

Forfatter:

Tórhild Stakkslíð
Jeanette Bjerre Hyldahl

Vejleder:

Charlotte Sørensen

Grænsehandelskoncepter

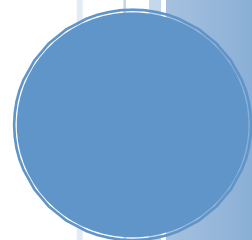
- I hvilket land skal momsens betales

Cross-border Transactions – In which country is the VAT due

Cand.merc.(jur)
Kandidatafhandling
Maj 2018
Juridisk Institut
Aalborg Universitet



AALBORG UNIVERSITET



Indholdsfortegnelse

1. Abstract	4
2. Indledning	6
2.1 Problemformulering.....	7
2.2 Metode.....	7
2.2.1 Retskilder.....	7
2.2.2. Kilder.....	9
2.2.3 Fortolkningsprincipper.....	9
2.2.4 Generelle retsprincipper og skønsudøvelse.....	10
2.2.5 Opgavens struktur.....	11
2.3 Afgrænsning.....	12
3. National praksis	13
3.1 SKM2002.357.LSR.....	13
3.2 SKM2009.664.LSR.....	14
3.3 SKM2010.389.LSR.....	14
3.4 SKM2010.396.HR.....	14
3.5 SKM2013.850.VLR.....	15
3.6 SKM2014.271.BR.....	16
3.7 SKM2015.122.BR.....	16
4. Grænsehandelskoncepter i national praksis	17
4.1 Fast forretningssted.....	17
4.1.1 Betingelser vedrørende fast forretningssted.....	17
4.1.2 Opsamling af betingelserne for fast forretningssted.....	21
4.2 Retten til at råde som ejer.....	21
4.2.1 Betingelser vedrørende begrebet retten til at råde som ejer.....	21
4.2.2 Opsummering af begrebet retten til at råde som ejer.....	25
4.3 Regning og risiko.....	25
4.3.1 Betingelser vedrørende regning og risiko.....	25
4.3.2 Opsummering af regning og risiko.....	28
4.4 Fastsættelse af prisen på varen.....	29
4.4.1 Betydningen af fastsættelsen af prisen på varen.....	29
4.4.2 Opsummering af betydningen af fastsættelsen af prisen på varen.....	30
4.5 Transport.....	30
4.5.1 Betydningen af transport.....	30
4.5.2 Opsummering af betydning af transport.....	34
4.6 Fuldmagt.....	34
4.6.1 Betydningen af en fuldmagt.....	34
4.6.2 Opsummering af betydningen af en fuldmagt.....	36
4.7 Delkonklusion.....	36
5. Sammenligning af national praksis og SKATs styresignal	39
6. EU-afgørelser	41
6.1 C-320/88 (Shipping and Forwarding).....	41
6.2 C-185/01 (Auto Lease).....	42

6.3 C-255/02 (Halifax)	43
6.4 C-354/03 (Optigen).....	46
6.5 C-446/13 (Fonderie 2A)	47
6.6 Delkonklusion.....	48
7. Konklusion.....	50
8. Litteraturliste	53
8.1 Bøger:	53
8.2 Direktiver og love:.....	53
8.3 EU domme:.....	53
8.4 Nationale domme:.....	54
8.5 Styresignaler fra SKAT:	54
8.6 Hjemmesider.....	54

1. Abstract

The aim of this thesis is to clarify which conditions must be present for goods to be liable for VAT in either Denmark or Germany when consumers purchase their goods through cross-border collaborations. This issue is interesting since some taxable persons in Denmark are cooperating with taxable persons in Germany, in order to enable Danish consumers to buy goods with 19 % VAT in Germany opposed to the Danish VAT rate at 25 %.

To reach a conclusion in this thesis, the legal method called the dogmatic method will be used. This method systematizes, describes and interprets applicable law.¹ There will be an analysis of rulings made by both the Danish courts and the EU-court to see which criteria they apply when deciding which country has the right to charge VAT. Afterwards the result of these two analyses will be compared to see if they are in accordance with one another.

In the Danish Value Added Tax Act the articles that are primarily used are article 3, subsection 1, article 4, subsection 1 and article 14, subsection 1, no. 1 and 2.

According to the Danish rulings there has to be an overall evaluation of the transactions between the party located in Denmark and the party located in Germany. The case law shows that it is important that two independent transactions are made, one from the party in Denmark to the party in Germany and one from the party in Germany to the customer. There are some recurring factors in the assessment of whether there are two independent transactions. The recurring factors are that the party in Germany has a permanent establishment, that the party in Germany has the right to dispose as the owner of the goods, the transactions to the customers are carried through at the risk of the German party, the fixing of the price of the goods and the transportation of the goods. Furthermore it is examined whether a letter of authority is acceptable. If it is estimated, that the taxable party in Germany runs an independent business, then Germany has the right to charge VAT. If there is only one transaction from the taxable person in Denmark to the customer, then Denmark has the right to charge VAT.

In the Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, it is article 2, subsection 1, paragraph a, article 9, subsection 1, article 14, subsection 1 and article 31-32 that are primarily used.

According to the Court of Justice of the European Union both the party in Denmark and the party in Germany must be taxable persons who conduct independent economic activity, and the taxable person must act in his capacity as such, see article 2, subsection 1, paragraph 1 in Council Directive 2006/112/EC. The Court of Justice of the European Union has defined that the concept “supply of goods” includes all transfers to dispose of goods. The concept does not follow domestic law,

¹ C. D. Tvarnø og R. Nielsen, Retskilder og retsteorier, 4. udgave, 1. oplag, 2014, s. 30.

because it is vital to the principle of neutrality that all transactions be defined similarly. Taxable persons are not obliged to structure their business in a way, that taxable persons pay the highest VAT rate, when they have the opportunity to pay a lower VAT rate. Furthermore, the Court of Justice of the European Union states that there is no difference between domestic transactions and cross-border transactions. The only difference is where the goods are located when they are dispatched to the customer.

The case law of the Danish domestic courts and the case law of the Court of Justice of the European Union are in compliance with one another. The factors that domestic courts use to decide in which country the VAT is due are well suited for objectively stating whether there are two independent transactions or not. It is important to remember that the individual criteria set forth by the domestic courts do not determine in which country the VAT is due. This is determined after an overall assessment, where the different criteria help to evaluate whether there are two independent transactions or not.

2. Indledning

I denne opgave har vi valgt at se på de momsretlige problemstillinger, der gør sig gældende, når private køber varer i andre EU-lande. Her tænkes der specifikt på de problemstillinger, der opstår ved køb af varer over den tyske grænse. Danske erhvervsdrivende har en interesse i at kunne sælge deres varer med tysk moms, da den tyske moms er lavere end den danske. Køberen har også en stor interesse i at kunne købe varer, der er pålagt tysk moms. Dette gælder især i det tilfælde, når køberen ikke er en afgiftspligtig person eller ikke anvender varen til sin afgiftspligtige virksomhed. Dette fordi, at køberen i dette tilfælde ikke kan få momsen tilbagebetalt, og derfor har en forskel i momssatsen en større betydning. En lavere momssats er ikke en direkte økonomisk gevinst for den danske erhvervsdrivende, da den opkrævede moms skal indbetales til myndighederne. Dog bliver de danske virksomheder bedre i stand til at konkurrere med de tyske virksomheder. I opgaven vil begrebet grænsehandelskoncept blive anvendt. Med dette begreb menes den måde, hvorpå de erhvervsdrivende tilrettelægger deres virksomhed med samarbejdspartner på den anden side af grænsen for at flytte retten til at pålægge moms til Tyskland.

Reglerne om momsen er søgt harmoniseret gennem direktiver, det seneste værende Direktiv 2006/112/EF, herefter nævnt Momssystemdirektivet. På trods af harmoniseringen anvendes der fortsat forskellige momssatser i de forskellige medlemsstater. Disse forskelle i momssatserne kan medføre, at danske kunder vælger at foretage deres indkøb i udlandet fremfor at handle i Danmark. Erhvervsdrivende har forsøgt at etablere sig på forskellig vis for at undgå, at den endelige forbruger skal betale dansk moms. De danske erhvervsdrivende er i konkurrence med de tyske, og her kan forskellen i momsen resultere i en markant prisforskel på varerne. Problemstillingen er især relevant i forhold til Tyskland, da grænsehandelen fra Tyskland udgør ca. 37 % af den samlede traditionelle grænsehandel som danskerne foretager.² Modsat den danske momssats på 25 % er normalsatsen i Tyskland på 19 %.³ Endvidere har Tyskland en nedsat momssats på 7 % på udvalgte varer.⁴

Vi vil undersøge, hvilke betingelser der skal være til stede, for at grænsehandelsvarer pålægges henholdsvis dansk eller tysk moms. For at finde frem til disse betingelser, vil vi se på dansk retspraksis. Ved at analysere den danske retspraksis, vil vi finde frem til de betingelser, som domstolene lægger vægt på i deres afgørelser, når de skal vurdere, om momsen skal betales i Danmark eller i Tyskland. Ligeledes vil domme fra EU-domstolen blive analyseret for at afdække de kriterier, som EU-domstolen har fastlagt, og som kan anvendes i forhold til grænsehandelskoncepter. Ud fra disse to analyser vil det derefter blive vurderet, om den danske praksis er i overensstemmelse med EU's.

Der vil også blive lavet en kort sammenligning af de kriterier, som SKAT har opstillet for, i hvilket land momsen skal betales, og de kriterier, som følger af Landsskatterettens og domstolenes praksis.

² http://www.skm.dk/media/1530969/status_over_graensehandel_2017.pdf

³ https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index_da.htm

⁴ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

Denne sammenligning laves alene for at vurdere, om der er overensstemmelse mellem forvaltningens praksis og domstolenes og Landsskatterettens praksis.

2.1 Problemformulering

Formålet med denne opgave er at udlede de betingelser, som stilles til grænsehandelskoncepter for at disse accepteres, samt om der er overensstemmelse mellem national praksis og EU-praksis. Det søges derfor at definere, hvad gældende ret er i forhold til grænsehandelskoncepter, og tages der udgangspunktet i domstolenes og Landsskatterettens praksis. Med andre ord forsøger vi at udlede, hvilke betingelser, der afgør, om der skal betales dansk eller tysk moms ved privates køb gennem grænsehandelskoncepter.

De grænsehandelskoncepter, som vi har valgt at undersøge, består af to samarbejdspartnere, en i Danmark og en i Tyskland. Betingelserne, som vi vil udlede af den nationale praksis, relaterer sig til samarbejdspartnere, og hvilken betydning transporten af varen har for, hvor leveringsstedet anses for at være.

Da momsområdet er harmoniseret ved Momssystemdirektivet, så undersøges det også, om den nationale praksis er i overensstemmelse med betingelser, som EU-domstolen har udledt.

2.2 Metode

I denne opgave anvendes den retsdogmatiske metode. Formålet med denne metode er at systematisere, beskrive og fortolke gældende ret.⁵

2.2.1 Retskilder

For at finde frem til, hvilke betingelser, der afgør, om varer, som private køber igennem grænsehandelskoncepter, skal momses i den ene eller anden medlemsstat, så anvendes de traditionelle retskilder. Retskilderne inddeles typisk i fire grupper, og er disse lovgivningen, retspraksis, sædvaner og forholdets natur.⁶ I denne opgave er det primært lovgivningen og retspraksis, der anvendes.

Lovgivningen, der anvendes, er LBK nr. 760 af 21.06.2016, herefter nævnt Momsloven, og Momssystemdirektivet. I nogle tilfælde henvises også til Direktiv 77/388/EØF, herefter nævnt 6. momsdirektiv. Ved vurderingen af, hvilke love tillægges størst betydning, anvendes legalitetsprincippet. Ifølge legalitetsprincippet, så inddeles lovene i trin, hvor Lov nr. 169 af 05.06.1953, herefter nævnt Grundloven, er den øverste, dernæst love, bekendtgørelser og cirkulærer i nævnte rækkefølge.⁷ Direktiverne fra EU skal implementeres i den danske lovgivning. Udstedelse af direktiver er et redskab, som EU kan anvende for at søge at harmonisere den nationale lovgivning

⁵ C. D. Tvarnø og R. Nielsen, Retskilder og retsteorier, 4. udgave, 1. oplag, 2014, s. 30.

⁶ Jens Evald, Retskilderne og den juridiske metode, 2. udgave, 2000, side 7

⁷ J. P. Christensen, J. A. Jensen, M. H. Jensen, Dansk Statsret, 1. udgave, 2012 side 140

i de forskellige medlemsstater. De udstedte direktiver skal implementeres i dansk ret, og derfor skal der som udgangspunkt være overensstemmelse mellem dansk ret og EU ret. Med andre ord, så skal domstolene komme til samme resultat, uanset om de anvender Momssystemdirektivet, eller om de anvender Momsloven. Direktiverne er på samme niveau som loven ifølge legalitetsprincippet.

I Momsloven er det primært § 3, stk. 1, § 4, stk. 1 og § 14, stk. 1, nr. 1 og 2 der anvendes i denne opgave. Disse bestemmelser implementerer artikel 4, stk. 1, artikel 5, stk. 1 og artikel 8, stk. 1, litra a og b i 6. momsdirektiv. I Momssystemdirektivet har disse artikler fået nye numre, og er det artikel 2, stk. 1, litra a, artikel 9-10, artikel 14, stk. 1 og artikel 31 og 32, der implementeres.

Forarbejderne til Momsloven og Momssystemdirektivet vil blive inddraget, hvor det skønnes nødvendigt. I forhold til Momsloven er det forarbejderne til Lov nr. 375 af 18.05.1994, der anvendes. 6. Momsdirektiv blev implementeret ved denne lov. I forhold til Momssystemdirektivet er det præamblen, der anvendes. Forarbejderne udgør en del af loven i forhold til retskilderne. Dette fordi, at forarbejderne viser, hvilke intentioner lovgiver havde, da loven blev vedtaget. Derfor udgør forarbejderne et vigtigt fortolkningsbidrag i henhold til forståelsen af loven.

Til at belyse emnet vil vi inddrage relevante afgørelser fra de danske domstole. Alle afgørelserne vedrører forskellige grænsehandelskoncepter. Ved at analysere disse afgørelser vil vi finde frem til de betingelser, som stilles, for at grænsehandelskoncepterne accepteres, og at der derved kan pålægges tysk moms. Afgørelserne er afsagte over en længere periode, og er dette et bevidst tilvalg for at kunne se, om der er ændringer i de betingelser, der stilles.

I det tilfælde, at afgørelserne kommer frem til et modstridende resultat, så vil afgørelser fra Højesteret blive tillagt den største betydning. Dette er en naturlig følge af domstolens hierarkiske opbygning.

For at se om den nationale praksis er i overensstemmelse med EU-praksis, har vi udvalgt nogle domme fra EU-domstolen, der tager stilling til, hvorledes de relevante artikler skal forstås. Disse vil også blive analyseret for at finde frem til de betingelser, som EU-domstolen finder relevante for at afgøre, om momsen skal svares i den ene eller anden medlemsstat. De betingelser, som EU-domstolen kommer frem til, vil blive sammenlignet med betingelserne fra de danske domstole for at finde frem til, om den nationale praksis er i overensstemmelse med EU-praksis.

Den nationale retspraksis vil også blive sammenholdt med det seneste styresignal på området fra SKAT, SKM2010.734.SKAT. Et styresignal er alene udtryk for, hvorledes SKAT mener, at en given problematik skal afgøres. Det følger af legalitetsprincippet, at styresignalerne skal have hjemmel i loven eller som minimum i retspraksis. Derfor skulle de som udgangspunkt være i overensstemmelse med disse. Styresignalet vil ikke blive tillagt nogen vægt ved analysen af den nationale retspraksis, da styresignaler alene er tjenestebefalinger. Domstolene er ikke bundet af at inddrage disse i deres vurdering af, hvordan en sag skal afgøres.

2.2.2. Kilder

Udover at anvende afgørelser fra de danske domstole, så anvendes også afgørelser fra Landsskatteretten. Landsskatterettens afgørelser er ikke omfattet af retspraksis i retskildelærens forstand. Landsskatteretten er et nævn, og fungerer det uafhængigt af SKAT, da medlemmerne udvælges af Folketinget og Skatteministeren.⁸ Afgørelserne fra Landsskatteretten inddrages dog i denne opgave, da Landsskatteretten afsiger afgørelser i et stort antal sager, og Landsskatterettens afgørelser tillægges vægt i afgørelser afsagt af domstolene. Domstolene er ikke forpligtede til at lægge vægt på den praksis, der er opstået hos lavere instanser, men alligevel ses det, at de inddrager disses afgørelser. Årsagen til dette er retssikkerhedsprincippet, og princippet om, at lige sager skal afgøres ens. Er den praksis, der er opstået hos Landsskatteretten, velbegrundet, så inddrager domstolene denne praksis i deres vurdering af, hvordan sager skal afgøres.

2.2.3 Fortolkningsprincipper

Udgangspunktet for al fortolkning af loven er ordlydsfortolkning.⁹ Dermed tager domstolene altid udgangspunkt i, hvad der konkret står i loven. I ordlydsfortolkningen tages der udgangspunkt i det, som loven siger for at finde frem til, hvordan en tvist skal løses. Derefter kan domstolene anvende forskellige fortolkningsstile, for at komme frem til en afgørelse. Det kan for eksempel være formålsfortolkning, udvidende fortolkning eller indskrænkende fortolkning.

Ved formålsfortolkning inddrager domstolene lovgivers hensigt.¹⁰ Kan domstolene ikke finde løsningen på en tvist i loven, søger de at finde svaret ud fra de intentioner, som lovgiver havde på det tidspunkt, hvor loven blev vedtaget. Der kan både være fordele og ulemper knyttet til denne metode. Fordelen er, at svaret søges i materiale, der har tilknytning til loven. Ulempen er, at den menige borger ikke kan læse sig frem til retsstillingen i loven.

Udvidende fortolkning tager sit udgangspunkt i lovens ordlyd. Når domstolene foretager en udvidende fortolkning, så medfører det, at noget, som ikke er omfattet af loven i forhold til ordlyden, bliver omfattet.¹¹ Ved indskrænkende fortolkning forholder det sig lige modsat. Der udelukker domstolene noget fra at være omfattet af loven, selv om det, efter en naturlig sproglig forståelse af loven, ville være omfattet.¹² Begge fortolkningsstile kan være praktiske redskaber at have, da der kan findes tilfælde, hvor det vil være hensigtsmæssigt at inkludere dem i en lovs anvendelsesområde og omvendt, hvor et tilfælde efter en ordlydsfortolkning er omfattet, men hvor det er uhensigtsmæssigt at inkludere dem. Især udvidende fortolkning kan skabe problemer i forhold til borgernes retssikkerhed, da det ikke er muligt at læse sig frem til, at et givent tilfælde skulle være omfattet af en lov.

⁸ <https://skatteankestyrelsen.dk/om-os/organisation/landsskatteretten/>

⁹ Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 1. udgave, 2014, s. 274-275

¹⁰ Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 1. udgave, 2014, s. 287-289

¹¹ Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 1. udgave, 2014, s. 280

¹² Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 1. udgave, 2014, s. 278-279

I forhold til fortolkning af Momsloven så følger det af Grundlovens § 43, at ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden lov. Som følge af denne bestemmelse kan domstolene hverken anvende udvidende eller indskrænkende fortolkning i sager, der vedrører moms. Domstolene anvender en ordlydsfortolkning, og i tvivlstilfælde søger de svaret i lovens forarbejder ved at anvende en formålsfortolkning.

I det tilfælde, at direktiverne er forkert implementeret eller slet ikke er implementeret, så kan borgere i nogle tilfælde påberåbe sig direktiverne direkte. Dette forudsætter, at de bestemmelser, som borgerne vil påberåbe, er umiddelbart anvendelige, samt at fristen for implementering er gået.¹³ I det tilfælde, at borgerne ikke kan påberåbe direktiverne grundet manglende umiddelbar anvendelighed, så har domstolene fortsat en forpligtigelse til at fortolke EU-konformt. Ved at fortolke EU-konformt så stilles borgerne i et land som om, at direktivet var blevet implementeret.¹⁴

I modsætning til de danske domstole, så anvender EU-domstolen en dynamisk fortolkning. Ved den dynamiske fortolkning tages der ikke kun udgangspunkt i, hvad der står i loven, men selve formålet med den Europæiske Union inddrages. Domstolen tager således hensyn til, hvordan de mål, som EU har sat, bedst kan opnås. Fortolkningsstilen bærer derfor præg af at være en politisk fortolkning.¹⁵

2.2.4 Generelle retsprincipper og skønsudøvelse

I vurderingen af, hvorledes en sag skal afgøres, er der nogle principper, som Landsskatteretten og domstolene anvender. Momsen er en afgift, der pålægges den merværdi som opstår, hver gang en transaktion foretages, og momsens skal betales af den endelige forbruger. Den endelige forbruger kan beskrives som en fysisk eller juridisk person, der ikke anvender en momspålagt vare i sin afgiftspligtige virksomhed. Derved kommer personen til at bære udgifterne af momsens. Når afgørelser skal træffes, der vedrører momsområdet, er det derfor vigtigt, at det haves for øje, at alle transaktionerne behandles ens. Dette uanset hvor i distributionskæden de afgiftspligtige transaktioner foretages.

