplejning og pasning vil det stadigvæk være udleje af fast ejendom, hvorfor dette er momsfrataget (TfS 1997. 671).

Ferieboliger.

Udlejning af sommerhuse er også omfattet af den momsfratagne udlejning af fast ejendom, hvorimod udlejning af hotelværelser⁶⁴, ferielejligheder og værelser til bondegårdsferie og andre lokaler, der udlejes for kortere tidsperioder end en måned ad gangen ikke er momsfrataget jf. momslovens § 13 stk. 1 nr. 8⁶⁵. Grunden til, at udlejning af hotelværelser med mere ikke er omfattet af momsfrataget udlejning af fast ejendom, er, at her er det tjenesteydelsen, der er hovedydelsen, hvilket har karakter af industriel eller handelsmæssig virksomhed (C-326/99, Stichting Goed Wonen).

Når der skal skelnes mellem udlejning af sommerhus og hotelværelse med mere lægges hovedvægten på, om det er udleje af en selvstændig matrikel, men der skal også tages hensyn til ejendommens fysiske forhold og længden af lejeperioden (Edlund; Hans Henrik; 1999).

I TfS 1996.217 blev 3 huse, der var særskilt matrikuleret anset for hotelbyggeri med momspligt til følge, da lokalplanen foreskrev feriecenterbebyggelse og byggetilladelsen fra kommunen stillede krav om, at der skulle være et fælles serveringslokale med køkken og en reception.

gennemgang se momsvejledningen 2006-2 afsnit J.4.

⁶⁴ Leje af en lejlighed på døgnbasis sidestilles med leje af hotelværelse, hvorfor der kun er fradrag efter momslovens § 42 stk. 1 nr. 6 og stk. 2 (TfS 1998. 462).

⁶⁵ Momslovens § 13 stk. 1 nr. 8 stemmer overens med undtagelsen i 6. momsdirektivs artikel 13 punkt B litra b nr. 1. Dog således, at der ikke er nogen tidsangivelse i artikel 13 punkt B litra b nr. 1, men efter C-346/95 Elisabeth Blasi vil varigheden af udlejen være en god indikator på, om der er tale om udlejning

Ligeledes blev udlejning af ferieboliger anset for at være momspligtigt, da der var tale om hotellignende udlejning efter Mn. 1090/1990. I forbindelse med ferieboligerne var der blandt andet restaurant, swimmingpools, tennisbaner og solarie- og helserum. Ydermere var alle ferieboligerne opført på 2 matrikelnumre.

Hvorimod udlejning af et stuehus på landejendom ikke kunne anses for udlejning af værelser, blot fordi stuehuset ikke var særskilt matrikuleret. Udlejningen blev anset for udleje af sommerhus, hvorfor udlejningen var momsfrataget (TfS 1999.670).

Parkeringspladser.

Omfatter udlejningen af den faste ejendom også parkeringspladser⁶⁶ eller garager vil udlejningen af disse også være momsfrataget. For at udlejningen af parkeringspladserne skal kunne omfattes af udlejen af den faste ejendom, skal de to lejemål udgøre en økonomisk transaktion (C-173/88 Henriksen og UfR 1990. 72 H). Det er ikke nødvendigt, at det er samme udlejer, der udlejer den faste ejendom og parkeringspladsen, der skal også lægges vægt på, at parkeringspladsen hører til det samme ejendomskompleks som den momsfratagne lejede ejendom (Momsvejledningen 2006-2).

Modsætningsvis hertil i TfS 2003. 280 hvor en virksomhed lejede kontorlokaler og parkeringspladser i det samme bygningskompleks og af samme udlejer.

Parkeringspladserne skulle anvendes til ansattes og kunders private biler. De lejede kontorlokaler var omfattet af frivillig momsregistrering. Efter Landsskatteretten kunne udlejen af parkeringspladserne ikke ses som en integreret ydelse i forbindelse med lejen af kontorlokalerne og der kunne heller ikke være tale om momspligtig leje af parkeringspladser efter momslovens § 13 stk. 1 nr. 8. Lejen af parkeringspladserne var derimod en del af driftsomkostningerne i forbindelse med personbiler efter momslovens § 42 stk. 1 nr. 7⁶⁷, hvorfor der ikke kunne opnås momsfradrag for udgifterne til parkeringspladserne.

Landsskatterettens afgørelse blev anket til Vestre Landsret, men da Landsretten tilkendegav, at leje af parkeringspladser skulle anses for driftsomkostninger i forbindelse med drift af personkøretøjer, blev sagen hævet (SKM 2006. 268. VLR).

inden for hotelsektoren eller udleje af beboelsesrum. Generaladvokaten definerer samme sted kortidsudlejning, som udlejning af kortere varighed end 6 måneder.

⁶⁶ Efter momslovens § 13 stk. 1 nr. 8 2. punktum og 6. momsdirektivs artikel 13 punkt B litra b nr. 2 er udlejning af parkeringsplads momspligtig.

⁶⁷ Samme resultat kom Landsskatteretten til i 2 utrykte kendelser af 28. maj 2004 og af 1. september 2004. For yderlig gennemgang af driftsomkostninger for personbiler; se nedenfor.

Frivillig registrering.

Frivillig registrering skal ske efter momslovens § 51 stk. 1, der er en implementering af 6. momsdirektivs artikel 13 punkt C litra a⁶⁸. Herefter kan der gives tilladelse fra Told- og Skattemyndighederne til, at en udlejer, der udlejer til erhvervmæssige formål eller forsøger⁶⁹ på dette, kan blive frivilligt momsregistreret.

Et kloster kunne ikke blive frivilligt registreret for udleje af fast ejendom, da klosterets udleje af rum til møbelopbevaring og udleje af erhvervslokaler ikke kunne anses for at være erhvervmæssig. Lejen var fastsat som symbolsk og de kommende reparationsarbejder på klosteret ville ikke betyde højere leje (Mn. 875/1984).

Ved nybyggeri skal Told- og Skattemyndighederne ydermere godkende en erklæring fra udlejeren om, i hvilket omfang den faste ejendoms lejemål forventes at være del af den momspligtige frivillige registrering. Senest 6 måneder efter den faste ejendom er klar til ibrugtagelse, skal der foretages en berigtigelse af, hvorledes den faktiske anvendelse af den faste ejendom bliver og dermed også en regulering af det opnåede momsfradrag jf. § 37 stk. 2 og 3 i momsbekendtgørelsen.

Den frivillige registrering kan under visse vilkår ske med tilbagevirkende kraft til overtagelsen af ejendommen eller opstart af byggeriet efter TfS 1996.633⁷⁰. Følgende krav skal dog være opfyldt:

- Udlejningen ikke er påbegyndt ved ansøgnings tidspunktet.
- Ejendommen må ikke have været taget i brug til andre formål.

Er udlejningen allerede påbegyndt, vil udlejer have tilkendegivet, at udlejningen skal være moms fritaget, hvorfor formålet med udlejningen skal ændres, hvilket først kan ske fra ansøgningstidspunktet. Herefter vil der kun være mulighed for at få fradrag for udgifter i forbindelse med køb eller opførsel efter § 43 stk. 3 nr. 2 i momsloven om regulering af investeringsgoder⁷¹.

⁶⁸ Denne bestemmelse i 6. momsdirektiv artikel 13 punkt C litra a er valgfri for medlemslandene.

⁶⁹ I TfS 1996. 264 blev der ved Højeste ret indgået forlig, således at en virksomhed, der var frivillig registreret for udlejning af erhvervs ejendom, også kunne opnå fradrag for den del af erhvervs ejendommen, der ikke var udlejet. Ved den frivillige registrering var hele ejendommen udlejet, men i forbindelse med en af lejernes konkurs kunne lejemålet ikke umiddelbart lejes ud igen.

⁷⁰ I TfS 1996.339 afviste Told- og Skattestyrelsen i første omgang at foretage en frivillig registrering med tilbagevirkende kraft, hvilket cand.jur. Mogens Krewald i TfS 1996. 582 finder er en urigtig afgørelse både i forhold til momsloven, men også i forhold til 6. momsdirektiv; specielt efter C-268/83 Rompelman, hvor et ægtepar fik fradrag for momsen af de ratebetalinger, de skulle betale efterhånden som byggeriet sked frem, selvom de først blev momsregistreret senere. For yderlig gennemgang af dommen se ovenfor.

⁷¹ For yderlig gennemgang af investeringgoder se momsvejledningen 2006-2 afsnit J.4.

Ved frivillig registrering vil udlejer få mulighed for at fratække moms for udgifter til indkøb, der vedrører opførsel, ombygning, modernisering, vedligeholdelse, drift og administration af den faste ejendom efter § 37 stk. 1 i momsbekendtgørelsen. Huslejen vil herefter skulle tillægges moms, hvormed momsregistrerede lejere vil kunne opnå fradrag for momsen af huslejen.

Var der ikke mulighed for at blive frivilligt registreret ville momsen blive lagt oven i den almindelige husleje og der ville ikke være mulighed for lejer at fratække momsen i denne (Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger; 1999).

Delkonklusion

§ 39 i momsloven er en særregel for opnåelse af delvist fradrag for udgifter, der vedrører fast ejendom, der både anvendes i den momspligtige virksomhed og enten til den momsfritage aktivitet, private formål eller formål, der er virksomheden uvedkommende.

Ud fra hovedreglen for delvist fradrag i momslovens § 38 skulle der kunne opnås fradrag for lokaler i den private bolig, der anvendes i forbindelse med den momspligtige virksomhed. Denne mulighed er indskrænket efter momslovens § 39, da der kun kan opnås fradrag for lokaler, der udelukkende anvendes i den momspligtige virksomhed.

Fortolkningen af § 39 stk. 2 er meget restriktiv, hvorfor enhver privat anvendelse af lokalerne udelukker momsfradrag; uanset hvor lille den private anvendelse er. Er der mulighed for at anvende lokalerne til privat brug, gør dette også, at der ikke er mulighed for fradrag, hvis det ikke kan godtgøres, at lokalerne udelukkende anvendes erhvervsmæssigt.

Er der foretaget en speciel indretning af lokalerne, er dette med til at godtgøre, at lokalerne udelukkende anvendes erhvervsmæssigt. Ligeledes er det vigtigt, at lokalerne er permanent adskilt fra den private beboelse og at den private beboelse har en sædvanlig størrelse for indehaveren af boligen og dennes familie. I flere domme er der også lagt vægt på, at den momspligtige virksomhed ikke havde andre erhvervslokaler.

Udleje af fast ejendom er momsfritage efter momslovens § 13 stk. 1 nr. 8, dog kan udleje til erhvervsmæssige formål blive momspligtigt, hvis der foretages en frivillig momsregistrering efter momslovens § 51 stk. 1. Herefter vil lejen for den faste ejendom

være momsbelagt og der vil være fradrag for udgifter i forbindelse med etablering, drift og vedligeholdelse af den faste ejendom.