Domstolene og Landsskatterette anvender neutralitetsprincippet i deres afgørelser, da det er et helt grundlæggende princip inden for momsretten. Det følger af neutralitetsprincippet, at alle transaktioner skal momses en gang, og at momsens ikke skal påvirke forbrugernes valg. Momsens skal således være neutral i forhold til forbrugerne. Når momsens skal være neutral i forhold til den endelige forbruger, så medfører det, at den også skal være neutral i de tidligere led i distributionskæden. Dette fordi, at hvis transaktionerne i de tidligere led i distributionskæden ikke momses ens, så vil en forskel i pålæggelsen af momsens give sig til kende i de efterfølgende led. Ved grænseoverskridende transaktioner kan der være risiko for, at transaktionerne enten pålægges moms to gange, i det tilfælde, hvor begge lande mener, at de har beskatningsretten, eller at der slet

¹³ K. E. Sørensen, P. R. Nielsen, J. H. Danielsen, EU Retten, 6. udgave, 2014, side 159-166

¹⁴ K. E. Sørensen, P. R. Nielsen, J. H. Danielsen, EU Retten, 6. udgave, 2014, side 170-174

¹⁵ Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 1. udgave, 2014, s. 292-293

ikke pålægges moms. Dermed ville neutralitetsprincippet ikke blive overholdt, da forskelsbehandlingen af transaktionerne ville medføre, at forbrugernes valg blev påvirket.

Der anvendes en helhedsvurdering ved afgørelsen af, i hvilket land momsen skal betales. I helhedsvurderingen inddrages alle relevante kriterier, der kan have betydning for, i hvilket land momsen skal pålægges. Det er således ikke enkelte faktorer der afgør, om momsen skal betales i det ene land eller det andet, men grundet en helhedsvurdering vurderer domstolene og Landsskatteretten, om der foreligger transaktioner, der er forretningsmæssigt begrundet, og om bestemmelserne i Momsloven er opfyldt. Helhedsvurderingen følger af officialprincippet. Ifølge officialprincippet skal myndighederne indhente alle relevante oplysninger, der er nødvendige, for at belyse sagen, der skal træffes afgørelse i.¹⁶

EU-domstolen har opsat en misbrugsbetragtning,¹⁷ der finder anvendelse, når det skal afgøres, i hvilket land momsen skal betales. Det følger af misbrugsbetragtningen, at transaktionerne skal opfylde reglerne i Momsloven, men det skal stride mod de samme regler at tildele en afgiftsfordel på baggrund af de bestemmelser, der påberåbes. Endvidere skal det eneste formål med transaktionerne være at opnå en afgiftsfordel. Misbrugsbetragtningen forudsætter, at der er lavet en helhedsvurdering, hvor alle relevante kriterier indgår. Ved grænsehandelskoncepter er det derfor afgørende, at de transaktioner, der foretages, er forretningsmæssigt begrundede. Transaktionerne skal med andre ord foretages som et naturligt led i den selvstændige økonomiske virksomhed, som den afgiftspligtige driver. Misbrugsbetragtningen er en naturlig følge af neutralitetsprincippet. Dette fordi, at transaktioner, der misbruger momsretten, altid vil være i strid med neutralitetsprincippet.

2.2.5 Opgavens struktur

Opgaven er opbygget således, at der først er en gennemgang af den nationale praksis i tredje kapitel. Der vil blive lavet et kort resume af de udvalgte afgørelser. Disse resumeer opsummerer, hvordan samarbejdet mellem virksomheden i Danmark og deres samarbejdspartner i Tyskland var tilrettelagt. Hvad Landsskatteretten og domstolene lagde vægt på, og hvad deres afgørelse blev, vil ikke være en del af resumeet. Resumeerne laves for at give læseren et overblik over, på hvilke måder afgiftspligtige har forsøgt at etablere grænsehandelskoncepter.

I fjerde kapitel analyseres afgørelserne fra national praksis. Dette gøres ved, at der opstilles underkapitler for hver betingelse, som Landsskatteretten og domstolene har lagt vægt på. I disse afsnit analyseres hver betingelse for sig for at finde frem til, om de forskellige afgørelser er enige om, hvilken betydning de enkelte betingelser har, og hvad konsekvensen er, når disse ikke opfyldes. Derudover vil forarbejderne til loven blive inddraget der, hvor det skønnes nødvendigt for at belyse, hvorledes lovgiver har ønsket, at bestemmelserne skulle forstås. Formålet med dette kapitel er således at afklare, hvorledes national praksis forholder sig til grænsehandelskoncepter i relation til, hvilke krav der stilles, samt hvor leveringsstedet skal anses for at være.

¹⁶ Sten Bønsing, Almindelig Forvaltningsret, 3. udgave, 2. oplag, 2013, s. 142

¹⁷ Se EU-domstolens præmis 74-75 i C-255/02

Efter analysen af den nationale retspraksis vil der i kapitel fem være en sammenligning af de betingelser, som findes i den nationale praksis og de kriterier, som SKAT har fastlagt i styresignalet SKM2010.734.SKAT. Som udgangspunkt skal forvaltningens praksis være i overensstemmelse med den, som højere instanser har fastlagt. Dette kapitel er kun en kort vurdering af, hvorvidt forvaltningens praksis er i overensstemmelse med Landsskatterettens og domstolenes, og der foretages derfor ikke nogen analyse af SKATs praksis. Formålet er alene at vurdere om SKATs håndtering af grænsehandelskoncepter er på linje med den fra domstolene og Landsskatteretten.

I sjette kapitel analyseres afgørelserne fra EU-domstolen. I analysen af EU-afgørelserne vil præambelen til Momssystemdirektivet og 6. momsdirektiv blive inddraget, for igen at få en forståelse af, hvilke intentioner lovgiver havde. Der henvises som udgangspunkt kun til artiklerne i Momssystemdirektivet, selv om flere afgørelser henviser til 6. momsdirektiv. I selve resumeerne vil der dog blive henvist til 6. momsdirektiv i de sager, hvor domstolene henviser til disse. Årsagen til, at der henvises til Momssystemdirektivet, er alene, at det gør opgaven mere overskuelig at læse. Dette kapitel sigter mod at afgøre, hvilke betingelser EU-domstolen stiller til grænsehandelskoncepter.

Analyserne i henholdsvis fjerde og sjette kapitel afsluttes med en delkonklusion. Delkonklusionerne opsamler de betingelser som er fundet i analysen, og giver derfor et samlet overblik. Afslutningsvis vil disse delkonklusioner blive sammenholdt for at finde frem til, om der er overensstemmelse mellem national og EU-praksis. Dette gøres i konklusionen i syvende kapitel.

2.3 Afgrænsning

Både Momsloven og Momssystemdirektivet anvendes i forbindelse med analysen. Dog er fokus primært på domstolenes og Landsskatterettens praksis, og vil der derfor ikke være en særskilt behandling af loven.

Ved levering over grænser er der forskel på, om det er varer eller tjenesteydelser, der handles med. I denne opgave har vi valgt kun at sætte fokus på levering af varer, og afgrænser os dermed fra tjenesteydelser.

Der tages kun udgangspunkt i den danske udgave af direktivet og EU-dommene. Derfor vil der ikke blive taget højde for mulige uoverensstemmelser mellem de forskellige sproglige versioner.

3. National praksis

I dette afsnit laves et resume af de afgørelser, som er udvalgte, for at finde frem til de betingelser, som ligger til grund for, om et køb af en vare skal momsbeses i den ene eller anden medlemsstat. Alle afgørelserne vedrører forskellige problemstillinger i forhold til grænsehandelskoncepter. Der er afgørelser fra Landsskatteretten, byretterne, landsretterne og Højesteret. Afgørelserne er valgt ud fra det kriterium, at de hver især vedrører forskellige former for grænsehandelskoncepter mellem en part i Danmark og en i Tyskland. Derudover har vi valgt domme, der strækker sig over en længere tidsperiode for at undersøge, om praksis har ændret sig. Resumeerne søger at beskrive, hvordan parterne havde arrangeret grænsehandelskonceptet. I disse resumeer vil begrundelsen og den endelige konklusion fra de forskellige instanser ikke blive medtaget. Disse vil blive behandlet i analysen.

3.1 SKM2002.357.LSR

Sagen vedrørte en person, der solgte koks i Danmark, og hvor leveringsstedet var i Tyskland. Klageren drev virksomhed med salg af koks fra Tyskland. Der var tale om et enkeltmandsfirma. Salget af koks til Danmark blev varetaget af C, og opererede C i Danmark. Ved at anvende C fik klageren andel i hans branchekendskab og tidligere kundekreds. Mod betaling annoncerede C i Danmark samt tog vare om en stor del af administrationen.

Prisen, som C annoncerede med, var inklusiv tysk moms. C annoncerede udelukkende for koksen i Danmark. Køberen kontaktede C, og der blev udarbejdet en foreløbig faktura, hvorpå det tyske firmanavn var påtrykt. C havde også mulighed for at henvise kunden til en vognfører. Der kunne henvises til 3-4 vognmænd, der opfyldte nogle bestemte betingelser. Vognmanden modtog provision. Kunden kunne også selv afhente koksen med egen vognmand.

Klageren købte koksen fra D, og blev koksen leveret i Tyskland fra lagerpladser i Danmark og Belgien. D havde forretningssted i Danmark.

Klageren havde indgået en aftale med G om, at koksen blev udleveret fra en oplagringsplads hos denne. Oplagringspladsen var beliggende i Tyskland. Gennem aftale har klageren kunnet råde over forskellige installationer, der anvendtes til udlevering af koksen. Det var primært G der stod for udleveringen af koksen. G modtog betaling pr. udleveret mængde. Denne betaling dækkede leje af plads, installationer og for udlevering. G udarbejdede en følgeseddel, når koksen udleveredes til vognmanden.

Kunden kunne betale kontant til G eller vognmanden. Derudover kunne der betales med giro, bankoverførsel eller til B ApS. B ApS var et firma, der tilhørte hustruen til klager. Både giro og bankoverførslen var til en dansk konto. Alle indbetalingerne overførtes til C, der forestod udbetalingen af overskuddet til klageren, C og D.

3.2 SKM2009.664.LSR

Der var tale om en forhandler i Danmark, der solgte og udlejede hårde hvidevarer. Selskabet var også momsregistreret i Tyskland. I Tyskland var der etableret et samarbejde med en lagerforvalter. Lagerforvalteren stod alene for varemottagelse samt udlevering af varer og fakturaer. Den tyske momsregistrering afregnede den tyske købs- og salgsmoms.

Kunderne henvendte sig hos forhandleren i dennes butikker i Danmark. Ønskede de at købe varen med tysk moms, så blev en aftale indgået, hvor den tyske momsregistrering var aftalepart. Der blev betalt for varen enten i Danmark eller ved afhentning i Tyskland.

Forhandleren bestilte varerne hos en dansk underleverandør, der leverede dem hos forhandleren. Forhandleren transportererede dem siden til Tyskland. Transporten skete for forhandlerens regning og risiko. Blev varerne ikke afhentet inden tre uger, så hentede forhandleren varerne igen. I tilfælde af fejl og mangler skulle alle reklamationer sendes til forhandleren. Dette uanset om varen var købt i Danmark eller Tyskland.

3.3 SKM2010.389.LSR

Der var indgået en aftale mellem et dansk selskab og en tysk købmand om udlevering og salg af varer. På det tyske forretningssted rådede selskabet over et kontor og et lagerlokale. Endvidere havde selskabet en tysk momsregistrering.

Kunderne kunne både henvende sig hos købmanden i Tyskland og hos selskabet i Danmark. Varerne kunne også afhentes direkte hos producenten i Tyskland.

De varer, der blev solgt, blev produceret i Tyskland eller i Polen. De varer, der blev produceret i Tyskland, kom ikke til Danmark, før kunden selv transportererede dem dertil. Varerne fra Polen blev leveret i Danmark, inden selskabet sendte dem videre til Tyskland.

Aftaler om køb af varer med tysk moms blev indgået i Danmark. Fakturaen oplyste det tyske momsregistreringsnummer samt købmandens adresse. Betalingen skete til købmanden, der siden indsatte pengene på selskabets konto. Købmanden modtog 2 % af omsætningen af de udleverede varer som betaling.

3.4 SKM2010.396.HR

Sagen vedrørte et samarbejde, der var etableret mellem Jet Trade og Fleggaard. Jet Trade var beliggende i Danmark og Fleggaard i Tyskland. Jet Trade solgte jetski og jetbåde.

Når kunderne henvendte sig hos Jet Trade, fik de udleveret en prisliste med både dansk og tysk moms. Ønskede kunderne at handle med tysk moms, fik kunderne udleveret en vejledning. Af vejledningen fremgik blandt andet, at kunden købte båden af Fleggaard og ikke af Jet Trade, at

råderetten først overgik til kunden, når denne havde betalt og afhentet båden, og at kunden selv skulle sørge for hjemtransporten af båden.

Jet Trade forklarede, at kunderne derefter henvendte sig hos Fleggaard, og at aftalerne blev indgået der. Efter kundens henvendelse skulle Fleggaard have kontaktet Jet Trade for at købe båden. Fleggaard udtalte derimod, at det var Jet Trade, der kontaktede dem, når Jet Trade havde indgået en købsaftale med kunden, og informerede dem om, hvornår kunden ville komme.

Båden blev enten leveret fra Jet Trades lager i Danmark til Fleggaard i Tyskland eller, i det tilfælde at båden ikke var på lager, direkte fra producenterne, der var beliggende i Tyskland og Holland. Kunden blev kontaktet, når båden var klar til afhentning. Kunden betalte ved afhentning, og modtog samtidig en faktura.

Båden blev leveret med producentgaranti. Denne garanti dækkede over hele verden, og reparationer kunne foretages hos enhver autoriseret forhandler. Dermed kunne kunderne også henvende sig hos Jet Trade for at gøre brug af garantien.

Fleggaard havde en avance på kr. 500 for hver båd. Udover den avance havde Fleggaard en del mersalg i den butik, hvor båden blev afhentet. Fleggaard havde mulighed for at returnere båden til Jet Trade i det tilfælde, at kunden ikke afhentede båden.

3.5 SKM2013.850.VLR

Sagen vedrørte en dansk virksomhed, der havde indgået et samarbejde med et tysk firma. Der forelå en fuldmagt mellem disse. Fuldmagten gav lov til at formidle bestillinger, modtage betaling og etablere finansiering. Priserne, som virksomheden oplyste, var med dansk moms, medmindre kunden efterspurgte andet. Når en kunde havde afgjort at købe en båd, så blev købsaftalen indgået med kunden. I købsaftalen var køber og sælger angivet. Den danske virksomhed figurerede som sælger.

Virksomheden solgte siden båden til samarbejdspartneren og transporterede den til Tyskland. I Tyskland overtog samarbejdspartneren båden og stod for udleveringen til køberen. Båden blev afleveret på en parkeringsplads i Tyskland, hvorfra den også blev overdraget til kunden. Kunden stod selv for transporten af båden til Danmark. Ved dette salg udstedte den danske virksomhed en faktura til samarbejdspartneren. Samarbejdspartneren betalte fakturaen, når kunden havde betalt og afhentet båden.

Samarbejdspartneren havde ikke nogen udstillingslokaler i Tyskland, og drev ikke handel med salg af både ud over dem, som blev solgt som følge af samarbejdet med virksomheden i Danmark. Samarbejdspartneren reklamerede ikke med salg af både. Den tyske virksomhed modtog 1% af købsprisen i salær dog minimum kr. 1.000. Virksomheden i Danmark stod for garanti- og serviceydelser.

Ved nogle handler blev der opkrævet et depositum. Dette depositum lå mellem 8-35% og blev opkrævet, når en vis sikkerhed for handlens gennemførelse ønskedes. Depositummet blev opkrævet for at forebygge, at båden ikke blev afhentet. Depositummet blev tilbagebetalt, når båden var klar til at blive afhentet i Tyskland.

3.6 SKM2014.271.BR

Der var tale om en virksomhed, der forhandlede nye og brugte campingvogne. Virksomheden havde tyske samarbejdspartnere, og disse havde givet virksomheden fuldmagt til at indgå købsaftaler og aftaler om finansiering på deres vegne.

Handlen forgik fra den danske virksomhed. Priserne på campingvognene var med dansk moms og i danske kroner. Ønskede kunderne prisen med tysk moms, gjorde sælger opmærksom på, at dette var muligt, da der forelå en fuldmagtsaftale mellem den danske og tyske virksomhed. Sælgeren udarbejdede et tilbud til kunden på campingvogne. Tilbuddet blev siden sendt til samarbejdspartnerne, der bekræftede tilbuddet. Derefter blev campingvognen klargjort og sendt til Tyskland.

Virksomheden forestod selv transporten og bar risikoen under denne. Der blev udarbejdet en eksportfaktura til campingvognen, og ifølge denne faktura betalte samarbejdspartneren. Typisk blev der betalt for flere campingvogne på en gang, og der blev betalt senest otte dage efter, de var blevet leveret. Salgsfakturaen blev udleveret til kunden, når denne afhentede vognen. Kunden transporterede selv vognen til Danmark. Samarbejdspartneren modtog kr. 1.000 i avance for hver handel, og samarbejdspartneren indbetalte den tyske moms til myndighederne.

Skulle der opstå fejl med campingvognen, var der en Europa-garanti. Denne garanti gjorde at kunden kunne køre til hvilken som helst forhandler for at få fabriksfejl udbedret. Forhandleren var således forpligtet til at udbedre disse fabriksfejl.

Virksomheden købte af og til en brugt campingvogn af kunden. En check på købesummen blev udstedt til kunden. Der var ikke aftalt nogen mulighed for, at samarbejdspartneren kunne returnere campingvognen til virksomheden, i det tilfælde, at kunden ikke afhentede vognen.

3.7 SKM2015.122.BR

I denne dom, var der tale om en dansk virksomhed, der solgte både. Der forelå en fuldmagt mellem virksomheden og dennes tyske samarbejdspartner. Den tyske samarbejdspartner solgte også både, men der var tale om salg på vegne af de hidtidige ejere. Samarbejdspartneren havde derfor ikke lagerlokaler eller værksted.

Købsaftalerne blev indgået i Danmark mellem virksomheden og kunden. Den tyske samarbejdspartner stod anført som sælger og den danske virksomhed som formidler. Derefter blev

bådene transporteret til Tyskland, hvor den danske virksomhed udleverede dem. Den tyske samarbejdspartner var sjældent involveret i udleveringen.

Den tyske samarbejdspartner modtog en provision på 1 %.

4. Grænsehandelskoncepter i national praksis

I dette afsnit vil de betingelser, som fremgår af præmisserne i den nationale praksis, blive behandlet. Efter hver analyse af betingelserne følger en kort opsummering. Betingelserne, som oplistes nedenfor, kan ikke stå alene men indgår i en helhedsvurdering.

Afslutningsvis sammenfattes alle betingelserne som følger af national praksis i en delkonklusion.

De centrale bestemmelser for, i hvilket land momsens skal betales, er § 4, stk. 1 og § 14, stk. 1 i Momsloven. Momspigten opstår i det øjeblik, hvor en afgiftspligtig person leverer varer mod vederlag, jf. Momslovens § 3, stk. 1 og § 4, stk. 1, 1. pkt. I § 4, stk. 1, 2. pkt. præciseres levering til at omfatte enhver overdragelse af retten til at råde som ejer over godet. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 1 og 2 fastslår, hvilket land har beskatningsretten i det tilfælde, hvor varen henholdsvis ikke forsendes eller forsendes. Med § 4 og § 14 implementeres henholdsvis artikel 14, stk. 1 og artiklerne 31-39 i Momssystemdirektivet. For at kunne pålægge varerne tysk moms i stedet for dansk moms, søger de erhvervsdrivende at flytte leveringsstedet fra Danmark til Tyskland.

4.1 Fast forretningssted

Gennem den nationale praksis er der opstillet nogle krav til samarbejdspartneren, for at samhandlen med denne kan anses for værende reel, og at leveringsstedet dermed flyttes til Tyskland. For at et salg kan ses som en del af grænsehandelskonceptet, kræver det, at der er to parter, en på hver side af grænsen. I retspraksis ses, at koncepterne er forsøgt etableret på forskellig vis og med forskellige samarbejdspartnere. I de domme, der analyseres her, er de dog i alle tilfælde blevet underkendt, da samarbejdspartneren alene var at anse som et uselvstændigt mellemlid.

4.1.1 Betingelser vedrørende fast forretningssted

En betingelse for, at samarbejdspartneren i Tyskland kan accepteres, er, at vedkommende driver virksomhed med køb og salg af varer. Domstolene og Landsskatteretten lægger i deres afgørelser vægt på, at samarbejdspartneren har lokaler, der er anvendelige til at drive virksomhed med den type varer, der bliver solgt.

SKM2013.850.VLR omhandlede et grænsehandelskoncept mellem en dansk virksomhed, der solgte både, og en tysk virksomhed. I præmisserne lagde Vestre Landsret vægt på, at samarbejdspartneren drev sin virksomhed fra kontorlokaler i et rækkehus, modsat sælgeren i Danmark, der havde udstillingslokaler, værksted og kontor.¹⁸ Når dette faktum indgår som en præmis i dommen, så kan det udledes, at det forhold, om samarbejdspartneren er etableret med lokaler, der er egnede til den

¹⁸ Se Landsrettens begrundelse og resultat i SKM2013.850.VLR

type virksomhed, som han driver, indgår i vurderingen af, om der foreligger et fast forretningssted i Tyskland.

Ifølge Momslovens § 3, stk. 1 er kravet til en afgiftspligtig person, at denne driver selvstændig økonomisk virksomhed. Kravet om at have egnede lokaliteter kan anses for at være en del af kravet om, at der skal drives selvstændig økonomisk virksomhed. Det må siges at være en grundlæggende forudsætning for at drive en virksomhed, at dette gøres fra lokaler, som er egnede til denne drift. Derfor skal det vurderes konkret i hver enkelt sag, om det er muligt at drive den virksomhed, som det påstås, at samarbejdspartneren driver, fra de lokaliteter han har til huse i. Der stilles selvfølgelig forskellige krav, alt efter hvilken branche parterne befinder sig i. Når samarbejdspartneren i Tyskland ikke råder over de nødvendige lokaliteter, så er det et udtryk for, at samarbejdet er etableret alene med det formål, at leveringen skal synes at ske i Tyskland, og at der derfor ikke er nogen realiteter bag de transaktioner, der foretages. Derfor er kravet om, at samarbejdspartneren skal råde over egnede lokaler, medvirkende til, at Vestre Landsret vurderer at samarbejdspartneren er et uselvstændig mellemlid.¹⁹ For at et grænsehandelskoncept kan accepteres, kan det derfor siges, at samarbejdspartneren skal drive forretning med køb og salg af en given vare, og han skal råde over lokaliteter, der er egnede til denne type virksomhed. Sagt med andre ord, skal samarbejdspartneren have et faktisk forretningssted med lokaler, der kan rumme den type af vare, der sælges gennem grænsehandelskonceptet.

I SKM2010.396.HR var der tale om et samarbejde mellem Jet Trade og Fleggaard. I dommens præmisser bemærkede Højesteret, at Fleggaard ikke drev virksomhed med køb og salg af både.²⁰ Højesteret medtog således ikke alene i sin vurdering, om der skete en transaktion til en samarbejdspartner, der havde et forretningssted, men Højesteret medtog også, om samarbejdspartneren solgte varer af samme art som den danske virksomhed. Højesteret udtalte, at der skulle ske "*...en konkret bedømmelse af de foretagne transaktioner med henblik på en kvalifikation af faktum i forhold til de relevante momsregler.*"²¹ Ved at foretage en konkret vurdering af transaktionen mellem Jet Trade og Fleggaard, skal alle relevante omstændigheder omkring transaktionen medinddrages. Når samarbejdspartneren ikke sælger varer af samme art som virksomheden i Danmark, så er det heller ikke muligt for kunder at henvende sig i Tyskland for at købe varen. Det, at der sælges varer af samme art, kan indikere, om transaktionen mellem den danske virksomhed og samarbejdspartneren er forretningsmæssigt begrundet. Sælges de samme varer ikke begge steder, kan det derimod indikere, at der er tale om en konstrueret transaktion, der indgås for at få det til at se ud som om, at der sker en levering til samarbejdspartneren i Tyskland, jf. Momslovens § 4. Med det, at begge virksomheder sælger varer af samme art, menes ikke, at virksomhedernes sortiment skal være helt ens. Det er alene et udtryk for, om det er muligt at købe de varer, der søges solgt gennem et grænsehandelskoncept, både hos virksomheden, der er beliggende i Danmark, og den, der er beliggende i Tyskland.

¹⁹ Se Landsrettens begrundelse og resultat SKM2013.850.VLR

²⁰ Se Højesterets begrundelse og resultat i SKM2010.396.HR

²¹ Se Højesterets begrundelse og resultat i SKM2010.396.HR (UfR2010.2506H, s. 2517, 1. kolonne, linje 33-36)

Der ses eksempler fra retspraksis, der viser grænsehandelskoncepter, hvor der er etableret et samarbejde mellem en dansk virksomhed og en tysk samarbejdspartner, der driver en forretning med salg af varer af samme type som den danske. Sådan et eksempel ses i SKM2014.271.BR. I dommens begrundelse lagde byretten til grund, at samarbejdspartneren i Tyskland drev virksomhed af samme art som den danske virksomhed.²² Dog fremgår det af samme dom, at denne betingelse ikke kan stå alene, da der fortsat er et krav om, at købsaftalen skal indgås mellem samarbejdspartneren og kunden. Det sker ikke i denne dom, hvor det er den danske virksomhed, der indgår aftalerne med kunderne.²³ Byretten tillægger det betydning, at samarbejdspartneren skal have indflydelse på forhandlingerne med kunden, og det sker ikke i dette tilfælde, hvor det er den danske virksomhed, der indgår aftalerne med kunderne.

I nogle grænsehandelskoncepter har den danske virksomhed fået oprettet en tysk momsregistrering. Derefter etablerer virksomheden en aftale om udlevering af varerne med en person i Tyskland. Denne form for etablering ses blandt andet i SKM2009.664.LSR, hvor der var tale om en virksomhed i Danmark, der solgte hårde hvidevarer med tysk moms til sine kunder. Købsaftalen blev indgået hos virksomheden i Danmark, men selskabets tyske momsregistrering stod anført som sælger.²⁴ Landsskatteretten fandt i sine præmisser, at den tyske momsregistrering skulle indgå i købsaftalerne.²⁵ Det er et krav, at der skal foreligge to selvstændige transaktioner, en mellem samarbejdspartneren i Tyskland og kunden og en mellem samarbejdspartneren og den danske virksomhed. Når købsaftalen indgås i Danmark mellem den danske virksomhed og kunden, så har samarbejdspartneren ikke nogen indflydelse på, hvordan købsaftalen bliver udformet, og hvilken pris varen sælges til. Når samarbejdspartneren ikke har denne indflydelse, så kan der sås tvivl om, hvilken rolle han spiller i aftaleforholdet. For at grænsehandelskonceptet kan accepteres, skal samarbejdspartneren være en selvstændig person, der selv indgår de aftaler han ønsker, og som selv afgør, under hvilke betingelser og hvilken pris varen sælges til. Har samarbejdspartneren ikke mulighed for at træffe denne beslutning, så medfører det, at han betragtes som et uselvstændigt mellemed.

Vigtigheden af, at samarbejdspartneren har indflydelsen på forhandlingerne, fremgår også af SKM2015.122.BR. I denne dom var der tale om et samarbejde mellem en dansk virksomhed, der solgte både, og en tysk mægler- eller agenturvirksomhed, der solgte både for privatejerne af disse.²⁶ I dommens præmisser lagde byretten vægt på, at samarbejdspartneren ikke havde indflydelse på den købsaftale, der blev indgået mellem den danske virksomhed og kunden.²⁷ Samarbejdspartneren havde heller ikke hverken lokaler, hvorfra bådene blev solgt, eller et værksted til eventuelle

²² Se Rettens begrundelse og resultat i SKM2014.271.BR

²³ Se Rettens begrundelse og resultat i SKM2014.271.BR

²⁴ Se Sagens oplysninger i SKM2009.664.LSR

²⁵ Se Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse i SKM2009.664.LSR

²⁶ Se Oplysningerne i sagen i SKM2015.122.BR

²⁷ Se Rettens begrundelse og afgørelse i SKM2015.122.BR

reparationer. Endvidere deltog samarbejdspartneren heller ikke ved udleveringen af bådene.²⁸ SKM2015.112.BR lægger dermed de samme præmisser til grund som de tidligere nævnte domme for at afgøre, hvilken rolle samarbejdspartneren spiller. Samarbejdspartneren skal have et fast forretningssted i Tyskland, hvorfra han driver sin virksomhed, og hvor kunderne kan indgå købsaftaler.

I SKM2010.389.LSR er en konstruktion forsøgt, hvor den danske virksomhed oprettede en tysk momsregistrering. Derefter indgik virksomheden en aftale med en købmand om udlevering af dørene og vinduerne i Tyskland. Alle aftalerne i denne sag blev indgået i Danmark.²⁹ Som tilfældet var i SKM2009.664.LSR blev konstruktionen heller ikke accepteret i denne sag. Landsskatteretten lagde vægt på, at købsaftalerne blev indgået i Danmark og at varerne alene blev udleveret i Tyskland.³⁰ Betydningen af, at det er samarbejdspartneren i Tyskland, der indgår aftalerne med kunderne, fremgår igen af denne afgørelse. Der skal foreligge to selvstændige transaktioner, for at leveringen kan anses for at ske i Tyskland. Når samarbejdspartneren ikke selv indgår købsaftalen med kunden, så kan kravet om to selvstændige transaktioner ikke opfyldes. Dette fordi, at den danske virksomhed ikke kan sælge varen til samarbejdspartneren, da varen allerede er solgt til kunden. Endvidere udtalte Landsskatteretten i denne afgørelse, at samarbejdspartneren skulle være en selvstændig virksomhed, og at en tysk momsregistrering ikke kunne sidestilles med sådan en.³¹ Årsagen til, at et selskabs tyske momsregistrering ikke kan accepteres, er, at denne ikke driver en selvstændig økonomisk virksomhed, jf. Momslovens § 3, stk. 1. For at samarbejdspartneren kan drive selvstændig økonomisk virksomhed, kræver det, at samarbejdspartnerens virksomhed skal drives uafhængigt af den danske virksomhed. En momsregistrering er ikke udtryk for andet end, at der drives afgiftspligtig virksomhed, jf. Momssystemdirektivets artikel 213. Et selskab, der er registreret i Danmark, kan således drive afgiftspligtig virksomhed i Tyskland, uden at der er tale om, at den virksomhed, der drives i Tyskland, drives uafhængigt af den virksomhed, der drives i Danmark.

De betingelser, som afgørelserne sætter til samarbejdspartneren, finder også anvendelse for virksomheden, som samarbejdet er etableret med. I SKM2002.357.LSR var der tale om en tysk virksomhed, der havde etableret et samarbejde med en sælger i Danmark. Al aktiviteten var hos sælgeren i Danmark, og der skete alene udlevering af varerne i Tyskland.³² Her fandt Landsskatteretten, at da al aktiviteten var i Danmark, så blev leveringen set for at ske her i landet.³³ Dermed gælder de samme krav til begge parter i grænsehandelskonceptet, de skal hver især drive selvstændig økonomisk virksomhed og have et fast forretningssted i deres respektive lande.

²⁸ Se Rettens begrundelse og afgørelse i SKM2015.122.BR

²⁹ Se Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse i SKM2010.389.LSR

³⁰ Se Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse i SKM2010.389.LSR

³¹ Se Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse i SKM2010.389.LSR

³² Se sagens oplysninger i SKM2002.357.LSR

³³ Se Landsskattens finder i SKM2002.357.LSR

4.1.2 Opsamling af betingelserne for fast forretningssted

I den nationale praksis, der er gennemgået i dette afsnit, er der nogle betingelser der går igen. Disse betingelser statuerer, hvilke krav der stilles til den tyske samarbejdspartner. Det udledes af afgørelserne, at det ikke er muligt at etablere et grænsehandelskoncept, hvor samarbejdspartneren i Tyskland alene består af, at det danske selskab har en tysk momsregistrering. Årsagen til, at et selskabs tyske momsregistrering ikke er tilstrækkelig til at indgå i et samarbejde, er, at der skal være etableret et faktisk forretningssted i Tyskland. Endvidere skal den virksomhed, der drives i Tyskland, drives uafhængigt af den danske virksomhed. Hos forretningsstedet i Tyskland skal det være muligt for eventuelle kunder at henvende sig for at indgå en aftale om køb. Det, at kunderne indgår aftalerne direkte med samarbejdspartneren i Tyskland, og at denne dermed har indflydelse på købsaftalen, er et vigtigt element ved vurderingen af, om der drives forretning i Tyskland, eller om samarbejdspartneren alene er et uselvstændigt mellemlid. De varer, der søges solgt gennem grænsehandelskoncepter, skal også findes i samarbejdspartnerens sortiment. Forefindes varerne ikke i samarbejdspartnerens sortiment, vil det tale for, at kunderne ikke har mulighed for at indgå aftale om køb af varerne med samarbejdspartneren. Dog er det ikke et krav, at alle varerne, som samarbejdspartneren og virksomheden i Danmark sælger, skal være ens. Driver begge parter virksomhed med de samme varer, så er det alene ikke nok til, at grænsehandelskonceptet accepteres, da det fortsat er et krav, at aftalerne indgås direkte med samarbejdspartneren. Sammenfattende kan det siges, at minimumskravet til samarbejdspartneren er, at denne har et fast forretningssted, hvor kunderne kan henvende sig for at købe, og at der drives selvstændig virksomhed.

4.2 Retten til at råde som ejer

Begrebet retten til at råde som ejer fremgår af Momslovens § 4, stk. 1. Af denne bestemmelse fremgår det, at levering er defineret som overdragelse af retten til at råde som ejer. I den nationale praksis bliver der også lagt meget vægt på dette begreb. Det øjeblik, når levering sker mod vederlag, er afgørende, fordi momspligten opstår i det øjeblik, jf. Momslovens § 4.

4.2.1 Betingelser vedrørende begrebet retten til at råde som ejer

I SKM2009.664.LSR fandt Landsskatteretten i sine præmisser, at en forudsætning for, at den tyske momsregistrering kunne sælge de hårde hvidevarer til kunden, var, at den tyske momsregistrering opnåede retten til at råde som ejer over goderne.³⁴ Landsskatteretten henviste til EU-domstolens udtalelse i præmis 32 i C-185/01 (Auto Lease). Her udtalte EU-domstolen, at retten til at råde som ejer omfattede alle overdragelser, som blev foretaget af afgiftspligtige personer og som bemyndigede en anden til at råde over varerne som ejer.³⁵ I denne afgørelse blev købsaftalen indgået mellem kunden og den danske virksomhed i Danmark. Den tyske momsregistrering var i købsaftalen registreret som sælger.³⁶ Da aftalen om køb blev indgået i Danmark mellem den danske virksomhed og kunden, så fandt Landsskatteretten, at retten til at råde over hvidevarerne var

³⁴ Se Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse i SKM2009.664.LSR

³⁵ Se Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse i SKM2009.664.LSR

³⁶ Se Sagens oplysninger i SKM2009.664.LSR

overgået fra virksomheden til kunden.³⁷ Da den tyske momsregistrering aldrig opnåede retten til at råde som ejer, så kunne momsregistreringen heller ikke overdrage denne rettighed til kunden. Skulle selskabets tyske momsregistrering opnå retten til at råde som ejer, skulle der foreligge et salg fra den danske virksomhed til dennes momsregistrering i Tyskland. Derefter skulle varen videresælges til kunden i Tyskland. Selv om den danske virksomhed på papiret solgte varen til den tyske momsregistrering ved udstedelse af en månedlig samlefaktura,³⁸ så er dette forhold ikke nok til, at retten til at råde som ejer over varerne kunne betragtes som overgået til den tyske momsregistrering. For at komme frem til denne konklusion foretog Landsskatteretten en konkret vurdering af, hvilke transaktioner der skete fremfor at følge de fakturaer, der blev udstedt. Afgørelsen blev dermed ikke baseret på den konstruktion, som virksomheden forsøgte at skabe ved anvendelse af en tysk momsregistrering, men der blev gravet lidt dybere for at finde frem til, hvad der reelt skete med retten til at råde som ejer over godet. Aftalen om salg af hvidevarerne skete først til kunden og derefter til den tyske momsregistrering. Skulle transaktionerne kunne accepteres som to selvstændige transaktioner, skulle leveringen af hvidevarerne først være sket til den tyske momsregistrering, der sidenhen leverede varerne til kunden. Denne afgørelse viser, at for at et grænsehandelskoncept kan accepteres, så skal der være tale om to selvstændige transaktioner. Selskabets momsregistrering i Tyskland opnår ikke rettigheden til at råde som ejer, og derfor har den heller ikke mulighed for at videresælge varen til kunden. Derfor er der ikke tale om to selvstændige transaktioner, men om en transaktion, og denne sker fra den danske virksomhed til kunden. Dermed opstod momspligten i Danmark.

SKM2010.389.LSR omhandlede en lignende situationen. Her var der også tale om et dansk selskab der havde en tysk momsregistrering. Ligesom i SKM2009.664.LSR blev alle købsaftalerne indgået i Danmark mellem virksomheden og kunden. Derfor fandt Landsskatteretten også, at retten til at råde over varerne var overgået i Danmark.³⁹ Landsskatteretten henviste i sine præmisser til EU-domstolens afgørelse i C-320/88 (Shipping and Forwarding). I denne sag udtalte EU-domstolen i præmisserne 7-9:

*“at begrebet “levering af et gode” ikke vedrører overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men at begrebet omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet”.*⁴⁰

Denne udtalelse betyder, at der ved vurderingen af, om retten til at råde som ejer er overgået, skal ses på, om kunden eller den tyske momsregistrering opnår muligheden for at kunne disponere over varen. Aftalen, som blev indgået i Danmark mellem kunden og den danske virksomhed, blev afsluttet med, at en faktura blev udstedt, hvorpå selskabets tyske momsregistrering var angivet.⁴¹

³⁷ Se Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse i SKM2009.664.LSR

³⁸ Se Sagens oplysninger i SKM2009.664.LSR

³⁹ Se Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse i SKM2010.389.LSR

⁴⁰ Se Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse i SKM2010.389.LSR

⁴¹ Se Sagens oplysninger i SKM2010.389.LSR

Dermed gav fakturaen udtryk for, at aftalen blev indgået mellem selskabets tyske momsregistrering og kunden. Efter at kunden havde betalt og afhentet varen i Tyskland, skete betaling til den danske virksomhed. Da aftalen blev indgået mellem den danske virksomhed og kunden, var det kunden der blev bemyndiget til at råde over vinduerne m.v. Der var ikke tale om en levering til selskabets tyske momsregistrering, da vinduerne m.v. allerede var solgt til kunden. Da vinduerne blev leveret i Tyskland, blev selskabets tyske momsregistrering således ikke bemyndiget til at råde over vinduerne m.v. som ejer. Den tyske momsregistrering kunne derfor ikke disponere over varerne som den ville og dermed sælge dem til en kunde efter eget valg eller selv fastsætte prisen på vinduerne m.v. For at finde frem til, hvem der reelt havde råderetten over varerne foretog Landsskatteretten en konkret vurdering af, hvilke transaktioner der blev foretaget. Selskabets tyske momsregistrering indgik ikke aftalerne med kunderne men fik blot besked på, hvornår kunderne kom og afhentede vinduerne m.v. Selskabets tyske momsregistrering havde heller ikke nogen indflydelse på den aftale, der blev indgået mellem det danske selskab og kunden. Ligesom tilfældet var med SKM2009.664.LSR viser denne afgørelse også, at det er afgørende, at der sker to selvstændige transaktioner. Levering, og dermed retten til at råde som ejer, skal først overgå fra den danske virksomhed til samarbejdspartneren i Tyskland, for dernæst at overgå til køberen. Det er denne kæde af transaktioner, der er helt central for, at et grænsehandelskoncept kan accepteres, og at varerne kan pålægges tysk moms ved salg til kunden.