For at der kan være tale om udleje af fast ejendom, skal der foretages en passiv udlejning, hvor lejer over et aftalt tidsrum og for en given betaling får brugsretten til den faste ejendom, hvorved lejeren kan udelukke andre fra at anvende den faste ejendom.

Følger der ydelser med udlejningen af den faste ejendom, skal det vurderes, om det er udlejen af den faste ejendom, der er hovedydelsen eller om det er de tjenesteydelser, der følger med, der er de vigtigste.

Efter praksis vil udbud af tjenesteydelser i forbindelse med udleje af den faste ejendom gøre, at der ikke er tale om passiv udlejning af fast ejendom. Det eneste sted dette ikke gælder er for udleje af en hesteboks, dette kan stadigvæk være moms fritaget udlejning af fast ejendom, selvom der også udføres momspligtige tjenesteydelser i forbindelse med pasningen af hesten jf. Skatteministeriets og Told- og Skattestyrelsens afgørelse.

Varevogne⁷² § 41.

Det afgørende for at kunne opnå momsfradrag på varevogne er dels deres totale⁷³ vægt og dels deres driftsmæssige anvendelse.

Ved vægt skelnes ved 3 tons. Har varevognen en totalvægt på over 3 tons, er det de almindelige regler i §§ 37 og 38, der er gældende; for gennemgang se ovenfor. Er totalvægten på ikke over 3 tons, er momsen reguleret af særreglen i § 41 i momsloven. Sidstnævnte vil blive behandlet i dette afsnit.

Momsfradrag ud fra anvendelse afhænger af, om der er tale om anskaffelse af en varevogn eller om de driftsmæssige omkostninger ved at bruge en varevogn.

Anskaffelse.

For at kunne opnå fradrag for momsen af anskaffelsesudgifterne af en varevogn, skal denne udelukkende anvendes i forbindelse med virksomhedens fradragsberettigede levering af varer og ydelser jf. momsloven § 41 stk. 1.

Denne særregel er ikke omfattet af 6. momsdirektiv, men det er muligt for Danmark at bibeholde reglen efter artikel 17 stk. 6; stand still klausulen. Danmark er det eneste EU land, der har en sådan særregel for moms af anskaffelse af varevogne (Moms 1; Fradragsret; 1999).

Efter momsvejledningen 2006-2; afsnit J.2.4.1 taler følgende imod, at en varevogn udelukkende anvendes til kørsel i forbindelse med virksomhedens fradragsberettigede levering af varer og ydelser.

1. Varevognen benyttes til transport mellem virksomhedens faste forretningssted og den private bopæl.
2. Varevognen anvendes til anden privat kørsel eller kørsel i forbindelse med momsfrie aktiviteter.
3. Varevognen anvendes til kørsel mellem bopæl og skiftende arbejdssteder.
4. Brugeren beskattes af privat anvendelse af varevognen.

⁷² Udtrykket "varevogne" dækker i dette afsnit over varevogne og små lastbiler med en totalvægt på ikke over 3 tons. Varevognen skal være indregistreret på gule plader, hvilket kræver, at den er indrettet som vare- eller lastvogn og er optaget på ToldSkats liste over sådanne. (Registreringsafgift af last- og varebiler; www.skat.dk; 2006)

⁷³ Det er ikke varevognens egen vægt, der er afgørende, men den samlede vægt varevognen må have ved maksimal lastning.

5. Det er aftalt mellem virksomheden og brugeren af varevognen, at den ansatte gerne må anvende varevognen til private formål.

Hvorimod følgende taler for udelukkende erhvervsmæssig anvendelse.

6. Varevognen er indrettet som en montørvogn eller der er etableret lager på medarbejderens bopæl med henblik på udkald til reparationsarbejder.
7. Varevognen afskrives af virksomheden som værende fuld erhvervsmæssigt anvendt

Transport mellem det faste forretningssted og bopæl.

Kørsel mellem det faste arbejdssted og bopæl anses momsmæssig for at være privatkørsel, hvorfor dette umuliggør fradrag for moms af anskaffelsesudgifterne (Moms 1; Fradragsret; 1999).

At kørsel mellem den faste bopæl og arbejdssted umuliggør fradrag for moms af anskaffelsesudgifterne skal forstås meget bogstaveligt jf. TfS 2005.239. Her var en varevogn et par gange placeret uden for ejerens faste bopæl i forbindelse med ferie, således at bopælen så beboet ud, mens ejeren var på rejse. Ydermere havde varevognen været anvendt til kørsel mellem den faste bopæl og arbejdsstedet i forbindelse med filmoptagelser, da udstyret til dette af sikkerhedsmæssige hensyn befandt sig på den private bopæl. Denne kørsel mellem bopæl og arbejdssted umuliggjorde udelukkende erhvervsmæssig anvendelse.

Ved højesteretsdom UfR 1984.1083H opnåede Jydsk Telefon-Aktieselskab fradrag for anskaffelse af varevogne under 3 tons, til trods for at varevognene blev anvendt til transport mellem den faste private bopæl og til første og fra sidste arbejdssted. Kørselen var omfattet af arbejdsskadeforsikringen og der blev udbetalt et tillæg til montørerne for transporttiden. Begrundelsen for fradraget var, at kørslen skete for at effektivisere arbejdsgangen for virksomheden og ikke for at spare montørerne for befordringsudgifter. Problemstillingen med skiftende arbejdspladser nævnes ikke⁷⁴.

At der samles flere ansatte op på vejen til det faste arbejdssted gør ikke kørselen erhvervsmæssig jf. TfS 1986.435.

⁷⁴ Ordningen for montørerne var frivillig, således at montøren stadig kunne møde ind på det faste arbejdssted for at hente varevognen ved arbejdstidens begyndelse. Hvilket også var gældende for montører, der ikke fik stillet varevogn til rådighed. For at kunne have varevognen med hjem, måtte der ikke være mere end 25 km. i luftlinie mellem montørens faste bopæl og det faste arbejdssted. Montørerne beskattes ikke af transporten mellem bopæl og første og sidste arbejdssted. Det er klart fremhævet, at varevognene ikke må anvendes privat.

Privat kørsel eller kørsel i forbindelse med momsfrige aktiviteter.

Anvendes varevognen også til kørsel, der vedrører virksomhedens momsfrige aktiviteter efter § 13 i momsloven, vil der aldrig kunne opnås fradrag for anskaffelsesmomsen.

Efter TfS 2002.735 var det skatteyderen, der skulle kunne sandsynliggøre, at varevognen ikke var anvendt til privatkørsel, hvilket ikke var muligt, da der ikke var blev ført kørebog, ejeren ikke havde anden privat bil og varebilen kunne anvendes til private formål.

Som hovedregel ville kørsel til faglige møder anses for privat kørsel med mindre disse møder og kurser var påkrævet for at opretholde den nødvendige faglige viden for at drive virksomheden jf. TfS 1988.371.

Efter TfS 1988.504 regnes befordring af deltagere i hjemmeværnets og civilforsvarets øvelser ikke som privat kørsel. Ydermere er der givet dispensation for indsamling af aviser, flasker og lignende genbrug til fritidsorganisationer, basarer og loppemarkeder, hvor overskuddet fuldt ud anvendes til velgørende eller almennyttige formål jf. TfS 1988.183 og TfS 1988.309.

Skiftende arbejdssteder.

Som udgangspunkt er transport mellem bopæl og skiftende arbejdssteder at anse for privat kørsel, med mindre kørselen er foretaget i virksomhedens interesse og følgende er opfyldt:

- Varevognen er forsynet med relevant arbejdsværktøj eller der er etableret et lager på den ansattes bopæl.
- Virksomheden har ret til fuld skattemæssig afskrivning på varevognen.
- At den ansatte ikke må og heller ikke anvender varevognen til private formål.
- At den ansatte ikke beskattes af benyttelsen af varevognen (Mn. 1069/1988).

Skiftende arbejdssteder defineres efter Momsvejledningen 2006-2 som:

”arbejde i den momsregistrerede virksomheds tjeneste, men uden for virksomhedens faste forretningssted...det afgørende kriterium er arbejdets – fagets- karakter.”

Ved bedømmelsen af om der er skiftende arbejdssteder lægges der ikke vægt på hvor lang tid, der arbejdes på de forskellige steder, men at der arbejdes på forskellige

arbejdssteder uden for virksomhedens faste registreringsadresse (Momsloven med kommentarer; 2006). Antallet af de skiftende arbejdsplader er ikke væsentligt for vurderingen af fradrag⁷⁵, og der må gerne samles andre medarbejdere op ved kørsel til skiftende arbejdspladser efter TfS 19986.435⁷⁶.

Det anses ikke som privatkørsel, hvis brugeren af varevognen lejlighedsvis kører til virksomhedens faste forretningssted for at supplere varevognens indhold af værktøj eller materialer, modtage tegninger, arbejdsedler m.m. (Momsvejledningen, 2006-2).

Vagtordning.

Hvis brugeren af varevognen indgår i en fast vagtordning, hvor denne skal være til rådighed uden for normal arbejdstid uanset, hvor vedkommende befinder sig, gælder der specielle regler.

For at der kan være tale om vagtordning skal følgende krav være opfyldt efter momsvejledningen 2006-2; afsnit J 2.4.1.

- Kørselen er foretaget ud fra et klart forretningsmæssigt behov.
- Varevognen er udstyret med værktøj og lignende, der skal anvendes til at foretage de forekommende reparationer med.
- Varevognen må ikke anvendes privat og dette er formidlet klart til brugeren.
- Der er udarbejdet en vagtplan og der skal rapporteres tilbage til virksomheden om alle udkald m.m.
- Det kan konstateres hvilken varevogn, der er anvendt til de forskellige vagter.
- Antallet af varevogne står i rimelig forhold til vagtordningens omfang.
- Brugeren af varevognen skal være i tjeneste i hele vagtperioden.

En bruger af en varevogn måtte i forbindelse med sin vagt, gerne benytte varevognen til familiefester m.m., da medarbejderen ville være i virksomhedens tjeneste på det givne tidspunkt og dermed være underlagt begrænsninger for sin adfærd (TfS 1989.504 og Mn 1099/1990) Der skulle dog være tale om begivenheder, der var planlagt gennem længere tid og som var af enkeltstående karakter (TfS 1999.336).

⁷⁵ Efter Ligningsloven § 9 B stk. 1, litra a er der kun tale om skiftende arbejdssteder i skattemæssig forstand, hvis der arbejdes på en arbejdsplads maksimalt 60 dage indenfor de forudgående 24 måneder. Efter 60 dage anses arbejdspladsen som fast og transport til og fra arbejdspladsen bliver dermed privat (Ligningsvejledningen Almindelig del, 2006-1)

⁷⁶ Øvrige krav for opfyldelse af fradrag for moms var opfyldt. Kunne dog ikke opnå fradrag for anskaffelse af varevognen, da denne også anvendtes til kørsel til det faste forretningssted, uden at dette var begrundet i lejlighedsvis opfyldning af reservedelslageret i varevognen.