I SKM2010.396.HR var der tale om salg af både. I denne dom skulle Højesteret også tage stilling til, om der var sket levering til den tyske samarbejdspartner. Der var modstridende forklaringer om, hvordan handelsforløbet var mellem Jet Trade og Fleggaard. Jet Trade havde forklaret, at kunderne blev henvist til Fleggaard for at købe bådene,⁴² mens en repræsentant fra Fleggaard forklarede, at det var Jet Trade, der kontaktede dem for at fortælle, hvornår der kom en kunde.⁴³ Højesteret lagde til grund, at aftalerne var indgået mellem Jet Trade og kunderne i Danmark, og først derefter var Fleggaard blevet kontaktet.⁴⁴ I sine præmisser udtalte Højesteret, at der ved vurderingen af, om grænsehandelskonceptet kunne accepteres, skulle vurderes, om der forelå to selvstændige transaktioner, en fra Jet Trade til Fleggaard og en fra Fleggaard til kunden.⁴⁵ Højesteret statuerede dermed betydningen af, at levering, og dermed retten til at råde som ejer over bådene, først skulle ske til Fleggaard i Tyskland og derefter skulle levering ske til kunden. Som allerede skrevet, lagde Højesteret til grund, at aftalerne var indgået i Danmark mellem Jet Trade og kunden. Højesteret udtalte også i sine præmisser, at der skulle foretages en konkret bedømmelse af transaktionerne, der var blevet foretaget mellem parterne.⁴⁶ Det, at der skal foretages en konkret bedømmelse, betyder, at der ikke alene skulle ses på de ydre omstændigheder, som Jet Trade og Fleggaard forsøgte at konstruere sig til, men at der skulle ses bag om disse for at finde frem til, hvilke transaktioner der reelt blev foretaget. Da det blev fundet, at købsaftalerne blev indgået i Danmark mellem Jet Trade og kunden, vurderede Højesteret, at retten til at råde over bådene var overgået i Danmark, og

⁴² Se Sagens oplysninger i SKM2010.396.HR

⁴³ Se Forklaringer under Højesterets dom i SKM2010.396.HR

⁴⁴ Se Højesterets begrundelse og resultat i SKM2010.396.HR

⁴⁵ Se Højesterets begrundelse og resultat i SKM2010.396.HR

⁴⁶ Se Højesterets begrundelse og resultat i SKM2010.396.HR

dermed opstod momspligten i Danmark, jf. Momslovens § 4.⁴⁷ Ifølge § 4, stk. 1, 1. pkt. skal der betales afgift af varer, der leveres mod vederlag, her i landet. Som følge af SKM2010.396.HR kan det udledes, at det ikke er afgørende, hvor vederlaget betales. I denne sag var der ikke tvivl om, at bådene først blev betalt ved afhentning i Tyskland. Det, at vederlaget ikke blev betalt før ved afhentning i Tyskland, havde ikke indflydelse på, hvor retten til at råde som ejer overgik. Det afgørende var, i hvilket land aftalen blev indgået, og hvor parterne forpligtede sig til at præstere deres respektive ydelser.

I SKM 2010.396.HR ses det, at der ikke var enighed mellem Højesteret og Vestre Landsret, der havde afsagt dom i tidligere instans. Vestre Landsrets dom, SKM2007.403.VLR, var afsagt med dissens. Flertallet af dommerne i Vestre Landsret vurderede, at der ikke var indgået en købsaftale ved kundernes henvendelse hos Jet Trade.⁴⁸ Vestre Landsret lagde til grund, at kunderne, der ønskede at købe bådene med tysk moms, fik at vide af Jet Trade, at de skulle rette henvendelse til Fleggaard. Derfor kom Vestre Landsret frem til, at der ikke var opstået nogen forpligtigelse mellem Jet Trade og kunden.⁴⁹ Da ingen forpligtigelse var opstået mellem kunden og Jet Trade, var der heller ikke sket nogen overdragelse af retten til at råde som ejer, og dermed var der ikke opstået nogen momspligt i Danmark, jf. Momslovens § 4. Mindretallet vurderede derimod, at der i Danmark blev indgået en aftale mellem Jet Trade og kunden, og at kunden ikke kunne ombestemme sig efterfølgende. På baggrund af disse to domme ses det, hvilken betydning detaljerne i forløbet mellem parterne har. Det er de enkelte detaljer, der skal vurderes, for at kunne komme frem til en konklusion om, hvor retten til at råde som ejer overgår.

I SKM2014.271.BR var der tale om et grænsehandelskoncept, hvor både den danske virksomhed og samarbejdspartneren drev virksomhed med køb og salg af campingvogne. Parterne var indgået i et grænsehandelskoncept, hvor den danske virksomhed havde fuldmagt til at indgå aftaler med kunderne på vegne af samarbejdspartneren. Samarbejdspartneren var registreret på købsaftalerne.⁵⁰ I denne dom blev der også lavet en vurdering af, om retten til at råde som ejer over campingvognen var overgået fra den danske virksomhed til samarbejdspartneren. Som i de andre afgørelser, der er behandlet i dette afsnit, så lagde byretten også vægt på, at der skulle foretages en konkret bedømmelse af de transaktioner, der var mellem henholdsvis samarbejdspartneren og den danske virksomhed og mellem den danske virksomhed og kunden.⁵¹ Dommen underbygger derfor betydningen af, at der foretages to selvstændige transaktioner, for at der kan være tale om, at retten til at råde overgår fra samarbejdspartneren til kunden.

I SKM2015.122.BR udtalte byretten, at det skulle vurderes, om der var sket en reel overdragelse af ejendomsretten.⁵² Dog fremgår det af den vurdering, som byretten foretog, at det ikke var

⁴⁷ Se Højesterets begrundelse og resultat i SKM2010.396.HR

⁴⁸ Se Landsrettens begrundelse og resultat i SKM2010.396.HR

⁴⁹ Se Landsrettens begrundelse og resultat i SKM2010.396.HR

⁵⁰ Se Oplysninger i sagen (Et typisk handelsforløb) i SKM2014.271.BR

⁵¹ Se Rettens begrundelse og afgørelse i SKM2014.271.BR

⁵² Se Rettens begrundelse og afgørelse i SKM2015.122.BR

ejendomsretten i national forstand der blev vurderet, men det var, hvem der reelt kunne råde over varerne. Derfor er denne afgørelse i overensstemmelse med de andre, der er gennemgået.

4.2.2 Opsummering af begrebet retten til at råde som ejer

Retten til at råde over godet er meget central, når det kommer til at fastlægge, i hvilket land levering sker. Dette følger af Momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a der er implementeret i Momslovens § 4, stk. 1. Det følger af de gennemgåede domme, at det er afgørende, at der i et grænsehandelskoncept er to selvstændige transaktioner. En fra virksomheden i Danmark til samarbejdspartneren i Tyskland, og derefter en transaktion mellem samarbejdspartneren og kunden. Retten til at råde over varen skal følge disse transaktioner. Samarbejdspartneren skal dermed opnå retten til at disponere over varerne, som han sælger til kunden. Opnår samarbejdspartneren ikke retten til at råde over varerne, så er han heller ikke bemyndiget til at videresælge dem. Det følger også af national praksis, at begrebet retten til at råde ikke følger nationale bestemmelser om ejendomsret, men at det omfatter alle overdragelser, der bemyndiger en anden til at råde over en genstand som ejer. Både Landsskatteretten og domstolene lægger i deres afgørelser vægt på, at der skal foretages en konkret vurdering af de transaktioner, der sker mellem parterne. Det skal vurderes, om de transaktioner, som parterne foretager, er reelle. Dermed menes, om retten til at råde over varerne reelt overgår til samarbejdspartneren i Tyskland, eller om transaktionerne er kunstigt opstillede med det formål, at leveringen synes at foregå i Tyskland.

4.3 Regning og risiko

I afgørelserne bliver der gennemgående lagt vægt på, at transaktionerne ikke sker for samarbejdspartnerens regning og risiko. Det følger af Momslovens § 3, stk. 1, at en afgiftspligtig person er en juridisk eller fysisk person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. Ved vurderingen af, hvorvidt der drives selvstændig økonomisk virksomhed, er en faktor der indgår i vurderingen, om denne virksomhed drives for egen regning og risiko. Det, at virksomheden drives for egen regning og risiko, adskiller den afgiftspligtige person fra den almindelige lønmodtager.

4.3.1 Betingelser vedrørende regning og risiko

I SKM2009.664.LSR omfattede transaktionerne salg af hårde hvidevarer. I denne afgørelse var samarbejdspartneren den danske virksomheds tyske momsregistrering.⁵³ Landsskatteretten fandt i sine præmisser, at transaktionerne ikke skete for den tyske momsregistrerings regning og risiko. Årsagen til dette var, at den tyske momsregistrering kunne returnere hvidevarerne til det danske selskab i det tilfælde, at de ikke blev afhentet, samt at det var den danske virksomhed, der varetog reklamationerne fra kunderne. Returneringen af varerne skete for den danske virksomheds regning og risiko.⁵⁴ Landsskatteretten gik derfor ind og vurderede, hvilke forpligtigelser den tyske samarbejdspartner havde. Landsskatteretten henviste også til EU-domstolens udtalelser i præmis 36 i C-185/01 (Auto Lease).

⁵³ Se Sagens oplysninger i SKM2009.664.LSR

⁵⁴ Se Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse i SKM2009.664.LSR

På baggrund af EU-domstolens præmis 36 i Auto Lease konkluderede Landsskatteretten, at EU-domstolen havde vurderet transaktionernes økonomiske realiteter og ikke transaktionernes formelle fremtræden.⁵⁵ Det forhold, at der skal være tale om en afgiftspligtig person der foretager leveringen, medfører, at denne skal drive selvstændig økonomisk virksomhed, jf. Momslovens § 3, stk. 1. For at samarbejdspartneren kan anses for at drive selvstændig økonomisk virksomhed, så er et kriterium for at den økonomiske virksomhed kan anses for selvstændig, at virksomheden drives for egen regning og risiko. Udover at den afgiftspligtige person skal drive selvstændig økonomisk virksomhed, så skal han også handle i sin egenskab af at være en afgiftspligtig person, jf. Momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a. Endvidere skal formålet med den økonomiske virksomhed være at opnå indtægter af en vis varig karakter, jf. Momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1. For at selskabets tyske momsregistrering skulle kunne accepteres, skulle denne altså have den økonomiske risiko ved transaktionen til kunden. Som sagt, havde selskabets tyske momsregistrering i SKM2009.664.LSR ret til at returnere varerne til det danske selskab, og endvidere havde momsregistreringen ingen forpligtigelser i forhold til reklamationerne. Som det fremgår af sagen, havde selskabets tyske momsregistrering ingen indflydelse på den pris, hvidevarerne blev solgt til. Derudover var der ikke tale om en egentlig virksomhed, der blev drevet i Tyskland, idet der alene var indgået en aftale med en lagerforvalter, der forestod udleveringen af varerne. Den tyske momsregistrering havde heller ingen avance, da lagerforvalteren blev aflønnet af det danske selskab.⁵⁶ Alle disse forhold taget i betragtning, så kunne selskabets tyske momsregistrering ikke anses for at have nogen økonomisk virksomhed.

I SKM2010.396.HR omtales den økonomiske risiko ikke direkte. Højesteret fandt dog at samarbejdspartneren alene har fungeret som et uselvstændigt mellemed.⁵⁷ Dette sammenholdt med at Højesteret udtalte, at der skulle *"...foretages en konkret bedømmelse af de foretagne transaktioner med henblik på en kvalifikation af faktum i forhold til relevante momsregler"*⁵⁸ medfører, at det må antages, at Højesteret også har vurderet, om der forelå nogen økonomisk risiko hos samarbejdspartneren. Ved salget af bådene havde Fleggaard en fortjeneste på kr. 500, og Fleggaard havde mulighed for at returnere bådene i det tilfælde, at kunderne ikke afhentede dem.⁵⁹ Endvidere var det Jet Trade, der havde garantiforpligtigelsen og ikke Fleggaard.⁶⁰ Det, at Fleggaard havde en meget lav fortjeneste, er en stærk indikation på, at Fleggaard ikke havde den økonomiske risiko, og dermed drev selvstændig økonomisk virksomhed i forhold til salget af bådene. Havde der været tale om en selvstændig virksomhed, der skulle opnå indtægter af en vis varig karakter, jf. Momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1, ville avancen afspejle dette. Fleggaard udtalte, at formålet med transaktionerne ikke i sig selv var at opnå en høj avance på bådsalget, men at de satsede på et mersalg i de butikker, hvor bådene blev afhentet.⁶¹ Det forhold, at Fleggaard stod for udleveringen

⁵⁵ Se Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse i SKM2009.664.LSR

⁵⁶ Se Sagens oplysninger i SKM2009.664.LSR

⁵⁷ Se Højesterets begrundelse og resultat i SKM2010.396.HR

⁵⁸ Se Højesterets begrundelse og resultat i SKM2010.396.HR (UfR2010.2506H, s. 2517, 1. kolonne, linje 33-36)

⁵⁹ Se Forklaringer under Højesterets dom i SKM2010.396.HR

⁶⁰ Se Sagens oplysninger i SKM2010.396.HR

⁶¹ Se Sagens oplysninger (Fleggaards brev af 25. februar 2005) i SKM2010.396.HR

af bådene og indbetalingen af den tyske moms, medfører, at de kr. 500 er mere at betragte som betaling for den ydelse, som Fleggaard ydede, end at de er at betragte som en avance på bådene. Den reelle avance tilfaldt Jet Trade, der indgik købsaftalerne med kunden. For at transaktionerne kunne anses for at ske for Fleggaards regning og risiko, skulle to selvstændige transaktioner have foreligget, en mellem Jet Trade og Fleggaard og en mellem Fleggaard og kunden. Den første transaktion skulle ske for Jet Trades regning og risiko og den næste for Fleggaards. Fleggaard have derved opnået retten til at råde over bådene for derefter selv at sælge dem videre. Risikoen for, at den videre transaktion ikke blev gennemført, skulle alene påhvile Fleggaard. Muligheden for at returnere båden til Jet Trade i tilfælde af, at kunden ikke afhentede den, skulle derfor ikke have eksisteret. Når denne risiko påhvilede Fleggaard, ville risikoen komme til udtryk i den avance, Fleggaard krævede. I denne dom har Jet Trade også garantiforpligtigelsen. Der var tale om en garanti, som producenten udstedte, og derfor var det også producenten, der bar udgifterne til sager, der var omfattet af garantien. Da der således ikke var nogen økonomisk risiko forbundet med disse garantiforpligtigelser, så kan disse ikke tillægges vægt i sondringen af, hvor den økonomiske risiko ligger. Havde det fulgt af aftalen mellem Jet Trade og Fleggaard, at Jet Trade overtog garantiforpligtigelsen fra Fleggaard, så skulle dette forhold tillægges vægt ved sondringen.

I SKM2014.271.BR lagde byretten også vægt på, at samarbejdspartneren i Tyskland kun tjente kr. 1.000 pr. transaktion, og at denne betaling kom fra virksomheden i Danmark. Dette sammenholdt med det forhold, at samarbejdspartneren ikke havde indflydelse på forhandlingerne mellem den danske virksomhed og kunden, viste, at samarbejdspartneren ikke havde nogen reel risiko ved transaktionerne.⁶² I denne sag drev samarbejdspartneren virksomhed med køb og salg af campingvogne.⁶³ Selv om der var tale om en samarbejdspartner, der drev virksomhed af samme art som den danske virksomhed, så er dette ikke et forhold, der er nok til at statuere, at der foreligger to selvstændige transaktioner, hvor hver transaktion sker for hver sælgende parts regning og risiko. Her ses det igen, at der blev foretaget en vurdering af, hvad der konkret skete mellem de forskellige parter. Samarbejdspartneren i Tyskland skal drive selvstændig virksomhed for egen regning og risiko. På trods af at samarbejdspartneren driver lignende virksomhed som den danske, og at denne i og for sig kan karakteriseres som en selvstændig økonomisk virksomhed, så medfører det ikke, at samarbejdspartneren, i forhold til samarbejdet med den danske virksomhed, automatisk bliver betragtet som en selvstændig økonomisk virksomhed. De transaktioner, der gennemføres mellem samarbejdspartneren og kunden som følge af grænsehandelskonceptet, skal også i sig selv foregå for samarbejdspartnerens regning og risiko. Sker disse transaktioner ikke for samarbejdspartnerens regning og risiko, så er der ikke tale om selvstændig økonomisk virksomhed. Samarbejdspartneren, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, skal altså fortsat selv sælge varen til kunden, og den risiko, der er forbundet med transaktionen, skal fremgå af avancen. I denne sag fik samarbejdspartneren i Tyskland en betaling fra den danske virksomhed på kr. 1.000 for hver transaktion, og var beløbet det samme uanset værdien af båden. Havde der været tale om et reelt

⁶² Se Rettens begrundelse og afgørelse i SKM2014.271.BR

⁶³ Se Rettens begrundelse og afgørelse i SKM2014.271.BR

salg fra samarbejdspartneren til kunden, så ville avancen ligge hos samarbejdspartneren og ikke hos den danske virksomhed.

I SKM2015.122.BR kom byretten også til den konklusion, at samarbejdspartneren i Tyskland var et uselvstændigt mellemlid. Byretten foretog en konkret vurdering af transaktionen, som kunden foretog.⁶⁴ I denne sag blev købsaftalerne indgået mellem den danske virksomhed og kunden, og kunden betalte til den danske virksomhed. Endvidere var det den danske virksomhed, som havde serviceforpligtigelsen overfor kunden. Samarbejdspartneren modtog 1 % af salgsprisen i betaling.⁶⁵ I denne sag var den tyske samarbejdspartner som udgangspunkt ikke involveret i udleveringen af bådene. Samarbejdspartneren drev virksomhed med salg af både, men der var tale om salg af både på vegne af bådens ejere. Samarbejdspartneren havde således hverken udstillingslokaler eller værksted til at udfører service på bådene.⁶⁶ I denne sag skete der således heller ikke to selvstændige transaktioner. Der er ingen kontakt mellem kunden og samarbejdspartneren foruden i de tilfælde, hvor samarbejdspartneren var med til udleveringen af bådene. Samarbejdspartneren var ikke involveret i salget af de både, der blev købt hos den danske virksomhed. Derfor forelå der ikke to selvstændige transaktioner, og derfor kunne samarbejdspartneren ikke bære den økonomiske risiko ved transaktionen til kunden. For at samarbejdspartneren skal bære den økonomiske risiko, er det derfor afgørende, at det er samarbejdspartneren, der ved købsaftalen bliver forpligtet overfor kunden, og at det er samarbejdspartneren, der i alle henseender er den, som bærer risikoen for, at indtægter af en vis varig karakter opnås, jf. Momssystemdirektivets artikel 9. Som nævnt tidligere, så er den økonomiske risiko tæt knyttet til vurderingen af, om der drives selvstændig økonomisk virksomhed.

4.3.2 Opsummering af regning og risiko

For hvis regning og risiko en transaktion sker er tæt knyttet til, hvem der udøver den selvstændige virksomhed, der er pålagt en afgiftspligtig at drive. For at et grænsehandelskoncept kan accepteres, er det derfor af betydning, at samarbejdspartneren i Tyskland er en afgiftspligtig person i forhold til de transaktioner, der sker til kunden. Samarbejdspartneren kan være en virksomhed, der er etableret i Tyskland, og som driver selvstændig økonomisk virksomhed der. Det, at samarbejdspartneren er etableret og driver virksomhed i Tyskland, er dog ikke nok til, at grænsehandelskonceptet accepteres. I det samarbejde, der er etableret med den danske virksomhed, skal samarbejdspartneren også isoleret set bære den økonomiske risiko ved transaktionen til kunden. Dermed kan der ikke etableres et grænsehandelskoncept med en, der er selvstændig erhvervsdrivende i Tyskland, hvis den selvstændig erhvervsdrivende ikke bærer den økonomiske risiko i forhold til transaktionerne med kunden. Danske selskabers tyske momsregistrering accepteres ikke, da disse ikke driver selvstændig økonomisk virksomhed.

⁶⁴ Se Rettens begrundelse og afgørelse i SKM2015.122.BR

⁶⁵ Se Oplysningerne i sagen i SKM2015.122.BR

⁶⁶ Se Oplysningerne i sagen i SKM2015.122.BR

4.4 Fastsættelse af prisen på varen

I retspraksis ses det, at det tillægges vægt, hvem der afgør prisen. For at samarbejdspartneren i Tyskland kan anses for at være den, der indgår aftalerne med kunden, så skal samarbejdspartneren afgøre, hvad prisen på den solgte vare er. Prisen indgår dermed i vurderingen af, om samarbejdspartneren driver selvstændig økonomisk virksomhed.

4.4.1 Betydningen af fastsættelsen af prisen på varen

I SKM2013.850.VLR lægger Vestre Landsret til grund at prisen aftales mellem virksomheden i Danmark og kunden.⁶⁷ Samarbejdspartneren i Tyskland havde dermed ingen indflydelse på, hvad båden blev solgt til. Når samarbejdspartneren ikke har indflydelse på den pris, som bådene sælges til, så har samarbejdspartneren heller ikke mulighed for igennem prisen at fastsætte den avance, som skønnes nødvendig. Fastsættelse af prisen er et udtryk for, hvem der har den økonomiske risiko ved transaktionen, og dermed hvem der reelt råder over varen. Når prisen aftales mellem den danske virksomhed og kunden, så indikerer det også, at det er den danske virksomhed, der råder over bådene, og at det alene er den danske virksomhed, der driver selvstændig økonomisk virksomhed i forhold til de både, der bliver solgt gennem grænsehandelskonceptet. For at samarbejdspartneren kan være den faktiske sælger til kunden, skal prisen altså fastsættes to gange. Den danske virksomhed skal fastsætte prisen i sit salg til den tyske samarbejdspartner, og den tyske samarbejdspartner skal derefter selv fastsætte den pris, som han vil sælge båden for til kunden.

I SKM2015.122.BR fandt byretten også, at prisen blev aftalt mellem den danske virksomhed og kunden.⁶⁸ Også i denne sag indgik det faktum, at prisen blev aftalt mellem den danske virksomhed og kunden, i vurderingen af, hvilken aktivitet den tyske samarbejdspartner udøvede. Fastsættelsen af prisen, som en virksomhed vil have for sine varer, er ret central, når det kommer til at vurdere, om der drives selvstændig økonomisk virksomhed i Tyskland. Det følger af Momssystemdirektivets artikel 9, at med økonomisk virksomhed menes, at hensigten med virksomheden er at opnå indtægter af en vis varig karakter. Når samarbejdspartneren ikke fastsætter prisen, så har han heller ikke til hensigt at opnå indtægter af en vis varig karakter, og dermed kan han heller ikke anses for at drive selvstændig økonomisk virksomhed af den del, der vedrører grænsehandelskonceptet. Det er den danske virksomhed der har denne hensigt, og det er den danske virksomhed, der forpligtiger sig til at præstere en vare mod den fastsatte pris.

Højesteret lagde ligeledes vægt på prisen i deres afgørelse i SKM2010.396.HR. Højesteret lagde vægt på, at prisen var lavere end listeprisen.⁶⁹ Listeprisen er den pris, som producenten anbefaler at varerne sælges til. Når en sælger aktivt vælger at sælge til under denne anbefalede pris, så indikerer det, hvem aftalen reelt indgås med. I SKM2010.396.HR var det ikke den tyske samarbejdspartner, der egenhændigt valgte at sælge til en lavere pris end anbefalet. Det var noget han blev forpligtet til som følge af, at den danske virksomhed indgik aftalen med kunden. Den pris, som

⁶⁷ Se Landsrettens begrundelse og resultat i SKM2013.850.VLR

⁶⁸ Se Rettens begrundelse og afgørelse i SKM2015.122.BR

⁶⁹ Se Højesterets begrundelse og resultat i SKM2010.396.HR

samarbejdspartneren skulle sælge til, var altså fastsat, inden varen blev solgt til den tyske samarbejdspartner. Højesteret statuerede hermed betydningen af, at det var samarbejdspartneren, der selv afgjorde, hvilken pris varen blev solgt til.

4.4.2 Opsummering af betydningen af fastsættelsen af prisen på varen

Hvem der afgør, hvilken pris en given vare sælges til, er den købsaftalen indgås med. Fastsættelse af prisen knytter sig til, hvem der har den økonomiske risiko ved en given transaktion, og hvem der har råderetten over varen. Den, der sælger varen, skal selv vælge, hvem varen sælges til og til hvilken pris.

4.5 Transport

Ud over at der skal findes frem til, hvor momspligten opstår, jf. Momslovens § 4, stk. 1, så skal det også findes frem til, hvor leveringsstedet er. Leveringsstedet følger af Momslovens § 14, stk. 1, og afgør det, hvor momsen skal betales. Leveringsstedet er ikke nødvendigvis det samme sted som der, hvor momspligten opstår. Momspligten opstår, når en afgiftspligtig driver selvstændig økonomisk virksomhed og foretager leveringer af varer. Leveringsstedet er derimod det sted, hvor varen befinder sig, når transporten til kunden begynder. I det tilfælde at varen ikke transporteres, er det det sted, hvor varen befinder sig, når der sker levering. Når en transaktion gennemføres, og varen ikke forlader Danmark, så følger det af Momslovens § 14, stk. 1, nr. 1, at leveringsstedet er i Danmark. Skal varen derimod transporteres, så følger det af Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, 1. pkt., at leveringsstedet er der, hvor varen befinder sig på tidspunktet, hvor transporten til aftageren påbegyndes.

4.5.1 Betydningen af transport

I SKM2002.357.LSR var der tale om en virksomhed i Tyskland, der havde etableret et samarbejde med en dansk samarbejdspartner. Samarbejdspartneren reklamerede i Danmark, indgik købsaftalerne med køberen og varetog al administrationen. Køberne havde mulighed for selv at afhente koksen i Tyskland. Samarbejdspartneren havde også en liste over nogle fragtmænd, som han kunne henvise kunderne til. Disse fragtmænd modtog provision fra samarbejdspartneren.⁷⁰ SKAT fandt i sin afgørelse, at der ikke skulle betales dansk moms af de varer, som kunderne selv afhentede i Tyskland, eller hvor kunderne selv havde fundet en fragtmænd til at afhente varerne. Varerne skulle også være betalt kontant i Tyskland.⁷¹ Landsskatteretten fandt, at momspligten var opstået i Danmark, da levering skete her, jf. Momslovens § 4, stk. 1.⁷² I henhold til leveringsstedet fandt Landsskatteretten, at leveringsstedet var i Danmark.⁷³ Årsagen til, at Landsskatteretten fandt, at leveringsstedet var i Danmark efter Momslovens § 14, stk. 1, nr. 1, på trods af, at varerne blev transporteret fra Tyskland, var, at al aktiviteten foregik i Danmark. Koksen havde befundet sig i Danmark inden købsaftalen blev indgået, og udleveringsstedet i Tyskland tjente ikke noget formål

⁷⁰ Se sagens oplysninger i SKM2002.357.LSR

⁷¹ Se under Told- og Skatteregionen i SKM2002.357.LSR

⁷² Se under Landsskatteretten finder i SKM2002.357.LSR

⁷³ Se under Landsskatteretten finder i SKM2002.357.LSR

andet end at søge at flytte leveringsstedet. Landsskatteretten stadfæstede SKATs afgørelse, og dermed er Landsskatteretten også enig i, at den del af koksen, som kunderne selv afhentede og betalte i Tyskland, ikke skulle momsnes i Danmark. Afgørelsen viser således, at der er forskel på, om virksomheden er involveret i transporten af koksen eller ej. Når virksomheden ikke er involveret, så accepteres leveringsstedet som værende i Tyskland, da transporten begynder der, jf. princippet i Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, 1. pkt. Det følger også af Momslovens § 14, at leveringsstedet ikke er i Danmark i det tilfælde, hvor der er tale om fjernsalg og at sælgeren er registreringspligtig for dette salg i den medlemsstat, hvortil varerne sendes, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, 1. og 2. pkt. Endvidere følger det af reglerne om fjernsalg, at køberen ikke er registreringspligtig. Reglerne om fjernsalg medfører, at der kan opstå problemer ved vurderingen af, om der er tale om et fjernsalg eller om der er tale om et salg, hvor kunden afhenter varen. Problemstillingen er i forhold til, om det er køberen eller sælgeren, der antager fragtføreren. Ifølge de specielle bemærkninger til § 14 i forarbejderne til Lov nr. 375 af 18.05.1994 er fjernsalg defineret som:

”...salg til eller fra andre EF-lande, hvor varerne direkte eller indirekte forsendes eller transporteres af sælgeren eller på dennes vegne til en køber, der ikke er registreret.”⁷⁴

6. momssystemdirektiv blev implementeret med Lov nr. 375 af 18.05.1994. I SKM2002.357.LSR var sælgeren involveret, idet han havde nogle udvalgte fragtførere, som han ikke alene henviste til men også formidlede kontakt med. Endvidere modtog fragtførerne provision af sælgeren. Havde der skullet foreligge et salg med leveringssted i Tyskland, skulle sælgeren ikke have været involveret i forhold til fragtføreren. Derfor ses det også i denne dom, at de transaktioner, hvor kunden enten selv afhenter, eller selv har antaget en fragtfører, accepteres som momspligtige til Tyskland. Derimod accepteres ikke de tilfælde, hvor sælgeren forestod kontakten til fragtføreren.

I SKM2002.357.LSR oplyses det, at den koks, som leverandøren leverede, enten blev transporteret til Tyskland fra lageret i Danmark eller Belgien.⁷⁵ Dette faktum nævnes ikke igen i afgørelsen. Der er dog ikke tale om, at der ikke tages udgangspunkt i varens fysiske placering på tidspunktet for transportens begyndelse. Det er sælgerens involvering i transporten til kunderne, der medfører, at leveringsstedet anses for at være i Danmark. Der er således ikke tale om, at koksen anses for at befinde sig i Danmark, selv om den ikke gør det. Denne vurdering understøttes af, at i de transaktioner, hvor kunderne selv afhentede varerne i Tyskland, eller hvor de selv antog en fragtfører, var momspligtige i Tyskland. I de tilfælde blev der taget udgangspunkt i varens fysiske placering.

I SKM2009.664.LSR forelå der en købsaftale mellem et dansk selskabs tyske momsregistrering og køberen. Dog blev denne aftale indgået af det danske selskab og ikke direkte af den tyske momsregistrering. Købsaftalen medførte, at den danske virksomhed transporterede de hårde hvidevarer til den tyske momsregistrering for egen regning og risiko, og derefter afhentede kunden

⁷⁴ Se Folketingstidende 1993-94, Tillæg A, Bind III, s. 4399, 1. kolonne.

⁷⁵ Se sagens oplysninger i SKM2002.357.LSR

selv varerne i Tyskland. Den danske virksomhed købte hvidevarerne fra en dansk leverandør.⁷⁶ Den danske virksomhed argumenterede for, at leveringsstedet skulle anses for at være i Tyskland, da transporten begyndte der, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, 1. pkt.⁷⁷ Landsskatteretten fandt, at leveringsstedet var i Danmark. Årsagen til, at leveringsstedet skulle findes i Danmark, var, at selskabets tyske momsregistrering ikke kunne sælge hvidevarerne, da momsregistreringen aldrig havde haft råderetten over dem.⁷⁸ Da købsaftalen blev indgået i Danmark og varerne endvidere befandt sig i landet ved aftales indgåelse, idet de blev bestilt fra en dansk leverandør, så fandt Landsskatteretten, at leveringsstedet var i Danmark, hvorfra transporten til kunden startede, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, 1. pkt. Aftalen blev altså vurderet til at være en aftale om afhentning i Tyskland og ikke en aftale om køb af hvidevarerne fra en tysk samarbejdspartner.⁷⁹ Dermed blev den del af aftalen, der involverede den tyske samarbejdspartner, ignoreret, da der alene var tale om det danske selskabs tyske momsregistrering. I modsætning til SKM2002.357.LSR blev § 14, stk. 1, nr. 1 ikke anvendt i SKM2009.664.LSR. Forskellen mellem transaktionerne i disse domme er, at i SKM2002.357.LSR var sælgeren involveret i transporten til Danmark i de transaktioner, hvor leveringsstedet blev fundet efter Momslovens § 14, stk. 1, nr. 1. Dette er ikke tilfældet i SKM2009.664.LSR, hvor det er kunden, der sørger for transporten til Danmark. I SKM2002.357.LSR skulle der ikke betales dansk moms af de transaktioner, hvor kunden selv afhentede varerne og betalte i Tyskland. Dette selv om der ingen aktivitet var hos virksomheden i Tyskland.⁸⁰ Praksis er derfor ændret imellem disse domme, da der i begge tilfælde var tale om manglende aktivitet i Tyskland, men det har ikke samme konsekvenser for pålæggelsen af momsen.

I SKM2010.389.LSR var der tale om levering af vinduer og døre. Disse vinduer og døre blev produceret i Tyskland og Polen. De varer, der blev produceret i Tyskland, kom ikke til Danmark førend kunden selv transporterede dem til Danmark. De varer, der blev produceret i Polen, blev leveret hos den danske virksomhed, inden de derfra blev sendt til Tyskland.⁸¹ Landsskatteretten lagde i sine præmisser til grund, at levering skete i Danmark, jf. Momslovens § 4, og at der ingen aktivitet var i Tyskland.⁸² Ved at lægge vægt på, hvor retten til at råde som ejer overgår til køberen, så lægger Landsskatteretten også vægt på, at der skal ske to selvstændige transaktioner. Det skete der ikke i denne sag, og derfor blev leveringen anset for at ske i Danmark. Landsskatteretten nævner ikke noget specifikt om leveringsstedet i forhold til § 14, men Landsskatteretten stadfæster dog SKATs afgørelse.⁸³ I SKATs afgørelse ses det, at SKAT vurderede, at leveringsstedet var i Danmark, da transporten til kunden begyndte her til lands, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2.⁸⁴ Dermed er der overensstemmelse mellem SKM2010.389.LSR og SKM2009.664.LSR for så vidt angår de varer, som befandt sig i Danmark, når købsaftalen mellem den danske virksomhed og

⁷⁶ Se sagens oplysninger i SKM2009.664.LSR

⁷⁷ Se Klagerens påstand og argumenter i SKM2009.664.LSR

⁷⁸ Se Landsskattens bemærkninger og begrundelse i SKM2009.664.LSR

⁷⁹ Se Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse i SKM2009.664.LSR

⁸⁰ Se under Told- og skatteregionen i SKM2002.357.LSR

⁸¹ Se Sagens oplysninger i SKM2010.389.LSR

⁸² Se Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse i SKM2010.389.LSR

⁸³ Se Landsskatteretten bemærkninger og begrundelse i SKM2010.389.LSR

⁸⁴ Se Skattecentrets afgørelse i SKM2010.389.LSR

kunden blev indgået. SKAT gør ikke forskel på, om varerne har befundet sig i Danmark eller ej, og leveringsstedet var også i Danmark som følge af Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2 for de varer, som blev produceret i Tyskland og ikke kom til Danmark, før kunden medbragte dem. Dermed blev det faktum ignoreret, at varerne ikke befandt sig i Danmark på tidspunktet for transportens påbegyndelse. Årsagen til dette er, at der ikke er tale om to selvstændige transaktioner, da samarbejdspartneren er selskabets tyske momsregistrering.⁸⁵ Ved at stadfæste SKATs afgørelse, så accepterer Landsskatteretten, at varer, der ikke har befundet sig i Danmark, anses for at være i Danmark, når der ingen aktivitet er i Tyskland.

I SKM2014.271.BR blev campingvognene transporteret fra Danmark til Tyskland, efter at købsaftalen var indgået mellem det danske selskab og kunden.⁸⁶ I denne sag var samarbejdspartneren en afgiftspligtig person, der drev selvstændig økonomisk virksomhed med salg af campingvogne.⁸⁷ Landsskatteretten fandt, at leveringsstedet var i Danmark som følge af Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2. Dermed anså Landsskatteretten købsaftalen mellem køberen og den danske virksomhed som en aftale om afhentning i Tyskland, og da campingvognene var i Danmark ved transportens påbegyndelse, så var leveringsstedet også her til lands.⁸⁸ Ud fra denne dom kan det derfor udledes, at det, at samarbejdspartneren har et faktisk forretningssted og driver selvstændig økonomisk virksomhed, ikke har nogen indflydelse på, hvor leveringsstedet anses for at være. Det afgørende er, at der sker to selvstændige transaktioner, hvor retten til at råde over godet bliver overført først til samarbejdspartneren og dernæst til kunden. Når disse transaktioner ikke er til stede, så er der ingen realitet bag grænsehandelskonceptet. Transporten til samarbejdspartneren har derfor ikke karakter af, at leveringen har til formål at overdrage retten til at råde som ejer, men der er alene tale om udlevering til kunden, der allerede har opnået denne råderet i Danmark.

Denne praksis med, at aftalerne anses som aftaler om levering af varerne i Tyskland, stemmer overens med Højesterets praksis. I SKM2010.396.HR lagde Højesteret også til grund, at leveringsstedet var i Danmark, da transporten til aftageren begyndte her, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2. Højesteret tager udgangspunkt i varens fysiske placering.⁸⁹ Ved at tage udgangspunkt i varens fysiske placering tilsidesætter Højesteret Landsskatterettens afgørelse i SKM2010.389.LSR, hvor der blev set bort fra, at ikke alle varerne befandt sig i Danmark på det tidspunkt, hvor transporten til kunden begyndte. I denne sag forelå der heller ikke to selvstændige transaktioner, hvor råderetten overgik til henholdsvis Fleggaard og efterfølgende kunden. Etableringen af samarbejdet med Fleggaard tjente dermed ikke noget reelt formål andet end at søge at flytte leveringsstedet.

⁸⁵ Se Skattecentrets afgørelse i SKM2010.389.LSR

⁸⁶ Se Sagens oplysninger i SKM2014.271.BR

⁸⁷ Se Rettens begrundelse og afgørelse i SKM2014.271.BR

⁸⁸ Se Rettens begrundelse og afgørelse i SKM2014.271.BR

⁸⁹ Se Højesterets begrundelse og resultat i SKM2010.396.HR

4.5.2 Opsummering af betydning af transport

Når varerne befinder sig i Danmark ved aftalens indgåelse så anses leveringsstedet for at være i Danmark efter Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2. Dette er gældende i de tilfælde, hvor grænsehandelskonceptet ikke accepteres grundet manglende selvstændig økonomisk virksomhed i Tyskland. Købsaftalen ses derfor som en aftale om afhentning i Tyskland. Det er forekommet, at varer, der ikke befandt sig i Danmark ved transportens begyndelse, er blevet betragtet som om de befandt sig i Danmark. Dette når der ikke forelå selvstændig økonomisk virksomhed i Tyskland. Højesterets dom i SKM2010.396.HR fastslår dog, at det nu er varens fysiske placering, der er afgørende, når leveringsstedet fastlægges ud fra Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2.

4.6 Fuldmagt

For at danske kunder har kunnet handle med tysk moms, er der forsøgt en række forskellige måder at etablere samarbejdet på. En af disse måder er, at der etableres en fuldmagt mellem den danske virksomhed og samarbejdspartneren. Årsagen til, at fuldmagten etableres mellem parterne, er, at den danske virksomhed således får mulighed for at handle på vegne af den tyske samarbejdspartner. Ville en fuldmagt blive accepteret i praksis, ville det have den betydning, at kunderne kunne henvende sig hos den danske virksomhed for der at indgå en aftale med samarbejdspartneren i Tyskland. Dette ville resultere i, at kunderne kunne foretage køb af varer med tysk moms, på trods af, at der ingen direkte kontakt var mellem kunderne og den tyske samarbejdspart. Som tidligere angivet i opgaven, er det slået fast, at kunderne skal have indgået handlen med den tyske samarbejdspartner og ikke med den danske virksomhed, for at der kan handles varer med tysk moms.