Deltidsansatte brandmænd må også anvende varevogn i vagtordning til befordring til brandstationen eller skadesstedet jf. TfS 1988.504.

Varevognen må derimod ikke anvendes til dagligdags begivenheder som at hente børn i daginstitutioner, sygebesøg, almindeligt familiebesøg, deltagelse i idrætstræning m.m. efter afgørelse fra Told- og Skattestyrelsen offentliggjort i TfS 1999.336.

Det vil også være muligt for brugeren af varevognen i vagtperioden, at opholde sig på en midlertidig adresse så som et sommerhus. Der må dog ikke køres direkte mellem den faste og den midlertidige bopæl; kørsel til den midlertidige bopæl skal ske i forbindelse med kørsel til eller fra arbejde (TfS 1999.336).

Har vedkommende, der har rådighed over varevognen mulighed for at lade vagtopkaldet gå videre til andre, er der efter SKM 2004.57 LSR⁷⁷ ikke tale om en reel rådighedsforpligtelse, hvorfor dette ikke medfører, at varevognen kan medtages til den private bopæl uden, at kørslen mellem bopæl og arbejdssted anses for at være privat kørsel.

Beskattes den ansatte af fri bil, der stilles til rådighed i forbindelse med vagtordningen, skal dette indgå i den samlede vurdering af, om der er udelukkende erhvervsmæssig anvendelse i momsmæssig forstand, men beskatningen af fri bil er ikke det afgørende kriterium (TfS 1999.336).

Beskatning af privat anvendelse.

Fri bil stillet til rådighed til privat benyttelse for medarbejderen skal beskattes jf. ligningsloven § 16 stk. 4, hvor det afgørende er, at medarbejderen har rådighed over fri bil; ikke hvor meget vedkommende bruger den.

Kørsel mellem det faste arbejdssted og bopælen vil som hovedregel udløse beskatning af fri bil, da dette anses for at være privat kørsel; se gennemgang ovenfor.

Der er meget strenge krav til medarbejderen for at dokumentere, at bilen ikke anvendes privat, hvis denne ikke efterlades på virksomhedens adresse efter endt arbejdstid. Kørsel

⁷⁷ Landsskatterettens kendelse for hvad angår beskatning af fri bil blev anket til Vestre Landsret, dommen er afsagt i SKM 2004.358 VLR.

mellem bopæl og arbejdssted skal være erhvervmæssigt⁷⁸, ydermere er det et minimumskrav, at medarbejderen underskriver en erklæring om, at bilen ikke benyttes privat⁷⁹.

Ved udarbejdelse af kørebog, hvor der dagligt registreres al kørsel og dette kun er erhvervmæssigt, er bevisbyrden som regel løftet. Føres der ikke kørebog, skal det gennem medarbejderens levevis, eksempel vis med en anden bil til rådighed, sandsynliggøres at bilen, der er stillet til rådighed af virksomheden, ikke anvendes til privatkørsel (Ligningsvejledningen; Almindelig del 2006-1).

Dette lykkedes i SKM 2002.612 DEP, hvor en skatteyder ikke blev beskattet af fri bil til trods for, at varevognen stod ved bopælen udenfor normal arbejdstid. Dette skete efter en meget konkret bevisvurdering om, at varevognen var indrettet som værkstedsvogn, der ikke var plads til varevognen på virksomhedens adresse og medarbejderens privat kørselsbehov var dækket gennem anden bil.

Modsætningsvis blev en direktør i en tegnestue, anset for at have fået stillet fri bil til rådighed efter SKM2005. 415 ØLR. Landsretten lagde i sin begrundelse vægt på, at direktøren som oftest havde varevognen holdende ved sin private bopæl, at varevognen udelukkende var anskaffet til ham, at kørsel i den private bil, havde været meget sparsomt og at der ikke var ført kørselsregnskab. Herefter havde virksomheden heller ikke mulighed for at fratække momsens ved anskaffelsen af varevognen, da det ikke kunne dokumenteres, at den var udelukkende erhvervmæssigt anvendt.

Samme afgørelse kom Østre Landsret til i SKM 2005. 494 ØLR, hvor en hovedanpartshaver ikke kunne godtgøre⁸⁰ overfor Landsretten, at varevognen ikke havde været anvendt privat. I Landsrettens afgørelse lægges vægten på, at varevognen er velegnet til privat kørsel, at varevognen udenfor arbejdstid stod parkeret i nærheden af hovedanpartshaverens bopæl, at hovedanpartshaveren ikke selv rådede over anden bil og at der ikke var ført noget kørselsregnskab.

⁷⁸ Kørsel efter ligningsloven § 9 B er erhvervmæssigt og skal derfor ikke beskattes. Ligningsloven § 9 B regulerer transport mellem skiftende arbejdspladser, befordring mellem arbejdspladser og transport inden for samme arbejdsplads.

⁷⁹ Efter SKM 2004.358 VLR var det ikke nok, at der arbejdes i varevognen fra bopæl til arbejdssted og at der ikke var betalt tillægsafgift for privat anvendelse af gul plade bil efter § 2 i lov om vægtafgift af køretøjer m.v. Varevognen blev anset for at være benyttet til privat kørsel i forbindelse med kørsel mellem bolig og arbejdssted.

⁸⁰ Det er virksomheden, der skal godtgøre at varevognen ikke har været anvendt til privat kørsel, da lovens hovedregel er, at der ikke kan opnås fradrag for anskaffelsesudgifterne af en varevogn; medmindre denne udelukkende er erhvervmæssigt anvendt.

I TfS 1996.321 blev en varevogn også anset for at være delvis anvendt privat, da der ikke blev ført kørebog, brugeren ikke havde anden personvogn til befordring og da varevognen var anvendelig til privat befordring⁸¹

Efter SKM 2004.118 VLR er det, at der ikke er taget momsfradrag for varevognen en indikator på, at varevognen må og kan anvendes privat.

Aftale om privat anvendelse.

Som ved gennemgang ovenfor. Når den frie bil må anvendes til privat kørsel, vil denne være til privat rådighed for medarbejderen, hvorfor denne vil blive beskattet af fri bil efter Ligningsloven § 16 stk. 4.

Indrettet som montørvogn.

For at der kan være tale om en montørvogn, skal denne være indrettet med værktøj og reservedele, der skal anvendes i forbindelse med den momspligtige aktivitet. Som regel vil det være en nødvendighed for ansatte, der er i vagtordning, at de har reservedele og værktøj med, således de kan udbedre skaden, de kaldes ud til (Mn 1099/1990).

Ligeledes kan brug af en fuldt udstyret montørvogn være med til at gøre arbejdsgangen mere effektiv, da medarbejderne kan tage direkte ud til de skiftende arbejdspladser jf. UfR 1984.1083H og Mn 1068/1988. Supplering af indholdet i montørvognen sker oftest i forbindelse med modtagelse af de næste arbejdsordrer.

I SKM 2002. 612 DEP kunne der også opnås fradrag for varevogn, da denne var ombygget til værkstedsvogn og dermed ikke var egnet til privat kørsel.

Afskrivning efter fuld erhvervsmæssig anvendelse.

For at kunne afskrive efter afskrivningsloven skal varevognen anvendes erhvervsmæssigt jf. § 1.

Om varevognen kan afskrives fuldt ud afhænger af ejerens brug af denne, anvendes varevognen også af ejeren privat, kan der kun afskrives på den del af anskaffelsessummen, der svarer til den erhvervsmæssige benyttelse af varevognen

⁸¹ Ydermere var varevognen skattemæssigt ansat til at blive anvendt 25 % til privatkørsel og dette klagede ejeren af varevognen ikke over, da denne ikke mente, at han kunne bevise, at den ikke var anvendt til privatbrug på grund af den manglende kørebog.

(Ligningsvejledningen; Erhvervsdrivende 2006-1; afsnit E.C.1.1.). Hvorimod der vil være mulighed for at afskrive fuldt ud på varevognen efter afskrivningsloven § 2 uanset om medarbejderen både anvender varevognen erhvervsmæssigt og privat (Ligningsvejledningen; Erhvervsdrivende 2006-1; afsnit E.C.2.5.2.).

Ved TfS 2005.239 blev varevognen anset for kun delvis erhvervsmæssigt anvendt efter afskrivningsloven § 11 stk. 2, hvilket skønmæssigt blev ansat til 80 %, da varevognen nogle gange var parkeret ved den faste bopæl, når denne ikke blev benyttet. Herefter kunne der heller ikke opnås fradrag for moms ved anskaffelse af varevognen.

Driftsomkostninger.

Efter momsloven § 41 stk. 2 kan alle driftsomkostninger i forbindelse med varevogne, der blot i et eller andet omfang anvendes i den momspligtige virksomhed, fradragsmøsmæssigt. Dette skal ses i sammenhæng med § 41 stk. 1 og dermed være en kompensation for den erhvervsmæssige del af anskaffelsessummen, der ikke er fradrag for, hvis varevognen ikke udelukkende anvendes erhvervsmæssigt (Momsvejledningen, 2006-2; afsnit Q.2.4.3).

Dog er det et krav, at den momspligtige del af virksomheden skal have en omsætning⁸² på mere end 50.000 kr. pr. år. jf. momsloven § 41 stk. 4. Efter TfS 1997. 73 er § 41 stk. 4 med i momsloven, for at virksomheder, der har ladet sig frivilligt registrere efter momsloven § 50, ikke vil kunne opnå fradrag for driftsudgifter til varevogn.

Driftsudgifterne omfatter den daglige drift, reparationer og vedligeholdelsesudgifter, dette kan eksempelvis være færgebilletter, broafgifter⁸³, parkeringsudgifter⁸⁴, brændstof og udskiftning af motor. Laves der forbedringer på varevognen gælder reglerne for fradrag ved anskaffelse (Momsvejledningen, 2006-2)

⁸²I SKM 2001.151 LSR præciseres det, at det er den momspligtige omsætning, der er afgørende for, om der kan opnås fradrag. Er nu understreget i loven ved at henvise til § 49 stk. 1. punktum, hvor det gøres klart, at det er de afgiftspligtige leverancer, der er afgørende for om momsregistrering er nødvendig.

⁸³ Efter TfS 1998.605 TSS vil broafgift over Storebælt være en del af driftsomkostningsbegrebet, hvorfor der vil være fradrag for varebiler, der anvendes i nogen grad i virksomheden uanset om turen over broen er privat eller erhvervsmæssig. For Øresundsbroen vil der altid være fradrag for momsen efter momsloven § 37 stk. 5 for momspligtige virksomheder, da der både er tale om dansk og svensk moms (Momsvejledningen 2006-2)

⁸⁴ Parkeringsudgifter skal være belagt med moms efter momslovens § 13 stk. 1 nr. 8 underbygget af 6. momsdirektivs artikel 13 stk. B litra b nr. 2 med mindre udlejningen er en del af momsfrataget udleje af fast ejendom.

Delkonklusion.

For at afgøre om det er muligt at opnå momsfradrag for varevogne, skal der tages hensyn til, om det vedrører fradrag for anskaffelsesomkostningerne eller om det er fradrag for driftsomkostningerne i forbindelse med den daglige drift.