4.6.1 Betydningen af en fuldmagt

I praksis har domstolene ikke anerkendt muligheden for, at en fuldmagt har kunnet udgøre en del af betingelserne i et grænsehandelskoncept. I afgørelsen SKM2013.850.VLR blev det forhold, at der forelå en fuldmagt mellem den danske virksomhed og den tyske samarbejdspartner, ikke nævnt i præmisserne. Der blev lagt til grund, at købsaftalen ansås for at være indgået mellem den danske virksomhed og kunden.⁹⁰ Dette selvom den danske virksomhed handlede på vegne af den tyske samarbejdspartner. Der er tidligere i opgaven beskrevet, at købsaftalen ikke skal indgås mellem den danske virksomhed og kunden, men derimod direkte mellem kunden og samarbejdspartneren i Tyskland. Sagt med andre ord, der skal foreligge to selvstændige transaktioner. I afgørelsen SKM2013.850.VLR blev der lagt vægt på mange forhold i transaktionen mellem parterne, blandt andet på samarbejdspartnerens lokaler og at ordresammensætningen og prisen blev aftalt mellem den danske virksomhed og kunden.⁹¹ Det forhold, at fuldmagten ikke blev nævnt i præmisserne, udtrykker, at Vestre Landsret ikke tillægger den nogen betydning. Det afgørende er fortsat, at aftalen indgås i Danmark mellem den danske virksomhed og kunden. Fuldmagten medfører ikke, at der er tale om to transaktioner, selv om den danske virksomhed handler på vegne af samarbejdspartneren og med dennes samtykke.

⁹⁰ Se Landsrettens begrundelse og resultat i SKM2013.850.VLR

⁹¹ Se Landsrettens begrundelse og resultat i SKM2013.850.VLR

Fuldmagterne blev nævnt i præmisserne i byretsdommene SKM2014.271.BR og SKM2015.122.BR.

I SKM 2014.271.BR blev der i præmisserne blandt andet lagt vægt på, at aftalen var indgået mellem den danske virksomhed og kunden, og at samarbejdspartneren derfor ikke havde nogen indflydelse på, hvordan aftalen blev udformet, samt at samarbejdspartneren ikke havde nogen særlig risiko ved handlerne. Dette medførte, at samarbejdspartneren blev betragtet som et uselvstændigt mellemlid.⁹² Byretten udtalte også i sin begrundelse, at der skulle foretages en konkret bedømmelse af transaktionerne.⁹³ Det forhold, at der forelå en fuldmagt, var ikke nok til at ændre vurderingen af de foretagne transaktioner.⁹⁴ Kravet er fortsat, at der skal foreligge to selvstændige transaktioner. Typisk forholder det sig således, at hvis en vare bliver solgt på grundlag af en fuldmagt, så vil det være fuldmagtsgiver (samarbejdspartneren i Tyskland), der oppebærer avancen af salget. I denne transaktion er det omvendt, da det er fuldmagtshaver (virksomheden i Danmark), der oppebærer avancen, og fuldmagtsgiveren modtager alene kr. 1.000.⁹⁵ Endvidere var de campingvogne, som fuldmagtshaver solgte, ikke fuldmagtsgivers ejendom inden købsaftalen med kunderne blev indgået. Campingvognene var fuldmagtshavers ejendom og blev efter købsaftalen med kunden solgt til fuldmagtsgiver.⁹⁶ Da samarbejdet var konstrueret på denne måde, har samarbejdspartneren i Tyskland forpligtet sig til at købe de campingvogne, som virksomheden i Danmark solgte. Derfor kan en fuldmagt, som den forelå i denne sag, ikke medføre, at der forelå to selvstændige transaktioner. Samarbejdspartneren havde ikke nogen indflydelse på, hvilke aftaler der blev indgået, og oppebar heller ikke nogen reel avance, hvilket burde være tilfældet, hvis samarbejdspartneren var den reelle sælger af båden til kunden.

Et lignende forløb fandt sted i SKM2015.122.BR, hvor der ligeledes var tale om en fuldmagt mellem en dansk virksomhed og en tysk samarbejdspartner. Aftalerne om køb af en båd blev indgået i Danmark mellem den danske virksomhed og kunden. Dog var samarbejdspartneren angivet som sælger i købsaftalen.⁹⁷ Ved at foretage en konkret vurdering af transaktionerne kom byretten frem til, at købsaftalen var indgået mellem den danske virksomhed og kunden.⁹⁸ Her blev det vurderet, at samarbejdspartneren var et uselvstændigt mellemlid, da han ikke var involveret i hverken aftaleindgåelsen, modtagning af betaling, udlevering af båden eller serviceforpligtigelsen. Endvidere oppebar samarbejdspartneren ikke nogen avance, da hans fortjeneste alene var på 1 % af salgsprisen.⁹⁹ Samarbejdspartneren spillede derfor ingen rolle i forhold til køberen. Her blev det igen fundet, at en fuldmagt ikke kunne medføre, at aftalen kunne anses for indgået mellem

⁹² Se Rettens begrundelse og afgørelse i SKM2014.271.BR

⁹³ Se Rettens begrundelse og afgørelse i SKM2014.271.BR

⁹⁴ Se Rettens begrundelse og afgørelse i SKM2014.271.BR

⁹⁵ Se Rettens begrundelse og afgørelse i SKM2014.271.BR

⁹⁶ Se Sagens oplysninger i SKM2014.271.BR

⁹⁷ Se Oplysningerne i sagen i SKM2015.122.BR

⁹⁸ Se Rettens begrundelse og afgørelse i SKM2015.122.BR

⁹⁹ Se Rettens begrundelse og afgørelse i SKM2015.122.BR

samarbejdspartneren og kunden.¹⁰⁰ Ligesom i SKM2014.271.BR kunne fuldmagten ikke anses for at tjene noget andet formål end, at leveringsstedet skulle fremgå som værende i Tyskland. Der var ikke tale om både, som samarbejdspartneren ejede, og som den danske virksomhed solgte på dennes vegne. Der var derimod tale om både, som først blev faktureret til samarbejdspartneren efter at købsaftalen var indgået med kunden. Derfor forelå der ikke to selvstændige leverancer, og dette forhold kunne fuldmagten ikke ændre på.

4.6.2 Opsummering af betydningen af en fuldmagt

Ud fra de gennemgæede domme kan det udledes, at selv om der er etableret en fuldmagt, så kan denne ikke føre til, at kravene til den virksomhed, der udøves i Tyskland, ændres. Det stilles altså fortsat som krav, at der er tale om to selvstændige transaktioner, og at retten til at råde over den vare, som sælges, overgår til samarbejdspartneren i Tyskland, inden han kan sælge varen til kunden. Det stilles fortsat som krav, at samarbejdspartneren udøver en virksomhed i Tyskland, og at han påtager sig den økonomiske risiko ved denne virksomhed. Fuldmagter som dem, der er indgået i disse domme, tjener ikke noget reelt formål, andet end at de forsøger at flytte leveringsstedet til Tyskland.

4.7 Delkonklusion

Som det ses af analysen, foretager Landsskatteretten og domstolene en konkret vurdering af, hvilke transaktioner der sker mellem den danske virksomhed og den tyske samarbejdspartner. Betingelserne, som disse instanser lægger vægt på, kan ikke nødvendigvis stå alene, men der er tale om en samlet vurdering af de transaktioner der sker.

Udgangspunktet er, at parterne, der indgår i grænsehandelskonceptet, hver især skal være afgiftspligtige personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, og at den afgiftspligtige handler i sin egenskab af denne, jf. Momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a og artikel 9. I de fleste afgørelser, der er gennemgået, er det ikke et problem i forhold til den danske virksomhed at statuere, at den driver selvstændig økonomisk virksomhed. Problematikken gør sig gældende i forhold til den tyske samarbejdspartner. I vurderingen af, om samarbejdspartneren driver selvstændig økonomisk virksomhed, så vurderes det blandt andet, om denne har et faktisk forretningssted i Tyskland, og om transaktionerne sker for dennes regning og risiko.

Det ses i afgørelserne, at der lægges vægt på, om samarbejdspartneren har et faktisk forretningssted. Der skal altså være et sted i Tyskland, hvor kunderne kan henvende sig for at købe de varer, der søges solgt gennem et grænsehandelskoncept. Et faktisk forretningssted med lokaler, der er egnede til den virksomhed der drives, indikerer, om der er realiteter bag det etablerede samarbejde eller ej. En faktor der kan tale imod, at der foreligger selvstændig økonomisk virksomhed, er, at det kun er de kunder, som den danske virksomhed henviser, der kan købe varerne hos den tyske samarbejdspartner. Var der tale om en virksomhed, der blev drevet for egen regning og risiko, så

¹⁰⁰ Se Rettens begrundelse og afgørelse i SKM2015.122.BR

ville samarbejdspartneren have en naturlig interesse i selv at tiltrække sine kunder og ikke at vente på, at en kunde tilfældigvis kontakter den danske virksomhed for at købe varen med tysk moms. Samarbejdspartnerens varesortiment indikerer også, om der foreligger en selvstændig økonomisk virksomhed. Sælger samarbejdspartneren ikke varer af samme art som den danske virksomhed, men alene anskaffer varerne i forbindelse med, at en kunde henvises fra Danmark, så kan der sættes spørgsmålstegn ved, om disse transaktionerne er udtryk for, at samarbejdspartneren driver selvstændig økonomisk virksomhed.

Den tyske samarbejdspartner skal også være den, der selv forpligter sig over for kunden. I de afgørelser der er gennemgået, er det den danske virksomhed, der forpligter sig over for kunden. Ved at indgå købsaftalerne med kunden, forpligter den danske virksomhed sig til, at kunden får varen udleveret mod at yde købesummen. Den part, der fastsætter prisen, som kunden kan købe varen for, viser, hvem der indgår aftalen. Er prisen fastsat lavere end listepriisen, så indikerer dette, hvem der reelt er forhandleren i grænsehandelskonceptet. I de gennemgåede sager er det også den danske virksomhed, der forpligtiger sig til at modtage reklamationerne. Den økonomiske risiko er nært knyttet til disse to kriterier, hvem der forpligter sig overfor kunden, og hvem der bærer risikoen for fejl og mangler med varerne. Da det ikke er den tyske samarbejdspartner, der indgår aftalerne, så er det heller ikke ham, der forpligtiger sig overfor kunden, og dermed påtager han sig ingen økonomisk risiko. En garanti, der er udstedt af producenten af varerne og som forpligtiger alle forhandlere, uanset hvor varen er købt, til at afhjælpe de mangler, som kunderne måtte påberåbe sig, tillægges ikke samme vægt, som hvem, der tager hånd om reklamationerne. Ved en producentudstedt garanti er det producenten, der bærer den økonomiske risiko, ved reklamationen er det forhandleren.

Avancen, som oppebæres af en transaktion, indikerer, hvem der er bærer den økonomiske risiko. Den indgår i vurderingen af, om samarbejdspartneren reelt foretager en selvstændig økonomisk transaktion til kunden. Var det tilfældet, så ville samarbejdspartneren også oppebære avancen, der ville afspejle den økonomiske risiko, han havde ved transaktionen. I de sager, der er gennemgået, er det typisk den danske virksomhed, der oppebærer avancen. Det beløb som samarbejdspartneren oppebærer, er lavt og er alene udtryk for en godtgørelse for de ydelser, som samarbejdspartneren leverer til den danske virksomhed.

En anden faktor, der lægges megen vægt på, er, at der sker levering, og hvem der opnår retten til at råde som ejer som følge af disse leveringer. Denne betingelse følger af Momslovens § 4, stk. 1. Der skal foreligge to selvstændige transaktioner for at et grænsehandelskoncept accepteres. Dermed skal retten til at råde som ejer over varerne først overdrages til samarbejdspartneren og derefter til kunden. Samarbejdspartneren skal derfor kunne disponere over varerne efter eget ønske, inden varen videresælges til kunden. Landskatteretten og domstolene tolker begrebet i overensstemmelse med EU-domstolen. Det følger af retspraksis, at det ikke er afgørende, hvor vederlaget betales.

En fuldmagt fra samarbejdspartneren accepteres ikke i den praksis, som er gennemgået her. I afgørelserne, der er gennemgået, levede samarbejdspartneren ikke op til de betingelser, der bliver

stillet for at anses som en afgiftspligtig person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. Og ej heller kunne samarbejdspartneren anses for at levere varen til kunden, da han ikke havde råderetten over denne vare. Varen tilhørte den danske virksomhed, inden købsaftalen blev indgået med kunden. En fuldmagt mellem parterne kan ikke erstattes de betingelser, der stilles til samarbejdspartneren. Dog kan det ikke udelukkes, at i det tilfælde, hvor en afgiftspligtig person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, har fast forretningssted i Tyskland samt har råderetten over varerne, indgår en fuldmagt med en dansk samarbejdspartner, så vil denne kunne accepteres, da den danske samarbejdspartner alene bliver til en mellemmand. Dermed er det den afgiftspligtige person i Tyskland, der bliver forpligtet overfor kunden, og transaktionerne sker for dennes regning og risiko og ikke den danske mellemmands. Dermed ville leveringsstedet blive flyttet til Tyskland, og momsens skulle betales der. Dette er dog ikke afklaret i praksis.

I det tilfælde, at en vare skal transporteres, så finder Momslovens § 14, stk. 1 anvendelse. Udgangspunktet med denne bestemmelse er, at det er varens fysiske placering, der følges. I den nationale praksis ses det, at i de tilfælde, hvor samarbejdspartneren ikke accepteres, så anses købsaftalen for at være en aftale om afhentning i Tyskland og ikke en aftale om køb i Tyskland. Dette medfører, at leveringsstedet er i Danmark, da varerne befinder sig der, inden transporten til kunden påbegyndes, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2. I en af afgørelserne befinder varerne sig ikke i Danmark, inden transporten til kunden begyndte. I denne sag blev der set bort fra dette faktum, og varerne ansås for at være momspligtige i Danmark. Denne praksis er ikke i overensstemmelse med loven, og har Højesteret efterfølgende statueret, at det er varens fysiske placering, der er afgørende for, hvor momsens skal betales, når varen skal transporteres. Sælgeren skal ikke være involveret i transporten, når der foreligger levering efter Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, 1. pkt., i det tilfælde, at køber ikke er registeret, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, 3. pkt. Er sælgeren involveret i transporten til en ikke afgiftspligtig køber, så bliver transaktionen omfattet af reglerne om fjernsalg, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, 2. og 3. pkt.

Sammenfattende kan det siges, at for at der kan pålægges tysk moms i et grænsehandelskoncept, hvor varerne befinder sig i Danmark, så skal der være tale om en reel samarbejdspartner i Tyskland. Denne skal drive selvstændig økonomisk virksomhed, og dermed skal transaktionerne til kunden ske for hans regning og risiko. Samarbejdspartneren skal råde som ejer over varerne, og derfor skal der være tale om to transaktioner, en fra den danske virksomhed til samarbejdspartneren og en fra samarbejdspartneren til kunden. Den danske virksomhed må ikke være mere end en mellemmand, der henviser kunderne til Tyskland. Er disse betingelser ikke opfyldt, så accepteres grænsehandelskonceptet ikke, og leveringen anses for at ske i Danmark, med den følge, at dansk moms pålægges. I det tilfælde, at varen befinder sig udenfor Danmarks grænser, så er udgangspunktet, at Danmark ikke har retten til at pålægge momsens. Denne ret har det land, som varen befinder sig i, når transporten til kunden påbegyndes, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, 1. pkt.

5. Sammenligning af national praksis og SKATs styresignal

I SKATs styresignal SKM2010.734.SKAT opstiller Skatteministeriet ti betingelser, der skal indgå i vurderingen af, om en transaktion skal pålægges dansk moms, når varen købes gennem et grænsehandelskoncept. Det er ikke et krav, at alle betingelserne skal være opfyldt, men der skal foretages en konkret bedømmelse af transaktionen.¹⁰¹ Styresignalet er baseret på Højesterets dom i SKM2010.396.HR, der også er behandlet i denne opgave.

Forholdene, som Skatteministeriet mener skal indgå i vurderingen af, om momsen skal betales i Danmark, er følgende:

1. det er et ufravigeligt krav, at varerne befinder sig her i landet inden de transporteres til Tyskland med henblik på senere at blive afhentet af den danske kunde
2. at varerne fremvises for kunden hos den danske forhandler i forhandlerens forretningslokale og lagerføres af den danske forhandler,
3. at kunden hos den danske forhandler får oplyst, hvor og hvornår varen kan afhentes i Tyskland, hvorefter den danske forhandler kontakter sin tyske samarbejdspartner og oplyser, at der er en kunde på vej for at afhente varen,
4. at køkets omfang (model, evt. stelnummer for både mv., farve, andet udstyr mm.) og prisen for varen er aftalt mellem den danske detailforretning og kunden. Det bør i den forbindelse søges afdækket, om prisen f.eks. er forhandlet mellem den danske detailforretning og kunden, således at prisen afviger fra forretningens normale listeprijs; særligt klart, hvis der er underskrevet en »slutseddel« eller »købsaftale« vedrørende handlen mellem den danske forhandler og kunden (men f.eks. i et af forhandleren etableret tysk datterselskabs eller filials/tysk momsnummers navn), men mens varen er ejet af den danske forhandler og befinder sig på den danske forhandlers lager, vil realiteten være, at aftalen om køb er indgået mellem den danske forhandler og kunden; er der tale om en campingvogn, som indregistreres i Danmark inden transporten til Tyskland vil dette i sig selv underbygge, at købsaftalen er indgået mellem den danske forhandler og kunden,
5. at det tyske selskab/filial/momsnummer ikke i øvrigt driver virksomhed med salg af den pågældende vare, ikke har noget varelager og forretningslokale, herunder demonstrationslokale,
6. at den danske forhandler må anses for forpligtet over for den danske kunde til at sørge for, at kunden hos den tyske samarbejdspartner kan få varen udleveret mod at betale den aftalte pris,
7. at kunden får varen udleveret mod kontant betaling til det tyske mellemed, og at det tyske mellemed herefter betaler den danske forhandler; der skal således foretages en konkret gennemgang af de faktiske pengestrømme i forbindelse med transaktionerne med henblik på at konstatere, hvornår betalingen sker fra kunden, og hvornår det tyske led overfører købesummen til den danske forhandler; den omstændighed, at det tyske led først betaler den danske forhandler, når kunden har afhentet og betalt varen, er ensbetydende med, at det tyske mellemed ikke har nogen økonomisk risiko i forbindelse med transaktionerne. Hvis

¹⁰¹ Se Skatteministeriets opfattelse i SKM2010.734.SKAT

det tyske mellemleds »betaling« for varen sker ved en ren modregning mellem den danske forhandler og det tyske mellemlid mellem henholdsvis en foretagen indbetaling fra den danske kunde til den danske forhandler i Danmark og den danske forhandlers krav på betaling fra det tyske mellemlid (som f.eks. i konstruktionen i grænsehandelsarrangementerne i SKM2008.61.SR og SKM2008.62.SR), er der reelt ikke sket en udveksling af en vare mod vederlag mellem den danske forhandler og det tyske mellemlid, men reelt et salg fra den danske forhandler direkte til den danske kunde, som har betalt forhandleren for varen i Danmark,

8. at det tyske mellemlid alene modtager et fast (symbolsk eller meget lavt) beløb pr. kunde, uanset prisen på varen, mens den danske forhandler reelt oppebærer hele avancen ved salget af varen, dvs. at den danske forhandler reelt har fortjenesten ved salgene,
9. at den danske forhandler har risikoen for, at varen ikke afhentes og købesummen betales af kunden, f.eks. fordi det tyske mellemlid har ret til at returnere uafhængte varer til den danske forhandler, og
10. at det tyske mellemlid som følge af ovennævnte forhold reelt ikke foretager sig andet end at udlevere varen til den danske kunde mod modtagelse af købesummen med henblik på videresendelse heraf til den danske detailforretning.¹⁰²

Ifølge styresignalet skal der ses på, om varen befinder sig i Danmark, inden den transporteres til Tyskland. Dette opstilles som et ufravigeligt krav. Det følger af Højesterets dom i SKM2010.396.HR, at varens fysiske placering er afgørende ved pålæggelsen af moms efter Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2. Dermed er dette krav i overensstemmelse med den nationale praksis, der er gældende efter SKM2010.396.HR, og dansk moms skal ikke længere pålægges de transaktioner, hvor varen ikke befinder sig i Danmark, når transporten påbegyndes. Befinder varen sig i Tyskland, og kunden selv afhenter varen der, så er det i Tyskland, at momsen skal betales.

De resterende bestemmelser angår de forhold, der indgår i vurderingen af, om en transaktion skal momses i Danmark i det tilfælde, at varen befinder sig i Danmark og søges solgt gennem et grænsehandelskoncept til Tyskland. Er disse betingelser opfyldt, så kan samarbejdspartneren ikke anses for at drive selvstændig økonomisk virksomhed, og varen momses derfor i Danmark i det tilfælde, at den befinder sig her i landet. Er det modsatte tilfældet, og samarbejdspartneren anses for at drive selvstændig økonomisk virksomhed, så flyttes leveringsstedet til Tyskland. Kravene følger den praksis, der er statueret i retspraksis. Som tidligere gennemgået, indgår forhold som samarbejdspartnerens lokaler, varesortiment, fortjeneste, returret, økonomisk risiko samt hvem der forpligtiger sig overfor kunden alle i vurderingen af, om samarbejdspartneren kan anses for at udøve selvstændig økonomisk virksomhed. Er der tale om to selvstændige transaktioner, vil leveringsstedet kunne flyttes til Tyskland, som følge af reglerne i Momsloven og Momssystemdirektivet. Er der derimod ikke tale om to selvstændige transaktioner, så skal varen momses i Danmark, i det tilfælde, at den befinder sig her til lands inden den bliver transporteret til Tyskland.

¹⁰² Se Skatteministeriets opfattelse i SKM2010.734.SKAT

Ud fra styresignalet må konklusionen være, at den praksis, som SKAT har, stemmer overens med den praksis, som Landsskatteretten og domstolene har.

6. EU-afgørelser

I dette afsnit vil fem afgørelse fra EU-domstolen blive gennemgået. De udvalgte domme er C-320/88 (Shipping and Forwarding), C-185/01 (Auto Lease), C-255/02 (Halifax), C-354/03 (Optigen) og C-446/13 (Fonderie 2A). Hver dom gennemgås for sig, for at finde frem til de betingelser, som EU-domstolen stiller til grænseoverskridende transaktioner. Afgørelserne er udvalgte, fordi de hver især beskæftiger sig med, hvordan artiklerne 14, stk. 1 og artikel 31 og 32 i Momssystemdirektivet skal forstås.

Et grundlæggende princip ved forståelse af, hvordan momsretten praktiseres i EU, er neutralitetsprincippet. Neutralitetsprincippet fremgår blandt andet af den 7. betragtning i præamblen til Momssystemdirektivet. Formålet med neutralitetsprincippet er, at købernes valg ikke må blive påvirket af momsen. Det, at købernes valg ikke må blive påvirket, medfører blandt andet, at lignende transaktioner ikke må blive behandlet forskelligt i momsmæssig forstand, alt efter hvilken medlemsstat har beskatningsretten.

6.1 C-320/88 (Shipping and Forwarding)

Sagen vedrørte et præjudicielt spørgsmål, der blev rejst som følge af en efteropkrævningsansættelse fra de nederlandske skattemyndigheder mod Shipping and Forwarding Enterprise. Sagen vedrørte, hvordan begrebet retten til at råde over et materielt gode i artikel 5, stk. 1 i 6. Momsdirektiv (artikel 14, stk. 1 i Momssystemdirektivet) skulle forstås.¹⁰³ Årsagen til, at denne problemstilling skulle afdækkes var, at Shipping and Forwarding Enterprise havde givet Kats Bouwgroep fuldmagt til at indgå retshandler om overdragelse af den retlige ejendomsret til en ejendom. Aftalen blev stiftet i 1979, og fra det tidspunkt ville Kats Bouwgroep komme til at bære al risiko for at ejendommen mistede værdi.¹⁰⁴

EU-domstolen statuerede i dommens præmis 7, at begrebet retten til at råde som ejer omfatter enhver overdragelse, der bemyndiger en anden person til at råde som ejer. Dermed følger begrebet ikke de nationale regler om ejendomsret. I præmis 8 udtalte domstolen, at det ville stride mod formålet med direktivet, hvis de nationale bestemmelser om ejendomsret skulle anvendes, da det ville medføre, at der ikke ville blive anvendt ensartet definition af de afgiftspligtige transaktioner.

EU-domstolen følger i sin afgørelse princippet om momsens neutralitet. Ville hver medlemsstat kunne anvende deres nationale regler om ejendomsret, så ville dette kunne medføre en ulige praksis i medlemsstaterne, og dette ville i sidste ende kunne påvirke forbrugernes valg. Endvidere ville det

¹⁰³ Se præmis 4 i C-320/88 Shipping and Forwarding

¹⁰⁴ Se præmis 3 C-320/88 Shipping and Forwarding

ikke fremme bestræbelserne på at skabe et fælles indre marked inden for EU's grænser. Det følger af præambelen til Momssystemdirektivet, at dette er et af formålene med at harmonisere reglerne om moms.¹⁰⁵ Kunne hver medlemsstat anvende deres egne bestemmelser om ejendomsret i forhold til Momssystemdirektivets artikel 14, stk. 1, så ville det påvirke, hvilke transaktioner blev anset for at være momspligtige efter artikel 2, stk. 1, litra a. Konsekvensen af dette ville være, at transaktioner kunne være afgiftspligtige i nogle medlemsstater og ikke i andre. For at opnå en harmoniseret retsstilling i hele EU er det derfor afgørende, at disse begreber anvendes ens i alle medlemsstaterne. Bliver de ikke det, vil formålet om at skabe et indre marked ikke kunne opnås, og neutralitetsprincippet vil heller ikke blive fulgt.

6.2 C-185/01 (Auto Lease)

Denne sag omhandlede et præjudicielt spørgsmål, der blev rejst som følge af en tvist mellem Auto Lease og de tyske myndigheder. Auto Lease var et nederlandsk leasingselskab. Udover at kunderne kunne lease biler, kunne der også indgås en aftale om brændstofadministration, hvor kunderne købte brændstof i Auto Leases navn og for dennes regning. Kunderne købte brændstoffet i Tyskland. Kunden betalte løbende en tolvtedel af de anslåede udgifter til Auto Lease, og endelig afregning skete ved årets udgang.¹⁰⁶ Der var uenighed mellem Auto Lease og de tyske myndigheder, om Auto Lease havde ret til at få tilbagebetalt den moms, der var betalt af brændstoffet i Tyskland. Spørgsmålet var, om brændstoffet var leveret til kunden eller til Auto Lease i forhold til Momssystemdirektivets artikel 14, stk. 1.¹⁰⁷

I præmis 33 udtalte domstolen, at det skulle vurderes, hvilken part havde ret til at råde over brændstoffet. EU-domstolen anlagde en helhedsvurdering ved afgørelsen af, hvem der havde råderetten over brændstoffet. I præmis 35 lagde EU-domstolen vægt på, hvilke transaktioner der reelt skete. EU-domstolen vurderede, at leveringerne kun syntes at ske for Auto Leases regning, mens det reelt var leasingtageren, der betalte for forbruget. Af præmis 36 kan det udledes, at der skal være tale om to selvstændige transaktioner, en fra tankstationerne til Auto Lease og derfra videre til kunden.

EU-domstolen giver dermed udtryk for, at der ved vurderingen af, hvem der råder over en given vare, ikke alene skal ses på hvordan parterne forsøger at få deres transaktioner til at fremstå. Det skal i stedet vurderes, hvilke transaktioner reelt foregår. Dermed menes, at der ved vurderingen af, hvorvidt retten til at råde over en vare er overgået fra en person til en anden, skal ses på, hvem der i kraft af en aftale får muligheden for at disponere over varen. I Auto Lease var det leasingtageren, der betalte for brændstoffet, og det var leasingtageren, der afgjorde, hvad brændstoffet blev anvendt til og hvornår. Inden leasingtageren tankede bilen, var det tankstationerne, der kunne disponere over brændstoffet. Dermed havde Auto Lease ingen indflydelse på, hvor stort forbruget var, og hvad det blev anvendt til. Det, at brændstoffet blev købt i Auto Leases navn, havde ingen betydning.

¹⁰⁵ Se 4. betingelse i præambelen til Momssystemdirektivet

¹⁰⁶ Se præmis 10-12 i C-185/01 Auto Lease

¹⁰⁷ Se præmis 20 i C-185/01 i Auto Lease

EU-domstolen vurderede ud fra disse oplysninger, at leasingtagerens aftale med Auto Lease om brændstofadministration i virkeligheden var at betragte som en aftale om kreditgivning.¹⁰⁸

Da Auto Lease ikke bar nogen udgifter til brændstofforbruget, så havde Auto Lease heller ikke nogen økonomisk risiko. Leasingtageren betalte hver måned et forskud af det forventede forbrug, og sidst på året blev der afregnet. Dermed var det leasingtageren, der bar alle udgifterne. Det, at en virksomhed bærer den økonomiske risiko, er et udtryk for, for hvis regning og risiko en transaktion sker. Som tidligere nævnt, skulle der være tale om to transaktioner, en fra tankstationerne til Auto Lease og derefter fra Auto Lease til leasingtageren. For at der kunne være tale om to selvstændige transaktioner, skulle Auto Lease altså for det første have opnået retten til at råde som ejer over brændstoffet, og for det næste skulle transaktionen fra Auto Lease til leasingtageren ske for Auto Leases regning og risiko. Købet af brændstoffet fra tankstationerne skete for leasingtagerens regning, da det var leasingtageren, der forpligtigede sig til at betale for brændstoffet. Auto Lease havde derfor heller ikke nogen nævneværdig risiko, da Auto Lease ikke forpligtigede sig til at betale for brændstoffet.

Sammenfattende kan det udledes fra afgørelsen om Auto Lease, at der ved vurderingen af, hvem der råder over varen, skal ses på, hvilke transaktioner reelt foregår. Når denne vurdering foretages skal der ikke kun ses på, den måde aftalen mellem parterne er konstrueret, men der skal ses bag om denne aftale for derigennem at finde ud af, hvilke parter råderetten i virkeligheden overgår mellem. I vurderingen skal der også ses på, hvem der bærer den økonomiske risiko ved handlen. Skal der være tale om en selvstændig transaktion, er det nødvendigt, at sælgeren af varen påtager sig den økonomiske risiko ved handlen. Endvidere skal der være tale om to selvstændige transaktioner.

6.3 C-255/02 (Halifax)

Sagen vedrørte en tvist mellem de engelske myndigheder og Halifax. Halifax havde tre 100 % ejede datterselskaber, der benævntes Leeds Development, County og Property. Halifax var en bank, og størstedelen af den virksomhed, som de drev, var momsfrataget. Halifax havde nogle byggegrunde, hvorpå der skulle laves noget byggearbejde. Halifax indgik aftale med Leeds Development om det bygningsarbejde, der skulle laves. Halifax forpligtede sig også til at låne Leeds Development de nødvendig penge, for at Leeds Development kunne byggemodne grundene og erhverve rettigheder til dem. Leeds Development lavede derefter en aftale med County om, at County skulle stå for byggearbejdet på grundene. Også her var der tale om en kombineret byggemodnings- og finansieringsaftale. County indgik aftale om at udføre byggearbejdet med selvstændige entreprenører og fagfolk. Samme dag, som Leeds Development opnåede lejemål til grundene, forpligtede Leeds Development sig til at overdrage rettighederne til lejemålene til Property, når byggearbejdet var færdigt. Property forpligtede sig til derefter at fremleje bygningerne til Halifax. Spørgsmålet var derefter, om selskaberne havde ret til at fratække den indgåede moms.¹⁰⁹

¹⁰⁸ Se præmis 36 i C-185/01 Auto Lease

¹⁰⁹ Se præmis 12-29 i C-255/02 Halifax

I præmis 51 udtalte EU-domstolen, at det følger af domstolens praksis, at begrebet retten til at råde som ejer i 6. momsdirektivs artikel 5, stk. 1 (artikel 14, stk. 1 i Momssystemdirektivet) omfatter enhver overdragelse, der bemyndiger en anden person til at råde over godet som ejer. Dermed følger leveringsbegrebet i Momssystemdirektivet ikke national lovgivning eller praksis vedrørende overdragelse af ejendomsretten. I præmis 54 henviste EU-domstolen til sin praksis i forhold til artikel 4, stk. 2 i 6. Momsdirektiv (artikel 9 i Momssystemdirektivet). Artikel 4, stk. 2 skal forstås således, at det omfatter alle stadier af virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder. Det er således ikke afgørende om virksomheden for nyligt er etableret, eller om den har været drevet i lang tid. Ej heller er det afgørende, om en vare er i begyndelsen af produktionsfasen, eller om den er færdigproduceret. Det afgørende er, at der er tale selvstændige økonomiske virksomhed, som den afgiftspligtige driver, jf. Momssystemdirektivets artikel 2 og 9.

I præmis 55 omtalte EU-domstolen, at den økonomiske virksomhed skulle vurderes objektivt, og at der ikke skulle ses på virksomhedens formål og resultater. Ved objektiv vurdering skal forstås, at det ikke er parternes formål med transaktionen, der er afgørende. Det afgørende er, om der objektivt kan konstateres, at der foreligger en økonomisk transaktion. Parterne kan således have et formål med en transaktion, der er ulovligt, men transaktionen karakteriseres fortsat som en økonomisk virksomhed, når der objektivt kan konstateres, at der er tale om en afgiftspligtig person, der leverer varer mod vederlag, og den afgiftspligtige handler i sin egenskab af at være afgiftspligtig, jf. Momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a og artikel 14, stk. 1. Det afgørende er heller ikke, at virksomheden formår at skabe indtægter af en vis varig karakter, jf. Momssystemdirektivet artikel 9, men det afgørende er, at hensigten med at etablere den økonomiske virksomhed var, at opnå indtægter af en vis varig karakter. Årsagen til, at der ikke gøres forskel på lovlige og ulovlige transaktioner, er, at det ville stride mod neutralitetsprincippet at behandle transaktionerne forskelligt. Når de ulovlige transaktioner er i konkurrence med de lovlige, så ville de ulovlige opnå en afgiftsfordel, hvis ikke Momssystemdirektivet også var gældende for dem. I dette tilfælde tænkes der ikke på transaktioner, der generelt er forbudt i hele EU, og som derfor ikke er omfattet af Momssystemdirektivet.

I præmis 68 henviste EU-domstolen til retspraksis, hvor der tidligere er afgjort, at fællesskabsretten ikke kan påberåbes i de tilfælde, hvor der foreligger svig eller misbrug. Ud fra denne udtalelse kan det udledes, at når der foreligger transaktioner, der udelukkende bliver gennemført for at misbruge rettigheder, der opnås gennem Momssystemdirektivet, så kan Momssystemdirektivet ikke påberåbes. Der skal altså være tale om transaktioner, der gennemføres som led i den selvstændige økonomiske virksomhed, og ikke transaktioner, der alene er etableret med det formål at opnå afgiftsfordele, som den afgiftspligtige ikke ellers ville være berettiget til.¹¹⁰

¹¹⁰ Se præmis 69-70 i C-255/02 Halifax

EU-domstolen udtalte også, at erhvervsdrivende ikke er pålagt at vælge de transaktioner, der medfører, at den afgiftspligtige skal betale den højeste moms.¹¹¹ Når EU-domstolen udtaler sig således, så medfører det, at erhvervsdrivende kan etablere sig i grænsehandelskoncepter, for derigennem at kunne sælge varer til en lavere momssats. Selve etableringen af grænsehandelskoncepter er således ikke i strid med EU-retten. Et forbud mod grænsehandelskoncepter ville ikke harmonere med artikel 26 og 49 i Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmåde. Disse artikler sikrer henholdsvis den frie bevægelighed for varer, personer, tjenesteydelse og kapital og etableringsretten. Et forbud mod grænsehandelskoncepter, grundet at de afgiftspligtige skal betale den højeste moms, når det er muligt at etablere sin virksomhed på en måde, hvorpå det er muligt at betale en lavere momssats, ville medføre, at etableringsretten i forhold til artikel 49 blev begrænset.

I Halifax-dommen opstillede EU-domstolen en misbrugsbetragtning, der kan anvendes til at konstatere, om transaktioner udgør et misbrug af momsretten. Misbrugsbetragtningen består af to led, der begge skal være opfyldt. For det første kan en afgiftspligtig ikke tildeles en afgiftsfordel på baggrund af en transaktion, der formelt overholder reglerne i 6. momssystemdirektivet (Momssystemdirektivet), hvis det strider mod formålet med de samme regler at tildele denne afgiftsfordel. For det andet skal formålet med transaktionerne være at opnå en afgiftsfordel. Formålet skal kunne konstateres på objektivt grundlag.¹¹² EU-domstolen udtalte, at transaktionernes kunstige karakter kunne inddrages i denne vurdering.¹¹³

Formålet med Momssystemdirektivets artikel 32 er at undgå beskatningskonflikter, når der er tale om grænseoverskridende transaktioner, samt at sikre at afgiftspligtige transaktioner momses minimum en gang. Ved at følge varens fysiske placering tages der også hensyn til, at det er muligt at kontrollere, om momsen bliver betalt.

Med Momssystemdirektivets artikel 2, 9 og 14 er formålet at afklare, hvilke personer er afgiftspligtige, samt hvornår der foreligger en afgiftspligtig transaktion. Formålet med disse artikler er, at momsen pålægges under de samme betingelser i medlemsstaterne og dermed at sikre neutralitetsprincippet.

I forhold til grænsehandelskoncepter, så er det usandsynligt, at misbrugsbetragtningen kan komme i anvendelse i det tilfælde, at koncepterne er forretningsmæssigt begrundede. I det tilfælde, at den ene part i grænsehandelskonceptet ikke er at betragte som en afgiftspligtig person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, og som ikke opnår råderetten over goderne, så er misbrugsbetragtningen irrelevant, da denne part ikke opfylder de krav, som stilles til ham ifølge Momssystemdirektivet. Er der derimod tale om to parter, der indgår i et grænsehandelskoncept, hvor begge driver selvstændig økonomisk virksomhed, så kan dette koncept ikke tilsidesættes som følge af misbrugsbetragtningen. Som tidligere nævnt, så har EU-domstolen udtalt, at afgiftspligtige

¹¹¹ Se præmis 73 i C-255/02 Halifax

¹¹² Se præmis 74-75 i C-255/02 Halifax

¹¹³ Se præmis 81 i C-255/02 Halifax

ikke er forpligtede til at tilrettelægge deres virksomhed således, at de kommer til at betale den højeste moms, når de har mulighed for at organisere sig på anden vis, og derved betale en lavere moms. Endvidere er formålet med artikel 32 at undgå beskatningskonflikter, og dette formål strider grænsehandelskoncepter ikke imod. Sluttelig opnår den afgiftspligtige ikke en egentlig afgiftsfordel. Den afgiftspligtige søger ikke at undgå at betale moms, da momsen i stedet for at blive betalt i Danmark vil blive betalt i Tyskland.

6.4 C-354/03 (Optigen)

Sagen vedrørte en tvist mellem de engelske myndigheder og tre selskaber, der blev nævnt Optigen, Fulcrum og Bond House. Tvisten bestod i, om disse selskaber havde ret til at få refunderet moms. Selskaberne havde foretaget transaktioner, der var led i karruselsvig, dog uden at selskaberne var vidende om denne svig. Karusselsvigen bestod i, at varen blev solgt ad flere omgange, og den moms, der skulle indbetales som følge af transaktionerne, ikke altid blev indbetalt.¹¹⁴

EU-domstolen begyndte med at udtale, at det fulgte af retspraksis, at levering af et gode i artikel 5, stk. 1 i 6. momsdirektiv (artikel 14, stk. 1 i Momssystemdirektivet), omfattede enhver overdragelse, der bemyndigede en anden til at råde som ejer over varerne.¹¹⁵ EU-domstolen fortsatte med at henvise til retspraksis i præmis 41, hvor den henviste til, at det var tale om alle stadier af henholdsvis produktion, salg og præstation af tjenesteydelser. I forhold til den afgiftspligtige og dennes transaktioner præciserede EU-domstolen, at der i forhold til 6. momsdirektivs artikel 2, nr. 1 (artikel 2, stk. 1, litra a i Momssystemdirektivet) mentes, at for at en transaktion skulle være omfattet af, at den afgiftspligtige handlede i sin egenskab af at være afgiftspligtig, så skulle transaktionen foregå som et led i den afgiftspligtige virksomhed.¹¹⁶

Ligesom i Halifax dommen konkluderede EU-domstolen også i denne sag, at der skulle anvendes en objektiv vurdering ved vurderingen af den virksomhed, som blev drevet. Derfor skulle formålet og resultatet af transaktionerne ikke inddrages i vurderingen.¹¹⁷ Det, at formålet og resultatet ikke skal tillægges vægt ved vurderingen af, om der foreligger økonomisk virksomhed, fremgår også af artikel 4, stk. 1 i 6. momsdirektiv (artikel 9 i Momssystemdirektivet). Dermed er det ikke parternes subjektive bevæggrunde, der er afgørende for, om en transaktion er at betragte som en selvstændig økonomisk virksomhed, der foretages af en afgiftspligtig person, men det afgørende er, om dette objektivt kan konstateres.