For at der kan opnås fradrag for momsen af anskaffelsesomkostningerne for varevognen, skal denne udelukkende anvendes i den momspligtige del af virksomheden og dette skal fortolkes meget restriktivt.

Den sikreste og nemmeste måde at opnå fradrag for anskaffelsesomkostningerne på, er ved at afskære enhver mulighed for privat anvendelse af varevognen eksempel vis ved at efterlade denne på virksomhedens adresse.

Er der mulighed for privat anvendelse, skal ejeren af varevognen kunne dokumentere, at denne overhovedet ikke har været anvendt privat. Dette kan ske gennem udarbejdelse af udførlig kørebog, hvor al benyttelse af varevognen registreres. Det er også et krav, at medarbejderen underskriver en erklæring, hvoraf det fremgår, at varevognen ikke må anvendes privat.

Er der ikke ført kørebog, kan der eventuelt opnås fradrag for anskaffelsesomkostningerne, hvis det gennem varevognens indretning, brugerens rådighed over anden bil kan sandsynliggøres, at varevognen udelukkende har været anvendt til momspligtige aktiviteter. Men dette er meget svært og er efter domspraksis kun lykkedes, hvor der var helt specielle forhold, der talte imod privat brug.

For at opveje den meget restriktive praksis angående fradrag for anskaffelsesomkostninger af varevogne kan der opnås fuldt fradrag for alle driftsomkostningerne i forbindelse med varevognen, uanset hvad varevognen anvendes til.

INGEN FRADRAG § 42.

I § 42 i momsloven anføres en række varer og tjenesteydelser, der ikke kan opnå fradrag for uanset om indkøbene vedrører den momspligtige virksomhed.

Bestemmelsen bygger på 6. momsdirektivs artikel 17, stk. 6. Her anføres, at der ikke er fradrag for udgifter, der ikke har streng erhvervsmæssig karakter såsom luksusforbrug, underholdning og repræsentation. Dog gives der de enkelte medlemslande mulighed for at opretholde eksisterende fradragsbegrænsninger eller ret til fradrag, der var gældende ved direktivets indførelse. Det er målet, at der skal indføres fælles fradragsregler for hele EU, men disse er endnu ikke vedtaget.

Kost til indehaver og personale.

Efter momsvejledningen 2006-2 er der ikke fradrag for kost til personale og indehaver, da dette er et indkøb til endeligt forbrug. Havde personale og de ansatte selv skulle købe tilsvarende varer, ville disse have været momsbelagte. Efter TfS 2000.101 er det underordnet at besparelsen, som personalet opnår er ubetydelig.

Kost til indehaver og personale omfatter også kaffe og te, hvilket er blevet stadfæstet gennem flere domme⁸⁵. Efter TfS 1998. 631 MN skal kaffe og te anses for kost og ikke som et nydelsesmiddel, hvilket det gør efter afgiftslovgivningen. Moms 1; Fradragsret (1999) mener, at kost skal forstås så bredt, at der heller ikke er fradrag for udgifter til smertestillende midler eller vitamintabletter, der stilles til rådighed for personalet.

Mad der købes udefra, men indtages i virksomhedens egne lokaler anses også for ikke fradragsberettiget kost til personale og indehaver efter TfS 2004. 766.

Det, der anvendes for at frembringe kosten til ansatte, så som køkkenudstyr og kaffemaskiner, er ikke omfattet af momslovens § 42 stk. 1, nr. 1; dette er driftsmidler, der er fradragsberettiget udfra de almindelige regler (TfS 2000. 101).

Bolig for indehaver og personale.

Efter momsloven § 42 stk. 1 nr. 2 vil der aldrig kunne opnå fradrag for anskaffelse eller drift af bolig til virksomhedens indehaver eller dennes ansatte, da dette anses for private udgifter. Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med momslovens § 39 stk. 2; for gennemgang heraf se ovenfor.

Bolig og anvendt til boligformål er ikke defineret i momsloven, men ud fra praksis skal begreberne forstås meget snævert.

Udlejning af tidligere erhvervsejendomme til et asylcenter, blev anset for at være udlejning til bolig formål, hvorfor udlejen var momsfritaget⁸⁶. Bolig formål skulle efter Vestre Landsretten forstås som det sted, hvor man har fast ophold, spiser og overnatter uanset, at der er tale om en midlertidig bolig (TfS 1998. 48 VLD).

Østre landsret kommer i TfS 1998. 708 ØLD til den modsatte afgørelse om et hotel, der blev omdannet til et asylcenter. Her kunne udlejningen af den faste ejendom til asylmodtagerne ikke anses for at være udleje til bolig formål, hvorfor den frivillige registrering kunne opretholdes. I argumenterne for dommen lægges vægten på, at den momsfritagne udlejning af fast ejendom til boligformål er en undtagelse til momslovens almindelige hjemmel til frivillig momsregistrering af erhvervsmæssig udleje, hvorfor udleje til boligforhold skal fortolkes indskrænkende. Ydermere blev det vægtet, at opholdet har midlertidig karakter og at indkvarteringen for asylansøgerne er gratis⁸⁷. Efter momsvejledningen 2006-2 afsnit M.5.1 er det Østre landsrets dom, der danner retspraksis på området.

En skurby af containere kunne ikke anses for at være bolig i momsmæssigforstand, da ingen af medarbejderne havde fast adresse i containerbyen og skurbyen anvendtes kun i weekenden i forbindelse med overarbejde (TfS 1992. 105).

Det må altså kunne sluttet, at benyttelsen af boligen skal have en permanent karakter, hvilket underbygges af momslovens § 42 stk. 1 nr. 4, hvorefter der heller ikke er momsfradrag for ferieboliger og sommerhuse.

Omkostningerne, der ikke er fradrag for, er udgifter til opførelse, ombygning, reparation og vedligeholdelse. Derudover er der som hovedregel heller ikke fradrag for udgifter til lys, varme og rengøring, men er en del af lokalerne anset for udelukkende erhvervsmæssigt anvendt efter momslovens § 39 stk. 2, vil der være forholdsmæssigt fradrag for disse udgifter. Fordelingen af udgifterne skal ske efter momslovens § 38 stk. 2; for gennemgang se ovenfor.

⁸⁵ TfS 1990. 144 og TfS 2000. 101.

⁸⁶ Herefter skulle der foretages en regulering af det allerede opnåede momsfradrag ved opførelse efter momslovens § 43 og 44.

⁸⁷ Dommen er afsagt i dissens; således at en af dommerne anså udlejning til asylmodtagerne var udleje til bolig formål.

Naturalieaf lønning af virksomhedens personale.

Der er ikke fradrag for naturalieaf lønning af virksomhedens ansatte, da dette kan sidestilles med indkøb til endeligt forbrug (Momsvejledningen; 2006-2).

Naturalieaf lønning er vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af hel eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder⁸⁸ (Moms 1; Fradragsret; 1999); med andre ord frynsegoder.

Uddeling af fribilletter til fodboldkampe til ansatte, blev efter TfS 2003. 785 anset for at være naturalieaf lønning, til trods for at medarbejderen under kampen skulle servicere deltagende forretningsforbindelser og den pågældende fodboldklub⁸⁹.

Transport fra banegård til virksomhed af virksomhedens ansatte blev efter AFG 1020/1987 også anset for en naturalieydelse til de ansatte, hvorfor der ikke kunne opnås momsmæssigt fradrag.

Et kursus afholdt for ældre ansatte og deres ægtefælder om planlægning af seniortilværelse, blev ikke anset for at være naturalieaf lønning, men som personalerelaterede udgifter; for yderlig gennemgang se personaludgifter ovenfor (TfS 2001.96).

Underholdning, restaurationsydelser, repræsentation og gaver.

Som hovedregel kan der ikke opnås fradrag for udgifter til underholdning, restaurationsydelser, repræsentation eller gaver efter momslovens § 42 stk. 1, nr. 5.

Restaurationsydelser.

Efter momslovens § 42 stk. 1 nr. 5 kan der som hovedregel ikke opnås fradrag for restaurationsydelser, dog kan der opnås 25% fradrag af momsen jf. § 42 stk. 2 for strengt erhvervmæssige restaurationsydelser.

Som udgangspunkt skal udgifter til restaurationsydelser, der afholdes af virksomheden anses for at være strengt erhvervmæssige (TfS 2000. 442). Dette kan eksempelvis være handelsrejsenes restaurantbesøg i forbindelse med rejseaktivitet, restaurationsudgifter i forbindelse med deltagelse i messer, kongresser og konferencer (TfS 1995. 630). Hvorimod daglig morgenmad til personale, der indtages i fremmed

⁸⁸ Hvilket svarer til ligningslovens § 16 definition.

⁸⁹ Østre landsrets dom er anket til Højesteret, men her er endnu ikke truffet afgørelse.

kantine, ikke kan anses for at være strengt erhvervmæssigt, da det ikke har en naturlig tilknytning til og er betinget af de arbejdsopgaver⁹⁰ personalet udfører (TfS 2004. 766).

Efter lovbemærkningerne til L 258 af 4/5 1995 skal restaurationsydelser forstås som egentlige restaurant besøg (Folketingstidende 1994/95), hvilket efter TfS 1995. 630 også dækker over køb fra fremmed kantine⁹¹. Afholdes eksempelvis forretningsmødet derimod i egen kantine, vil der ikke være momsfradrag, da dette anses for at være repræsentation (TfS 2003. 601⁹² og TfS 2005. 233). Indkøbes der mad fra cateringvirksomheder eller dinner transportable virksomheder og denne mad spises i egen kantine i forbindelse med forretningsmiddag, vil der heller ikke være fradrag for udgifterne; da dette ikke er restaurant udgifter (TfS 1995. 630 og TfS 2004. 400).

Deltager indehaver eller ansatte i en forretningsmiddag, vil der også være fradrag for deres del af udgiften til trods for, at der ikke er fradrag for kost til indehaver og ansatte efter momslovens § 42 stk. 1 nr. 1. Der er også delvist fradrag for restaurationsydelser, der kun vedrører virksomhedens ansatte såsom personalefester og afholdelse af jubilæum efter TfS 1998.462 MN. Så længe restaurationsydelsen har streng erhvervmæssig karakter vil ledsageres deltagelse ikke forhindre momsmæssigt fradrag (TfS 2000. 442).

En banks fejring af jubilæum for dets aktionærer var af så streng erhvervmæssig karakter, at der kunne opnås fradrag for restaurationsydelser (TfS 2003. 184).

Har arrangementet et privat formål, vil der ikke kunne opnås fradrag for den erhvervmæssige del af udgifterne til restaurationsydelserne, da der ikke kan foretages fordeling af udgifterne i en erhvervmæssig og privat del efter momslovens § 38 stk. 2 (TfS 2000. 442). En virksomhed, der solgte sine produkter gennem krosalgsarrangementer, kunne herefter ikke opdele udgifterne i bespisning på kroen og leje af lokale til demonstration. Den samlede regning blev anset for repræsentation⁹³, hvorfor der også kun var delvist momsfradrag for den momspligtige leje af krolokale (TfS 2003. 201).