Sluttelig konstaterede EU-domstolen, at hver enkelt transaktion skulle vurderes for sig. I en kæde af transaktioner skal vurderes, om hvert enkelt led udgør en selvstændig økonomisk virksomhed, der udøves af en afgiftspligtig person, og om denne handler i sin egenskab af at være en afgiftspligtig

¹¹⁴ Se præmis 8-13 i C-354/03 Optigen

¹¹⁵ Se præmis 39 i C-354/03 Optigen

¹¹⁶ Se præmis 42 i C-354/03 Optigen

¹¹⁷ Se præmis 43-44 i C-354/03 Optigen

person.¹¹⁸ Dermed kan svig i et led i en kæde af transaktioner ikke komme en afgiftspligtig, der ikke var vidende om den svig, der foregik, til skade, hvis det objektivt kan konstateres, at denne afgiftspligtige person drev selvstændig økonomisk virksomhed.

I forhold til grænsehandelskoncepter kan det udledes, at EU-domstolen vurderer, at de parter, der indgår i konceptet, hver især skal være afgiftspligtige personer, der handler i denne egenskab, samt at de driver selvstændige økonomisk virksomhed, jf. Momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a og artikel 9. Endvidere kan en part ikke lastes for de hensigter, som den han indgår i samarbejdet med, havde med transaktionerne. Dette gælder alene i det tilfælde, at han var uvidende om, hvilke hensigter samarbejdspartneren havde. Ved grænsehandelskoncepter er det således det enkelte led, der skal vurderes og ikke grænsehandelskonceptet i sin helhed.

6.5 C-446/13 (Fonderie 2A)

Sagen vedrørte en tvist mellem de franske myndigheder og Fonderie 2A. Fonderie 2A var en virksomhed i Italien og denne solgte metaldele til en virksomhed i Frankrig. Inden varerne blev leveret hos køberen i Frankrig, blev de leveret hos en tjenesteyder, der også var beliggende i Frankrig. Tjenesteyderen færdiggjorde metaldelene inden levering. Tvisten bestod i, om levering var sket fra Fonderie 2A til køberen og dermed fra Italien til Frankrig, eller om leveringen skete fra tjenesteyderen i Frankrig til køberen.¹¹⁹

Leveringsstedet skulle fastlægges ud fra artikel 8, stk. 1, litra a i 6. momsdirektiv (artikel 32 i Momssystemdirektivet). Udover dette udtalte EU-domstolen, at artikel 8, stk. 1 ikke sondrede mellem, om der var tale om leveringer internt i en medlemsstat, eller om der var tale om leveringer inden for EU. EU-domstolen henviste til præmis 46 i C-245/04 EMAG.¹²⁰

I præmis 46 i C-245/04 EMAG præciserede EU-domstolen, at den eneste forskel på, om leveringsstedet blev fastlagt efter artikel 8, stk. 1 litra a eller b, var, om leveringen skulle ske med transport eller ikke.

Med denne udtalelse kan det derfor udledes, at der stilles samme krav til selve leveringen, uanset om leveringen skal ske med transport eller ej. Det er således de samme krav, der stilles til selve den afgiftspligtige transaktion, uanset om det solgte skal transporteres eller ej. Denne udlægning er i overensstemmelse med formålet med Momssystemdirektivet, hvilket er at skabe et indre marked.¹²¹ Uden dette udgangspunkt ville medlemsstaterne kunne pålægge grænseoverskridende transaktioner strengere krav, for at leveringsstedet kunne anses for flyttet til en anden medlemsstat, og derfor ville det modarbejde formålet om et indre marked. Bliver der ikke stillet de samme krav til de

¹¹⁸ Se præmis 51 i C-354/03 Optigen

¹¹⁹ Se præmis 14-21 i C-446/13 Fonderie 2A

¹²⁰ Se præmis 24 i C-446/13 Fonderie 2A

¹²¹ Se 4. betingelse i præambelen til Momssystemdirektivet

grænseoverskridende leveringer, som der bliver til interne leveringer, så ville neutralitetsprincippet heller ikke bliver overholdt.

EU-domstolen stiller med andre ord de samme krav til grænseoverskridende transaktioner som til interne transaktioner. Dermed skal begge typer leveringer foretages af afgiftspligtige personer, der handler i deres egenskab af at være afgiftspligtig, jf. Momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a. Der kan således ikke stilles strengere krav til de transaktioner, der foretages mellem samarbejdspartnere i et grænsehandelskoncept, end der stilles til to afgiftspligtige, der handler inden for en medlemsstats område.

6.6 Delkonklusion

I de gennemgåede EU-afgørelser kan der udledes nogle principper, som kan anvendes til at konstatere, om grænsehandelskoncepter kan accepteres, samt hvilke betingelser der stilles til disse.

De erhvervsdrivende er ikke pålagt at vælge at etablere sig således, at de kommer til at betale den højeste moms i det tilfælde, hvor det er muligt at etablere sig på anden vis og derved komme til at betale en lavere moms. Dette, sammenholdt med at et af formålene med EU er at skabe et fælles indre marked, medfører, at der som udgangspunkt ikke er noget til hinder for at etablere grænsehandelskoncepter.

Dog følger det af den gennemgåede praksis fra EU-domstolen, at der stilles nogle krav til transaktionerne.

For det første skal der være tale om afgiftspligtige personer, der handler i deres egenskab af at være afgiftspligtige, jf. Momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a. Disse skal udøve selvstændig økonomisk virksomhed og hensigten skal være at opnå indtægter af en vis varig karakter, jf. Momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1. Det afgørende er ikke om den afgiftspligtige opnår indtægter af varig karakter, men dette skal være hensigten. Parterne, der indgår i et grænsehandelskoncept, skal derfor være afgiftspligtige personer, der udøver selvstændig økonomisk virksomhed. I præmis 55 i Halifax-dommen har EU-domstolen sagt, at den økonomiske virksomhed skal kunne konstateres på et objektivt grundlag. Økonomisk virksomhed kan derfor konstateres ved, at den afgiftspligtige leverer sine varer mod vederlag, og at denne aktivitet udøves med en vis regularitet, jf. Momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a og artikel 9, stk.1. Da vurderingen af den økonomiske aktivitet skal være objektiv, så skal formålet med transaktionerne ikke tillægges vægt. Årsagen til, at formålet med transaktionerne som udgangspunkt ikke skal lægges til grund, er, at det ville medføre, at alle transaktioner ikke blev behandlet ens. Momsen skal pålægges alle transaktioner, der foretages af en afgiftspligtig person, når denne handler i sin egenskab af at være afgiftspligtig, uanset hvad dennes bevæggrund til at foretage transaktionen er. Skulle der anlægges en subjektiv vurdering, hvilket det ville være, hvis formålet med transaktionen skulle fastslås, så ville det medføre, at alle transaktioner ikke blev behandlet ens, og dermed ville neutralitetsprincippet ikke blive overholdt.

EU-domstolen lægger vægt på, at levering af et gode ifølge Momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a og artikel 14, stk. 1 omfatter enhver overdragelse af retten til at råde som ejer. Det er således ikke den nationale praksis for ejendomsret, der skal følges, da dette ville medføre at praksis for, hvornår momsen blev pålagt i de forskellige medlemsstater, ville være forskellig. Udgangspunktet med, at det ikke er de nationale bestemmelser om ejendomsret, der skal anvendes, fremmer også formålet med at skabe et indre marked. Dette medfører også, at neutralitetsprincippet overholdes, således at transaktioner behandles ens i alle medlemsstaterne, og at forbrugernes valg dermed ikke påvirkes af momsen. I forhold til grænsehandelskoncepter medfører det, at samarbejdspartneren i Tyskland skal opnå retten til at råde over varerne, før han kan anses for at levere dem til kunderne.

Der skal foreligge to selvstændige transaktioner for at samarbejdspartneren i Tyskland kan anses for at være den, der sælger en vare til kunden. Det følger af EU-domstolens afgørelse i Auto Lease, at det skal vurderes, hvilke transaktioner, der reelt sker, og der derfor skal foretages en helhedsvurdering. Derfor er det ikke nok alene at se på, hvilke fakturaer bliver udstedt. EU-domstolen vurderer konkret, hvem der opnår retten til at råde som ejer over varerne, og dermed hvem der overdrager denne ret til kunden.

EU-domstolen vurderer for hvis regning og risiko transaktionerne sker. Den økonomiske risiko er en faktor, der indgår i vurderingen af, om der drives selvstændig økonomisk virksomhed. I forhold til grænsehandelskoncepter skal der derfor foreligge to selvstændige transaktioner, der hver gennemføres for henholdsvis den danske og den tyske virksomheds regning og risiko.

EU-domstolen har opstillet en misbrugsbetragtning, hvormed en afgiftspligtig i visse tilfælde ikke kan påberåbe sig en fordel, han ville opnå efter Momssystemdirektivet. Denne misbrugsbetragtning består af to led. For det første skal transaktionerne formelt opfylde artiklerne, hvorefter en afgiftsfordel søges opnået, men det skal stride mod formålet med denne artikel at tildele afgiftsfordelen. For det andet skal det eneste formål med transaktionen være at opnå denne afgiftsfordel. Transaktionerne kan med andre ord siges at skulle være forretningsmæssigt begrundede, og ikke alene foretages med det for øje at opnå en afgiftsfordel. Det er tvivlsomt, om misbrugsbetragtningen kan påberåbes i forhold til grænsehandelskoncepter. Dette fordi, at EU-domstolen også har udtalt, at afgiftspligtige ikke har pligt til at indrette deres virksomhed således, at de betaler den højeste moms, når der er andre muligheder. Derfor er der som udgangspunkt ikke noget til hinder for, at virksomheder indgår i grænsehandelskoncepter, hvor en mulighed for mersalg grundet den lavere moms i et andet EU-land udnyttes. Driver den ene part i grænsehandelskonceptet ikke selvstændig økonomisk virksomhed, og sker der ikke levering til denne part, så er misbrugsbetragtningen ikke relevant, da betingelserne i Momssystemdirektivet ikke er opfyldt.

EU-domstolen betragter ikke grænseoverskridende transaktioner anderledes end transaktioner, der foregår internt i en medlemsstat. De samme betingelser skal opfyldes for begges vedkommende. Den eneste forskel er i forhold til artikel 14 i Momssystemdirektivet, hvorefter leveringsstedet

fastsættes. Grænsehandelskoncepter skal derfor ikke pålægges strengere vilkår end andre samarbejder, der foregår internt i en medlemsstat mellem afgiftspligtige.

Sammenfattende kan det siges, at grænsehandelskoncepter kan accepteres i forhold til EU-retten. Der skal være tale om to parter, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, og retten til at råde over varerne skal overgå fra den ene part til den anden, inden denne råderet overgives til kunden. Grænsehandelskoncepterne skal være forretningsmæssigt begrundede og leveringsstedet fastsættes ud fra artikel 32 i Momssystemdirektivet, der tager udgangspunkt i varens fysiske placering. Momsen skal derfor som udgangspunkt betales i det land, hvor varen befinder sig, når transporten til kunden begynder.

7. Konklusion

Gældende ret vedrørende grænsehandelskoncepter er, at parterne, der indgår i grænsehandelskonceptet, skal være afgiftspligtige personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, jf. Momslovens § 3, stk. 1. Endvidere skal retten til at råde som ejer overgå fra den ene part i grænsehandelskonceptet til den anden for til sidst at overgå til kunden, jf. Momslovens § 4, stk. 1. For at finde frem til, om parterne i grænsehandelskonceptet driver selvstændig økonomisk virksomhed, så foretager domstolene og Landsskatteretten en konkret vurdering af, hvilke transaktioner der sker. Ved at foretage en konkret vurdering, så ser domstolene og Landsskatteretten på, hvad der reelt sker med varen, fremfor hvordan parterne i grænsehandelskonceptet vil have transaktionerne til at fremstå. I vurderingen af, om parterne driver selvstændig økonomisk virksomhed, og om der foreligger to transaktioner, er der nogle kriterier, der gennemgående bliver lagt vægt på. Disse kriterier er fast forretningssted, råderetten over varen, regning og risiko, fastsættelse af prisen og transport. Hvem der har retten til at råde som ejer samt transporten er kriterier, der fremgår direkte af Momslovens § 4, stk. 1 og § 14, stk. 1, nr. 1 og 2. Kriterierne om fast forretningssted, regning og risiko og fastsættelse af prisen fremgår ikke direkte af Momsloven. Disse kriterier udledes dog af, at der skal være tale om en afgiftspligtig person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, jf. Momslovens § 3, stk. 1. Kriterierne kan siges at være en forudsætning for at drive selvstændig økonomisk virksomhed.

Det er ikke de enkelte betingelser, som er opstillet, der afgør om momsens skal betales i det ene eller andet land, men der er tale om en helhedsvurdering. Er resultatet af helhedsvurderingen, at der foreligger to selvstændige transaktioner, hvor råderetten over varen først overgår fra den afgiftspligtige i Danmark til den afgiftspligtige i Tyskland, og dernæst fra den afgiftspligtige i Tyskland til kunden, så skal der svares tysk moms. Er der derimod tale om, at der ikke foreligger to transaktioner, men at råderetten overgår fra den afgiftspligtige i Danmark til kunden, så skal der svares dansk moms. Bliver varen transporteret, så er det det land, hvor varen befinder sig på tidspunktet for transportens begyndelse, der har retten til at pålægge momsens, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2. Ved at foretage en konkret vurdering af, hvilke transaktioner der foretages, så vurderer domstolene og Landsskatteretten også, om grænsehandelskoncepterne er forretningsmæssigt

begrundede. Der skal være realiteter bag de transaktioner der foretages, og de skal ikke alene have til formål at flytte leveringsstedet til Tyskland.

I forhold til EU-domstolen, så lægger denne også vægt på, at der sker to selvstændige transaktioner, hvor retten til at råde som ejer bliver overdraget, jf. Momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a og artikel 14, stk. 1. De nationale domstole og Landsskatteretten følger også EU-domstolens forståelse af leveringsbegrebet i artikel 14, stk. 1.

Kriteriet, der omhandler, at samarbejdspartneren i Tyskland skal have et fast forretningssted, fremgår ikke direkte af den praksis fra EU-domstolen, som er gennemgået. Dog kan dette kriterium ikke siges at stride mod EU-domstolens praksis. Dette fordi, at det følger af Momssystemdirektivet, at den afgiftspligtige skal handle i sin egenskab af at være afgiftspligtig, han skal drive økonomisk virksomhed og at han skal have råderetten over varerne, jf. Momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a, artikel 9, stk. 1 og artikel 14, stk. 1. Det, at virksomheden har et fast forretningssted, er en forudsætning for, at der kan drives økonomisk virksomhed med salg af varer.

For hvis regning og risiko en transaktion sker er en faktor, som både EU-domstolen og de nationale domstole lægger vægt på. De nationale domstole og Landsskatteretten lægger også vægt på, hvem der fastsætter prisen. Dette kriterium indikerer for hvis regning og risiko en transaktion sker, da den, der fastsætter prisen, har interessen i at opnå en avance, der modsvarer den risiko, der er forbundet med transaktionen. Derfor er der ikke noget til hinder for, at kriteriet om, hvem der fastsætter prisen, inddrages i den samlede vurdering.

Transporten af varen har også betydning for, i hvilket land momsens skal betales. Transporten følger af Momslovens § 14, stk. 1, nr. 1 og 2 og Momssystemdirektivets artikel 31 og 32. Ifølge både national praksis og EU-praksis tages der udgangspunkt i varens fysiske placering på tidspunktet for transportens begyndelse. Befinder sælgeren sig i en anden medlemsstat end køberen, så må sælgeren ikke være involveret i transporten, når der foreligger et salg til en køber, der ikke er registreret. Er han det, så foreligger der et fjernsalg, der er omfattet af Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, 2. og 3. pkt. I forhold til den nationale praksis, hvor der ses bort fra den transport, der sker fra den danske virksomhed til den tyske i det tilfælde, at den tyske ikke opnår nogen råderet over varerne, er denne praksis heller ikke i modstrid med EU-domstolens. Dette fordi, at ifølge EU-domstolens praksis, så er det en forudsætning for at levere varen, at sælgeren har råderetten.

I de gennemgåede afgørelser ses det også, at grænsehandelskoncepter er forsøgt med anvendelse af en fuldmagt. Denne måde at konstruere sig på er hidtil ikke accepteret i national praksis. Dette fordi, at transaktionerne ikke var forretningsmæssigt begrundede. Dog er der ikke noget til hinder for, at fuldmagter kan anvendes i grænsehandelskoncepter. Det følger af EU-domstolens praksis, at de samme krav stilles til indenlandske transaktioner som til grænseoverskridende transaktioner. Den eneste forskel er transporten. Derfor skal fuldmagtsgiver være en afgiftspligtig person, der handler i dennes egenskab, og som driver selvstændig økonomisk virksomhed, jf. Momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a og artikel 9, stk. 1. Transaktionerne skal ske for fuldmagtsgivers regning, og

risiko og retten til at råde over varerne skal overgå fra fuldmagtsgiver til køberen. Transaktionerne skal med andre ord være forretningsmæssigt begrundede. Endvidere skal varerne ikke befinde sig i Danmark, når transporten til kunden begynder, jf. Momssystemdirektivets artikel 32.

Sammenfattende kan det siges, at de betingelser, som de nationale domstole og Landsskatteretten anvender i deres vurdering af, i hvilket land momsen skal betales, er i overensstemmelse med EU-domstolens praksis. Det afgørende er, at begge parter, der indgår i grænsehandelskonceptet, er afgiftspligtige personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, jf. Momslovens § 3, stk. 1. Endvidere skal der foreligge en overdragelse af retten til at råde som ejer over varerne fra den ene afgiftspligtige til den anden, jf. Momslovens § 4, stk. 1. Er disse betingelser opfyldt, så er udgangspunktet, at momsen skal svares i det land, hvor transaktionerne foretages, jf. Momslovens § 4, stk. 1 og § 14, stk. 1, nr. 1. Foreligger der transport af varen, så er udgangspunktet, at transaktionen skal momsbes i den medlemsstat, hvor transporten til kunden påbegyndes, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2.

8. Litteraturliste

8.1 Bøger:

Bønsing, Sten, Almindelig Forvaltningsret, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 3. udgave, 2. oplag, 2013

Christensen, Jens Peter, Jørgen Albæk Jensen og Michael Hansen Jensen, Dansk Statsret, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 1. oplag, 2012

Evald, Jens, Retskilderne og den juridiske metode, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2. udgave, 2. oplag, 2000

Jørgensen, Lars Loftagerm Børge Aagaard Pedersen og Lars Rasmussen, Momsloven med kommentarer, Forlaget Thomson, 5. udgave, 1. oplag, 2007

Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 1. oplag, 2014

Sørensen, Karsten Engsig, Poul Runge Nielsen og Jens Hartig Danielsen, EU Retten, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 6. udgave, 1. oplag, 2014

Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen, Retskilder og retsteorier, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 4. udgave, 1. oplag, 2014

8.2 Direktiver og love:

www.karnov.dk

Direktiv 2006/112, Momssystemdirektivet

Direktiv 77/388/EØF - 6. Momsdirektiv

Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21.06.2016, Momsloven

Lov 169 af 05.06.1953, Grundloven

Folketingstidende 1993-94, Tillæg A, Bind 3

8.3 EU domme:

www.curia.europa.eu

C-320/88, Shipping and Forwarding

C-185/01, Auto Lease

C-255/02, Halifax

C-354/03, Optigen

C-446/13, Fondarie 2A

8.4 Nationale domme:

www.karnov.dk

SKM2002.357.LSR

SKM2009.664.LSR

SKM2010.389.LSR

SKM2010.396.HR (UfR2010.2506H)

SKM2013.850.VLR

SKM2014.271.BR

SKM2015.122.BR

8.5 Styresignaler fra SKAT:

www.skat.dk

SKM2010.734.SKAT

8.6 Hjemmesider

https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index_da.htm , kl. 17:10, 15.05.2018

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf , kl. 17:00, 15.05.2018

http://www.skm.dk/media/1530969/status_over_graensehandel_2017.pdf , kl. 11:00, 06.05.2018

<https://skatteenkestyrelsen.dk/om-os/organisation/landsskatteretten/> , kl. 12:20, 10.05.2018

Ordoptælling	
Statistik:	
Sider	54
Ord	23.168
Tegn (ingen mellemrum)	132.303
Tegn (med mellemrum)	155.345
Afsnit	474
Linjer	2.086
<input checked="" type="checkbox"/> Medtag fodnoter og slutnoter	
<input type="button" value="OK"/>	