⁹⁰ Der foretages laboratorieundersøgelser (TfS 2004. 766).

⁹¹ Ved fremmed kantine skal efter TfS 1995. 630 forstås en kantine, der drives af en anden juridisk eller fysisk person. Giver virksomheden tilskud til kantine, vil den blive anset for at være virksomhedens egen kantine, uanset at den drives af en anden juridisk eller fysisk person

⁹² Efter Landsskatterettens kendelse offentliggjort i TfS 2000. 101, hvorefter der er fradrag for kaffe og te til forretningsforbindelser som driftsudgifter, antog flere virksomheder, at dette også omfattede generel bespisning i virksomhedens egen kantine. I TfS 2003. 601 præciserer Told- og Skattestyrelsen, at dette ikke er gældende; TfS 2000. 101 omfatter udelukkende kaffe og te til forretningsforbindelser.

Udgifterne til restaurationsydelsen skal stå i rimeligt forhold til det erhvervmæssige formål med udgiften. Dette harmonerer meget godt med det 6. momsdirektivs artikel 17 stk. 6, hvor det er præciseret at der ikke gives momsfradrag til udgifter, der ikke er af streng erhvervmæssig karakter, herunder luksusforbrug.

Repræsentation.

Efter ”Harmonisering af skatte- og afgiftsregler” fra 1991, skal repræsentation afgrænses momsmæssigt på samme måde som skattemæssigt, hvorfor repræsentation kan fastsættes efter cirkulære nr. 1996-72 for ligningsloven. Herefter har repræsentation karakter af opmærksomhed eller kommerciel gæstfrihed over for forretningsforbindelser; altså som hovedregel over for en begrænset personkreds.

Skattemæssigt dækker repræsentation over udgifter til måltider, restaurationsbesøg, tobaks- og drikkevarer og gaver, hvorimod momsmæssigt dækker repræsentation over udgifter til blomster, tobak og lignende. Den momsmæssige opdeling i restaurationsydelser, gaver, underholdning og repræsentation er foretaget for at tilpasse momslovens ordlyd til EU-retten (Folketingstidende 1994/95).

Efter TfS 2003. 785 skal de fribilletter, som Bryggerigruppen har til rådighed i forbindelse med deres sponsorat af forskellige fodboldklubber og som bliver uddelt for at opnå bedre placering af virksomhedens produkter i forskellige forretninger, anses for at være repræsentation. Bryggerigruppen kunne ikke dokumentere, at fribilletterne var givet som betaling for bedre placering, hvilket blev bekræftet af flere butiksindehavere, der var indkaldt som vidner, de anså billetterne givet for at pleje kundeforholdet ikke som konkret betaling for display-space.

VIP-billetter og fodboldrejser til udlandet, der blev uddelt til forretningsforbindelser blev også anset for at være repræsentation, da værdien af billetterne var for stor til at være en reklameudgift; for gennemgang se ovenfor. Ydermere blev disse fribilletter anset for at være uddelt til udvalgte kunder som led i den almindelige kundepleje og for at bevare og styrke forretningsforholdet⁹⁴.

⁹³ Dommen omhandler fradrag for skattemæssig repræsentation efter ligningsloven § 8 stk. 4 og her omfatter repræsentationsbegrebet også udgifter til måltider og restaurationsbesøg; se nedenfor (Ligningsvejledningen; Erhvervsdrivende; 2006-1).

⁹⁴ Østre landsrets dom er anket til Højesteret, men her er endnu ikke truffet afgørelse.

Uddeling af vin med etikette påtrykt logo og firmanavn til kunder og potentielle kunder blev efter TfS 1994. 401 anset for at være repræsentation, hvorfor der ikke kunne opnås momsmæssigt fradrag.

Bespises forretningsforbindelser i egen kantine, anses dette for at være repræsentation jf. TfS 2005. 233, hvorimod servering af kaffe og te til forretningsforbindelser er driftsudgifter, der følger de almindelige momsregler; for yderlig gennemgang se restaurationsydelser og reklameudgifter (TfS 1990. 144, TfS 2000. 76 og TfS 2000. 101).

Udgifterne skal afholdes over for personer, der ikke er tilknyttet som medarbejdere eller er indehaver af virksomheden (Moms 1; Fradragsret; 1999).

Gaver.

Der er ikke momsmæssigt fradrag for gaver, uanset om disse gives til ansatte eller kundeforbindelser og om disse er givet ud fra et kommercielt eller privat sigte.

For at der kan være tale om en gave, skal der være et donatorisk element i det, der gives, hvorfor genstande, der har en meget lav værdi, ikke kan anses for at være gaver (TfS 1996. 56). Se også gennemgang af reklameartikler ovenfor.

Uddeler virksomheden julegaver til ansatte, vil der ikke være momsmæssigt fradrag for disse efter TfS 1997. 568. Efter skattemæssig praksis kan der opnås skattefradrag for julegaver til ansatte, hvis markedsværdien ikke overstiger kr. 500 (Ligningsvejledningen; Almindelig del; 2006-2) men en tilsvarende bagatelgrænse kan efter momsnetværdis afgrænsning ikke anvendes for den momsmæssige behandling (TfS 1997. 568).

Gaver, der gives efter, at modtageren har ydet et stykke arbejde for giveren, skal ikke regnes for gaver givet efter momslovens § 42 stk. 1 nr. 5, men som en driftsudgift efter momslovens § 37 stk. 1. Dette var gældende i TfS 1998. 363, hvor et markedsanalysefirma fik fuldt momsfradrag for respondentgaver, der blev udleveret efter besvarelse af markedsundersøgelser. Gaverne blev udleveret for at opnå en tilfredsstillende svarprocent.

Præmier og gevinster til konkurrencer kan også anses for at være driftsomkostninger og ikke gaver, hvis der ikke er et donatorisk element ved udleveringen og konkurrencen afholdes for at øge virksomhedens omsætning (TfS 1990. 304 og TfS 1991. 254).

Udleveres der i forbindelse med køb af varer en ekstra af denne, vil dette ikke være en gave, men en integreret del af leverancen, hvorfor der er momsfradrag for hele leverancen (AFG 984/197⁹⁵ og TfS 1989. 484⁹⁶). Kan den udleverede ekstra vare omveksles til penge, vil der ikke være fradrag for ekstra varen, da denne er at anse for en gave. Det samme er gældende, hvis gaven er af en hel anden karakter end den købte vare jf. TfS 1989. 484, hvor rabatkuponer modtaget ved tankning af benzin kunne veksles til penge eller glas, håndklæder eller bamser.

Gives varen uden, at der skal foretages et køb, vil det også være uddeling af gave (NA 803/ 1982).

Hotellophold.

Efter momslovens § 42 stk. 1 nr. 6 er der som hovedregel ikke fradrag for hotellophold, dog kan der opnås fradrag på 25% af momsen efter momslovens § 42 stk. 2, hvis opholdet på hotellet er af streng erhvervsmæssig karakter.

Hotellophold skal forstås som både lejen af værelset og køb af mad og drikke under opholdet (Momsvejledningen; 2006-2).

Ved hotel skal forstås et midlertidigt logi, der er lejet på kommerciel basis (Moms 1; Fradragsret; 1999), hvorfor ophold på vandrehjem, kroer og ferielejligheder også er omfattet (TfS 1999. 170). Leje af en lejlighed på døgnbasis vil også være at sidestille med hoteldrift, hvorfor der er delvist fradrag, hvis lejen er strengt erhvervsmæssig (TfS 1998. 462).

Personkøretøjer.

Anskaffelse og drift.

Motorkøretøjer, der er indrettet til befordring af højst 9 personer, kan ikke opnå fradrag, hverken for anskaffelse eller drift efter momsloven § 42 stk. 1 nr. 7.

Driftsudgifter skal efter praksis forstås meget bredt, da dette både dækker de udgifter, der knytter sig direkte til brugen af køretøjet; eksempel vis brændstof, reparationer, vedligeholdelse og de udgifter der er betinget af køretøjets anvendelse; her kan nævnes

⁹⁵ AFG 984/1987 omhandler restaurants udlevering af ekstra burger ved køb af burger og udlevering af kaffe og pomme frites ved køb af forskellige varer fra restauranten.

⁹⁶ TfS 1989. 484 omhandler en opnået gratis vask af bil, når der er købt 5 bilvaske.

parkeringsafgifter⁹⁷ både fast og korttids, garage, færgebilletter⁹⁸ og broafgifter⁹⁹ (Moms 1; Fradragsret; 1999).

Dette er efter Heidi Lindsgård og Dorthe Lassen mening en meget udvidet fortolkning af, hvad driftsudgifter egentligt er. De finder ikke, at der er grundlag for at foretage en så udvidet fortolkning af momsloven, som her er gjort. Ydermere anser de det udvidede driftsomkostningsbegreb for at være imod stand still klausulen i 6. momsdirektivs artikel 17 stk. 6, da denne ikke blot tager sigte på reelle lovændringer men også ændringer af administrativ praksis og administrative bestemmelser (TfS 2002. 374).

Der tages konkret stilling til dette i SKM 2006. 268 VLR¹⁰⁰, hvor Landsretten fandt, at det ikke var i strid med momsloven eller dennes forarbejder at fortolke driftsomkostningsbegrebet så bredt for personkøretøjer. Landsretten begrundede sin afgørelse med, at lovgiver i forbindelse med lovændringen i 1999, havde fundet at driftsomkostningsbegrebet også omfattede broafgifter, hvorfor der skulle være særregel for broafgiften over Øresundsbroen.

Broafgiften til Øresundsbroen er der fradrag for efter de almindelige regler i §§ 37 og 38, hvorfor det er det faktiske formål med krydsningen af Øresundsbroen, der afgør om, der er fradragsret jf. momsloven § 37 stk. 5.

Begrænsningen i fradrag omfatter som hovedregel de motorkøretøjer, der er betalt fuld registreringsafgift for; altså personkøretøjer på hvide plader (Moms, Energi, Lønsum; 2004). Til personkøretøjer medregnes også motorcykler¹⁰¹ eller biler med nedsat afgift så som hyrevogne¹⁰² og autocampere¹⁰³ og personkøretøjer fritaget for afgift, hvis disse tilhører statsinstitutioner (Momsloven med kommentarer; 2006).

⁹⁷ For yderlig gennemgang af parkeringsplads, se gennemgang af § 39 ovenfor.

⁹⁸ Efter TfS 1997.896 hvor færgebilletter til personkøretøjer anses for at være en del af de almindelige driftsomkostninger, hvorfor der ikke er momsfradrag.

⁹⁹ Efter TfS 1998.605 TSS hvor broafgifter er en del af de almindelige driftsomkostninger.

¹⁰⁰ For yderlig gennemgang af afgørelsen og Landsskatterettens kendelse før denne; se gennemgang af § 39 ovenfor.

¹⁰¹ Hvorimod cykler, knallerter, busser og flyvemaskiner ikke anses for at være personkøretøjer (Momsloven med kommentarer; 2006) Disse køretøjer reguleres efter de almindelige regler i momslovens § 37 og 38.

¹⁰² Efter momsloven § 13 stk. 1 nr. 15 er personbefordring momsfrit, men transport af hastende småforsendelser uden ledsager og salg af reklameplads er momspålagt efter momslovens § 4 stk. 1 jf. TfS 2003.350 TSS. For yderlig gennemgang se ovenfor.

¹⁰³ Autocampere anses af Told og Skattestyrelsen for at være et personkøretøj, medmindre denne er indrettet til befording af mere end 9 personer, da vil det være en bus og dermed følge de almindelige fradragsregler i momslovens §§ 37 og 38; for gennemgang se ovenfor (TfS 1997.16).

For at kunne opnå fradrag for personkøretøjer, skal disse være indrettet til virksomhedens momspligtige aktivitet og dermed være fritaget for registreringsafgift efter registreringsafgiftslovens § 2¹⁰⁴. Ydermere skal der enten ikke være noget alternativ til den særligt indrettede vogn eller personkøretøjet skal udgøre den egentlige genstand for virksomhedens momspligtige aktivitet (Moms 1; Fradragsret; 1999).

Rustvogne er et eksempel på et personkøretøj, der ikke er indrettet til personkørsel, men i stedet har en så særlig indretning, at denne ikke følger reglerne i § 42 stk. 1. nr. 7, men de almindelige regler for fradrag i momsloven §§ 37 og 38 jf. TfS 2001,161 LSR¹⁰⁵ og TSS-cirkulære nr. 2001-23.

Det samme gælder for personbiler, der anvendes til køreskole, her er fradragsretten¹⁰⁶ udtrykkelig fremhævet i momslovens § 42 stk. 6.

Det er ikke nok, at motorkøretøjet udelukkende anvendes erhvervsmæssigt uden mulighed for privat anvendelse; hvilket var gældende i TfS 1999.265, hvor personkøretøjer blev anvendt i Københavns lufthavn til transport af personale og materiel. Disse biler var indregistreret med grønne nummerplader¹⁰⁷ og måtte derfor kun anvendes inden for lufthavnens område. Det afgørende i denne sag var, om det var i strid med EU's 6. momsdirektiv artikel 17, at der ikke kunne fradrages udgifter, der var strengt erhvervsmæssige.

Efter artikel 17 stk. 2 er der fradrag for moms af goder og tjenesteydelser, der er udført af andre eller ham selv, hvis godet eller tjenesteydelsen anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige transaktion. Dog således, at efter artikel 17 stk. 6 kan medlemslandene opretholde gældende undtagelser ved 6. momsdirektivs ikrafttræden, indtil der er fundet fælles momsregler for hele EU. Det afgørende for personkøretøjerne i Københavns lufthavn var om stand still- klausulen (Fradragsret for merværdiafgift; 2004) i artikel 17 stk. 6 kun dækker udgifter af ikke strengt erhvervsmæssig karakter eller om den også dækker strengt erhvervsmæssige udgifter.

I dom C-43/96 tager EU domstolen stilling til dette problem¹⁰⁸, idet kommissionen har stævnet Frankrig for ikke at indrømme fradragsret for moms for goder, der er selve

¹⁰⁴ Eksempelvis mandskabsvogne, der opfylder kravene i registreringsafgiftslovens § 2 nr. 8. Her følges de almindelige regler for momsfradrag jf. momsloven §§ 37 og 38; for gennemgang se ovenfor.

¹⁰⁵ Rustvogne er ydermere fritaget for registreringsafgift efter registreringsafgiftslovens § 2 nr. 4

¹⁰⁶ For de fleste personkøretøjer, der anvendes til køreskole vil der kun være delvis fradragsret, da personkøretøjerne også anvendes til privat kørsel og til erhvervskørekort, der er momsfrataget.

¹⁰⁷ Personkøretøjerne er fritaget for registrering efter færdselsloven § 72 stk. 2 og bekendtgørelse nr. 321 af 16. juni 1985, der omhandler ordensreglementet for motorkøretøjer på flyvepladser

¹⁰⁸ Var denne dom ikke blevet afsagt om det pågældende emne, var sagen om luftshavnsvilerne blevet forelagt EU domstolen efter Østre Landsrets kendelse af den 11. november 1997 (TfS 1999.265)

redskabet eller genstanden for den afgiftspligtige virksomhed. Det centrale for EU domstolen er artikel 17 stk. 6 andet punktum, hvor der står:

”Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng erhvervmæssig karakter ... ikke adgang til fradrag.”

hvor udtrykket *”under alle omstændigheder”* også skal omfatte udgifter, der er af streng erhvervmæssig karakter. Hermed er der efter EU-domstolen ikke fradrag for anskaffelse eller drift af personkøretøjer på grønne nummer plader i Københavns lufthavn (TfS 1999.265).

Udleje.

Fradrag for anskaffelse, drift og leje af personkøretøjer kan dog opnås for virksomheder, der udlejer personkøretøjer, så længe personkøretøjet udelukkende anvendes til udleje jf. momsloven § 42 stk. 6.

Efter Told- og Skattestyrelsens cirkulæreskrivelse af 16. marts 1998 er det, der afgør, om et personkøretøj er en udlejningsbil eller ej, om denne er indregistreret og forsikret som en sådan.

Det har ingen betydning, hvor stor en del af omsætningen, der kommer fra udlejningen og om den modtagne leje for udlejningsbilen er mindre end markedslejen, uanset om udlejningsdelen af virksomheden isoleret set kommer til at give underskud momsmæssigt jf. TfS 1999.472. Dog skal der opkræves en leje for personkøretøjet for, at denne kan kaldes en udlejningsbil jf. TfS 2002.155.

Forhandlere af personkøretøjer.

Efter momsloven § 42 stk. 6 vil forhandlere af personkøretøjer kunne opnå fradragsret efter de almindelige regler i §§ 37 og 38 i momsloven.

Lagerkøretøjer.

De personkøretøjer, der indkøbes med videresalg for øje og som ikke indregistreres i virksomheden navn, kan der opnås momsfradrag for efter de almindelige regler i momslovens §§ 37 og 38. Der kan opnås fradrag for både anskaffelses- og driftsomkostningerne (SKM 2001. 279 TSS). Ved salg skal der betales moms af den fulde salgspris eksklusiv registreringsafgiften efter momslovens § 27 (Momsvejledningen; 2006-2).

Der er fra Østre Landsret stillet spørgsmål til EU domstolen om registreringsafgiften skal indgå i momsgrundlaget, når virksomheden indregistrer personkøretøjet i købers navn (SKM 2005. 115). Indtil der er kommet svar på denne forespørgsel vil de nuværende regler være gældende jf. Told- og Skattestyrelsen meddelelse af 18 april 2005 (SKM 2005. 160).

Således skulle en virksomhed, der havde indregistreret personkøretøj i købers navn, anvende den faktiske registreringsafgift betalt af køber og ikke den afgift, der på faktureringstidspunktet var fastsat som et foreløbigt depositum (SKM 2004. 235; forhold 1 og 3).

Demonstrationskøretøjer.

Foretager virksomheden indregistrering af personkøretøjet i eget navn, vil den momsmæssige behandling afhænge af den faktiske anvendelse af personkøretøjet.

Anvendes personkøretøjet til formål, der er virksomheden uvedkommende; såsom privat anvendelse af personkøretøjet af indehaver eller ansatte, skal personkøretøjet anses for at være udtaget efter momslovens § 5¹⁰⁹. Herefter vil virksomheden ikke kunne fradrage moms for driftsomkostningerne og videresalg af personkøretøjet kan ske momsfrit (TfS 2001. 648).

Således kunne en virksomhed, der havde udtaget 5 personkøretøjer til virksomheden uvedkommende formål sælge disse momsfrit efter momslovens § 13 stk. 2. Der skulle heller ikke beregnes moms af ekstraudstyr, der var monteret lokalt, da dette også ansås for at være udtaget (SKM 2004. 235; forhold 2).

Det kunne ikke godtgøres af en autoforhandler, at en campingbil havde været anvendt til virksomheden uvedkommende formål, hvorfor campingbilen ikke kunne anses for at være udtaget efter momslovens § 5. Ved salg skulle der beregnes moms efter momslovens § 27, hvorfor den af køber betalte registreringsafgift ikke skulle medregnes i momsgrundlaget (SKM 2004. 235; forhold 4).

Personkøretøjer, der udelukkende anvendes til formål vedrørende den momspligtige aktivitet såsom demonstrationskørsel i forbindelse med salg af personkøretøjer, skal ikke medregnes i virksomhedens momspligtige omsætning, da der ikke er foretaget en

¹⁰⁹ For yderlig gennemgang af udtagningsreglerne se momsvejledningen 2006-2 afsnit D. 4.

udtagning. Der vil herefter være fradrag for både anskaffelsen og driften af disse personkøretøjer. Ved salg skal der betales moms af hele salgsprisen inklusiv registreringsafgiften efter momslovens § 27 (TfS 2001. 648).

I TfS 2003. 837 kunne 2 biler ikke reelt anses for at have været anvendt som demonstrationsbiler, hvorfor registreringsafgiften heller ikke skulle indgå i beregningen af momsen ved salg til køber.

Leasing.

Ved EU dommen C-190/95 ARO Lease blev det fastslået, at leasing af personkøretøjer mellem 2 EU lande, hvor leasinggiver ikke har kontor eller oplagringsareal til personkøretøjerne, ikke statuerer, at leasinggiver har et fast forretningssted efter momsdirektivets artikel 9 stk. 1 i leasingmodtagers land, hvorfor der skal betales moms af leasingydelsen efter reglerne i leasinggivers hjemland.

For at modvirke at danske virksomheder leasede personkøretøjer i andre EU lande, blev momslovens § 42 stk. 4 og 5 indført. Kravet for momsfradrag¹¹⁰ for leasingydelsen, er at leasingen af personkøretøjet sker over 6 sammenhængende måneder og med mindst 10 % erhvervmæssig anvendelse. Anvendes den leasede bil både til momspligtig og momsfritaget virksomhed, skal der ske en fordeling af leasingudgifterne (Cirkulære 1998-101).

Det leasede personkøretøj kan godt udskiftes i leasingperioden, hvis det erstattes af et tilsvarende personkøretøj; leasingperioden må dog ikke brydes i minimumsperioden på de 6 måneder jf. TfS 1999.157 TSS.

Virksomheden og lønmodtageren kan også lease det samme personkøretøj og virksomheden kan stadigvæk opnå momsfradrag for sin del af leasingydelsen, hvis følgende krav er opfyldt:

- Der er separate aftaler mellem leasingselskabet og henholdsvis virksomheden og den ansatte.
- Der sker en proportional fordeling af leasingydelsen ud fra det faktiske antal erhvervmæssige og private kørte kilometer.
- Der føres detaljeret kørselsregnskab.

¹¹⁰ Der beregnes et standard fradrag, hvoraf der kan opnås fradrag for 25 % af dette særlige fradragsgrundlag. Fradragsgrundlaget er afgørende for det momsfradrag, der kan opnås uanset om momsen af leasingydelsen er højere eller lavere end fradragsgrundlaget. For yderlige detaljer se momsvejledningen; 2006-2; afsnit Q.2.2.1.1 og Q.2.2.1.2

- Leasingydelsen betales direkte til leasingselskabet.
- Parterne hæfter kun for deres egen forpligtelse over for leasingselskabet (TfS 2002.108)¹¹¹.

Leasing af brændstof.

Der har været leasingkontrakter, der også har omfattet brændstof til personkøretøjerne, men med EU dommen C-185/01 Auto Lease Holland BV mener Told- og Skattestyrelsen ikke længere, at der overhovedet er mulighed for at opnå momsfradrag for brændstof, der er tanket i Danmark jf. TfS 2003. 306 og TfS 2003. 214¹¹².

I dommen om Auto Lease Holland BV kunne leasingtager købe brændstof i leasinggivers navn og for dennes regning, dog således at der månedligt blev betalt for den forventede udgift til brændstof til leasinggiver. Ved årets udgang blev det endelige forbrug gjort op og leasingtager afregnede det faktiske beløb, som brændstoffet havde kostet. EU domstolen anså ikke dette for at være leasing af brændstof, men kreditgivning fra leasinggiver til leasingtager jf. C-185/01 Auto Lease Holland BV.

Momskonsulent Søren Engers går i rette med Told- og Skattestyrelsens udlægning af EU dommen, da han mener, at der ikke er momsfradrag for brændstofudgifterne efter EU dommen, da der ikke var tale om et reelt leasingforhold; men blot en form for kreditgivning til leasingtager. Men ved en reel full cost leasing¹¹³, mener Søren Engers, at der stadigvæk efter EU dommen burde være mulighed for, at leasinggiver kunne få betalt dansk moms tilbage for brændstoffet (Engers; Søren; 2003).

Landsskatterettens afgørelse i SKM 2005. 389 ØLR underbygger Told- og Skattestyrelsens udlægning af EU dommen om Auto Lease Holland BV. Et tysk leasingselskab havde indtil afsigelsen af dommen i Auto Lease Holland BV kunnet få momsgodtgørelse for momsen af det brændstof, der indgik i virksomhedens leasingaftaler med danske kunder, men med Told- og Skattestyrelsens praksisændring i forbindelse med afsigelsen af dommen i Auto Lease Holland BV kunne dette fradrag ikke opretholdes.

¹¹¹ Opfyldes disse krav vil den ansatte heller ikke blive beskattet af fri bil efter ligningsloven § 16 stk. 4, da der ikke er stillet en bil til rådighed for den ansattes private benyttelse af en arbejdsgiver jf. TfS 2001. 604. Men er alle krav ikke opfyldt, vil den ansatte blive beskattet af fri bil jf. TfS 2001.833

¹¹² Begge numre i TfS vedrører den samme meddelelse fra Told- og Skattestyrelsen; nemlig nr. 99/02-302-00220 af 11. februar 2003.

¹¹³ Ved full cost leasing forstås, at leasingydelsen helt eller delvist dækker alle omkostninger ved driften af personkøretøjet og hermed også det totale brændstofforbrug (Engers; Søren; 2003).

Det tyske leasingselskab mente ikke, at der var overensstemmelse mellem de leasingaftaler virksomheden havde med sine danske kunder og de leasingaftaler, der var beskrevet i Auto Lease Holland BV, da virksomheden løb en økonomisk risiko i forbindelse med leasingkontrakten, hvilket ikke var gældende i EU dommen.

Leasingselskabet udbyder et ”pakkekoncept”, hvor virksomheden tilbyder total administration af det leasede personkøretøj og af driften af dette, hvor leasingtager betaler en samlet leasingydelse for hele ”pakken”. For hvad angår brændstof aftales en enhedspris for brændstoffet i hele leasingperiodens løbetid og det aftales hvilken brændstoftype, der skal anvendes; hvilket ikke kunne ændres i leasingsperioden, uanset hvorledes markedsforholdene ændrede sig. Herudover blev der lavet en forkalkulation af brændstofforbruget i hele leasingperioden. Ved leasingsaftalens ophør blev det endelige brændstofforbrug opgjort og leasinggiver afregnede henholdsvis for lidt eller for meget anvendt brændstof med leasingtager.

Landsretten fandt ikke, at der var forhold i den konkrete sag, der adskilte sig fra Auto Lease Holland BV, idet EU domstolen i præmis 37 anfører, at 6. direktivs artikel 5 stk. 1 skulle fortolkes således:

”..at der ikke foreligger en brændstoflevering fra leasinggiver til leasingtager, såfremt en leasingtager påfylder de leasede køretøj brændstof på tankstationer, selv om påfyldningen foretages i leasinggivers navn og for dennes regning.”

Herefter kunne leasingvirksomhedens ønske om at forelægge EU domstolen præjudicielle spørgsmål ikke tages til følge (SKM 2005. 389 ØLR).

Delkonklusion.

Momslovens § 42 regulerer de omkostninger, der ikke kan opnås fradrag for, uanset om de anvendes til den momspligtige virksomhed eller ej.

Der vil således aldrig kunne opnås fradrag for kost til indehaver eller personale, da dette anses for at være indkøb til endeligt forbrug. Kost skal forstås meget bredt, da det ikke blot dækker almindeligt mad og drikkevarer, men også tabletter, der stilles til rådighed for indehaver eller personale.

Ligeledes vil der heller ikke kunne opnås fradrag for bolig, der stilles til rådighed for indehaver eller ansatte i virksomheden. Begrebet bolig skal fortolkes indskrænkende, da dette er en undtagelse til den almindelige regel i momsloven om, at der kan foretages

frivillig registrering af erhvervsmæssig udleje af fast ejendom. For at der kan være tale om bolig, skal opholdet i boligen have en permanent karakter.

Der er heller ikke fradrag for frynsegoder til personalet, da dette er indkøb til endeligt forbrug. Havde den ansatte fået en højere løn og selv skulle have købt godet, ville dette have været momsbelagt, hvorfor der heller ikke kan opnås fradrag for indkøb af frynsegoderne.

Som udgangspunkt kan der ikke opnås momsfradrag for restaurationsydelser, dog således at efter momslovens § 42 stk. 2 kan fradrages 25 % af momsen, hvis restaurationsbesøget er strengt erhvervsmæssigt begrundet. Er der en privat andel i restaurationsbesøget, vil der overhovedet ikke kunne foretages noget fradrag, da der ikke sker fordeling efter momslovens § 38 stk. 2.

Er restaurationsbesøget strengt erhvervsmæssigt begrundet, vil der også være fradrag for udgifterne for indehaver og ansatte i virksomheden og deres ledsagere.

For hotelophold, der er strengt erhvervsmæssigt, kan der også opnås delvist fradrag. ”Hotelophold” skal forstås bredt som leje af et midlertidigt logi, der lejes på kommerciel basis.

Repræsentationsudgifter kan der heller ikke opnås fradrag for efter momslovens § 42. Repræsentation skal momsmæssigt forstås som værende udgifter til blomster, tobak og lignende, der gives til en afgrænset kundekreds. Efter domspraksis skal ”og lignende” forstås rimeligt bredt, da dette også dækker over fodboldbilletter og bespisning i egen kantine af forretningsforbindelser.

Der er heller ikke fradrag for udgifter til gaver uanset om disse gives til ansatte eller forretningsforbindelser. Gaver afgrænses over for driftsomkostninger, ved at der er et donatorisk element, når der gives gaver.

Som hovedregel er der ikke fradragsret for personkøretøjer, uanset om disse udelukkende anvendes erhvervsmæssigt. Nægtelsen af fradragsretten gælder både, hvad angår anskaffelsen, den almindelige drift og omkostninger i forbindelse med køretøjets anvendelse.

Der kan dog opnås fradrag for anskaffelse og drift af personkøretøjer, hvis disse er den egentlige genstand for virksomhedens momspligtige aktivitet eller er specielt indrettet. Ligeledes kan personbiler, der skal anvendes til udlejningsbiler fradrages efter de

almindelige regler i momslovens §§ 37 og 38. Dette gælder også for automobilforhandlers indkøb af lagerbiler og personkøretøjer, der udelukkende skal anvendes til demonstrationskørsel.

Der kan også opnås fradrag for personkøretøjer, der leases, her er problemet blot om, der også kan opnås fradrag for leasingudgiften til brændstof. Efter Told- og Skattestyrelsen vil der ikke kunne opnås fradrag for brændstof, der tankes i Danmark, hvorimod Søren Engers finder, at det vil der godt kunne, men det vil kræve, at der er tale om en full cost leasing, hvor leasingydelsen helt eller delvis skal dække alle omkostningerne ved driften af personkøretøjet.

KONKLUSION.

Momsen blev indført som en forbrugerafgift, der kun skal belaste den endelige forbruger. Med dette formål bliver neutralitetsprincippet meget afgørende for momssystemets opbygning. Ved neutralitetsprincippet forstås, at der skal opkræves moms i alle led, men med fradrag for de omkostninger som den momspligtige virksomhed har ved godet eller tjenesteydelsen.

For at kunne bevare neutralitetsprincippet er det altså vigtigt, at der kan opnås fradrag for alle de omkostninger, der vedrører den momspligtige virksomhed.

For at den momspligtige virksomhed kan opnå fuldt fradrag efter momslovens § 37, skal varen eller tjenesteydelsen udelukkende anvendes i den momspligtige virksomhed. Samtidig skal der være en direkte og umiddelbar tilknytning mellem transaktionen og den momspligtige virksomhed eller med andre ord omkostningerne skal være en nødvendig, sædvanlig og naturlig del af den momspligtige virksomhed.

Ved virksomhedsoverdragelser kan der kun opnås fradrag for rådgiverydelser, hvis der foretages en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse. Er det kun den faste ejendom, der sælges, vil der ikke kunne opnås fradrag for tjenesteydelser i forbindelse hermed, uanset om den faste ejendom har en direkte og umiddelbar tilknytning til den momspligtige virksomhed.

Kan en omkostning ikke udelukkende henføres til den momspligtige aktivitet, kan der være delvist fradrag for udgiften efter §§ 38 til 41 a i momsloven.

Momslovens § 38 angiver hovedreglen for den delvise fradragsret. Der kan således opnås delvist fradragsret, hvis en udgift både vedrører den momspligtige aktivitet og virksomhedens momsfritagne aktivitet.

Fradragsprocenten opgøres her som forholdet mellem den momspligtige og den momsfritagne omsætning, uanset om dette står i misforhold til det reelle forbrug af goden eller tjenesteydelsen. Uden for omsætningen kan holdes indtægter, der ikke umiddelbart er en naturlig del af den momspligtige omsætning, hvilket efter momsloven er salg af investeringsgoder, bitransaktioner i forbindelse med fast ejendom og passiv kapitalanbringelse.

Der kan også opnås delvist fradrag for udgifter, der både vedrører den momspligtige virksomhed og enten private formål eller formål, der er virksomheden uvedkommende.

Formål, der er virksomheden uvedkommende, er aktiviteter, der ikke er omfattet af momslovens eller 6. momsdirektivs anvendelses område. Dette er eksempel vis holdingselskaber, der ikke aktivt og mod betaling deltager i datterselskabernes drift.

Fordelingen af fradragprocenten sker her efter skøn.

Anvendes fast ejendom både til den momspligtige virksomhed og enten den momsfritagte del af virksomheden, private formål eller formål der er virksomheden uvedkommende reguleres det momsfradrag, der kan opnås af særreglen i momslovens § 39.

Anvendes et lokale i den private bolig til momspligtige aktiviteter, kan der kun opnås fradrag for dette lokale, hvis det udelukkende anvendes erhvervsmæssigt. Praksis er meget restriktiv, hvorfor rum der også kan anvendes privat, sjældent kan opnå fradrag selvom disse udelukkende anvendes erhvervsmæssigt.

Foretages der en frivillig registrering kan udleje af fast ejendom, der normalt er momsfritaget efter momslovens § 13 stk. 1 nr. 8, blive momspligtigt, hvis der er tale om erhvervsmæssig udlejning og der ikke udlejes til boligformål.

Ved udleje af fast ejendom er det vigtigt at skelne mellem, om det er den passive udlejning af fast ejendom, der er hovedydelsen eller om det er de tjenesteydelser, der udføres sammen med udlejningen af den faste ejendom. Er det tjenesteydelserne, der er hovedydelsen, kan dette ikke anses for at være momsfritaget udleje af fast ejendom.

For omkostningerne for en varevogn kan der ikke opnås delvist fradrag, der kan enten opnås fuldt fradrag eller ingen fradrag efter momslovens § 41.

For anskaffelsesomkostningerne kan der kun opnås fuldt fradrag, hvis varevognen udelukkende anvendes i den momspligtige virksomhed. Er der anvendelse til momsfritagte aktiviteter, private formål eller formål, der er virksomheden uvedkommende kan der intet fradrag opnås for anskaffelsesomkostningerne.

Hvorimod driftsudgifterne er der fuldt fradrag for, hvis der blot er nogen anvendelse af varevognen i forbindelse med den momspligtige del af virksomheden.

Momslovens § 42 angiver de udgifter, der ikke kan opnås fradrag for, uanset om de anvendes i den momspligtige del af virksomheden.

Dette drejer sig primært om indkøb, der er til endeligt forbrug; således at havde den ansatte fået højere løn og selv skulle have købt goderne, ville der have været moms på disse indkøb.

Dog er der delvist fradrag for momsen af strengt erhvervsmæssige udgifter i forbindelse med restaurationsydelser og hotelophold.

§ 42 regulerer også fradragsretten for personkøretøjer og her er hovedreglen, at der ikke kan opnås fradrag overhovedet, uanset om personkøretøjet udelukkende anvendes i den momspligtige del af virksomheden. Nægtelsen af fradraget gælder både omkostninger i forbindelse med anskaffelse, drift og anvendelse af personkøretøjet.

Skal der kunne opnås fradrag for personkøretøjer, skal disse enten være selve genstanden for virksomhedens momspligtige virksomhed eller være specielt indrettet.

Efter at have arbejdet med momsfradrag kan jeg konkludere, at dette er væsentligt mere end blot at tage 25 % af de samlede udgifter! Det er et område, hvor der er mange uafklarede spørgsmål i forbindelse med fortolkning af momsloven og af det 6. momsdirektiv i forhold til den danske praksis, så der er stadigvæk meget at tage fat på. For slet ikke at tale om, den dag hvor stand still klausulen i 6. momsdirektiv skal ophæves og der skal indføres fælles regler for moms i hele EU.

LITTERATURLISTE.

Litteratur og artikler.

Edlund; Hans Henrik; 1999: Moms og fast ejendom. R&R Online. RR. 1999.10.0031. www.thomson.dk

Engers; Søren; 2003: Moms – leasing af personbiler og busser i udlandet. SR-SKAT ONLINE; SR.2003.0161 www.thomson.dk

Fradragsret for merværdiafgift; 2004: Henrik Stensgaard. Fradragsret for merværdiafgift. Jurist- og Økonomforbundets forlag. København 2004.

Harmonisering af skatte- og afgiftsregler; 1991: Harmonisering af skatte- og afgiftsregler. Redegørelse fra skatteministeriets arbejdsgruppe. Skatteministeriet. København 1991.

Kirketerp; Claus; 2003: Kommentarer til udvalgte afgørelser. Fradrag for moms af udgifter til salg af fast ejendom. R&R Online; RR.SM.2003.0338. www.thomson.dk

Ligningsvejledningen; Almindelig del 2006-1: www.skat.dk

Ligningsvejledningen; Erhvervsdrivende 2006-1: www.skat.dk

Loftager Jørgensen; Lars: Moms – fradragsret ved overdragelse af fast ejendom m.v. Skattepolitisk Oversigt. SPO.2001.302. www.thomson.dk

Moms, energi, lønsum; 2004: Erik Dekov og John Engsig. MOMS. ENERGI. LØNSUM – en lærebog om afgifter. Forlaget Thomson A/S. København 2004.

Moms 1; Fradragsret; 1999: Flemming Lind Johansen, Niels Henrik Pedersen og Søren Engers Pedersen. Moms 1; Fradragsret. Forlaget Thomson A/S. København 1999.

Moms 2; Fritagelser og lønsum; 2003: Flemming Lind Johansen, Niels Henrik Pedersen og Søren Engers Pedersen. Moms 2; Fritagelser og lønsum. Forlaget Thomson A/S. København 2003.

Momsloven med kommentarer; 2006: Lars Loftager Jørgensen, Børge Aagaard Pedersen og Lars Rasmussen. www.thomson.dk

Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger; 1999: Lars Loftager Jørgensen, Børge Aagaard Pedersen og Lars Rasmussen. Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger. Thomson Forlaget FSR. København 1999.

Momsvejledningen 2006-2: www.skat.dk

Retskilderne; 1999: Ruth Nielsen. Retskilderne. Jurist- og Økonomforbundets forlag. København 1999.

Skatteretten 1; 1999: Jens Olav Engholm Jacobsen, Jan Pedersen, Kurt Siggaard og Niels Winther-Sørensen. Skatteretten 1. København 1999.

Skatteretten 2; 2000: Jens Olav Engholm Jacobsen, Jan Pedersen, Kurt Siggaard og Niels Winther-Sørensen. Skatteretten 1. København 2000.

Love og cirkulærer med mere.

Afskrivningsloven: Bekendtgørelse af lov om skattemæssige afskrivninger. LBK 856 af 12. september 2005.

Cirkulære 1996-72: Cirkulære om ligningsloven.

Cirkulære 1998-101: Ændring af momsloven.

Cirkulære 2001-07: Tilbagebetaling af moms – kantinedrift, kaffe og te til forretningsforbindelser og andre varer og ydelser.

Cirkulære 2001-23: Fradrag ved anskaffelse og drift af rustvogne.

Cirkulære 2001-34: Fradragsret for moms af omkostninger i forbindelse med overdragelse af fast ejendom.

Cirkulære 2003-21: Opgørelse af den delvise fradragsret i henhold til momslovens § 38 stk. 1 og stk. 2, for undervisningsinstitutioner omfattet af erhvervsskoleloven – tilskud – regulering og tilbagebetaling af moms.

Cirkulære 2005-24: Ændring af praksis og genoptagelse af opgørelse af momstilsvaret vedr. fradragsret for indkøb mv. anvendt til brug for udstedelse af selskabsandele.

Cirkulære 2005-93: Ændring af praksis og genoptagelse af sager om fradrag for moms af lejeudgifter m.v. efter ophør af virksomhed som følge af en uopsigelig lejekontrakt.

Folketingstidende 1964/65 tillæg A.

Folketingstidende 93/94 tillæg A: Bind 3.

Folketingstidende 1994/95 tillæg A: Bind 4.

Færdselsloven: Bekendtgørelse af færdselsloven. LBK nr. 1079 af 14. november 2005.

Ligningsloven: Bekendtgørelse af lov om påligning af indkomstskat til staten. LBK nr. 887 af 20. september 2005

Lov om buskørsel: Bekendtgørelse af lov om buskørsel. LBK nr. 107 af 19. februar 2003.

Momsbekendtgørelsen: Bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven. BEK nr. 152 af 12. december 2003.

6. momsdirektiv: Rådets sjette direktiv af 17/5 1977 (77/388/EØF) om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag.

Momsloven: Bekendtgørelse af merværdiafgiftsloven. LBK nr. 966 af 14. oktober 2005.

Registreringsafgiftsloven: Bekendtgørelse af lov om registreringsafgift af motorkøretøjer m.m.

Vurderingsloven: Bekendtgørelse af lov om vurdering af landets faste ejendomme. LBK 740 af 3. september 2003.

SUMMARY IN ENGLISH.

This project is about VAT¹¹⁴ in Denmark and especially about the deduction the firms can make in VAT.

The project is based on the Danish ”momslov” – the law of VAT and the 6th VAT directive from EU.

Complete deduction.

The concerns can have completely deductions for all purchase after § 37 in the law of VAT if the concern only use it for taxable transactions. And there must be a direct and immediate connection between the bought and the taxable transaction.

Partial deductibility.

§ 38 in the law of VAT gives the principal rule for partial deductibility.

If an undertaking has both taxable and exempt transactions, the deduction the concern can have depend on the ratio between the taxable turnover and the turnover exempt from VAT.

Has the undertaking both taxable and private or is the concern totally irrelevant, the part the concern can have deduction for is found through an estimate.

A transaction is totally irrelevant for the concern when it is not a part of the area of the VAT.

If a property both is used in the concern and private or to something there are totally irrelevant for the concern the partial deduction the concern can have is regulated by § 39 in the law of VAT.

If a concern is using a room in the private property it is very difficult to have partial deduction for this room even if the room only is used in the taxable concern.

§ 41 regulate the deduction concerns can have for delivery vans.

To be able to get deduction for the initial expenditure of the delivery van the delivery van must be used in the taxable concern only. So if the delivery van also is used private there is no deduction at all in the initial expenditure.

¹¹⁴ VAT – value added tax.

A delivery van in the taxable concern can have complete deduction for all the working expenses, independently whether it is used fully or partly.

No deduction at all.

In § 42 in the law of VAT gives the transactions the concern never can have deductions for, because it is used for finally consumption.

It is not possible to get deduction for a car even if the car only is used in the taxable concern and this is both for the initial expenditure and for the working expenses.

If the concern has expense for eating at a restaurant or for hotel and the use only have been for the taxable concern, the concern will have partial deduction.