



Grænsehandelskoncepter - I et momsretligt perspektiv

Cross-border transactions from a VAT perspective

KANDIDATSPECIALE

Afleveringsdato: 20.05.2019

**Juridisk Institut
Aalborg Universitet**

**Forfatter:
Nivetha Kugathanan**

Studienummer: 20144333
Uddannelse: Cand.merc.jur
Vejleder: Charlotte Sørensen

Indholdsfortegnelse

1. Abstract	4
2. Indledning	6
3. Problemformulering	7
4. Metode	7
4.1 Retskilder og kilder	8
4.2 Retskilder.....	8
4.2.1 Loven	8
4.2.2 Retspraksis	9
4.3 Kilder	10
4.3.1 Administrativ praksis.....	10
4.3.2 Cirkulærer	11
4.3.3 Retslitteratur	11
4.4 Anvendelsen af fortolkningsprincipper	11
5. Afgrænsning	14
6. Grundlæggende momsretlige forudsætninger	15
6.1 Leverancebegrebet - Momslovens § 4.....	15
6.2 Leveringsstedet - Momslovens § 14.....	16
6.3 SKATs styresignal - SKM.2010.734.SKAT	17
7. Tilsidesættelse af grænsehandelskoncepter	19
7.1 Anvendelsen af realitetsbetragtningen	19
7.2 Anvendelsen af misbrugsbetragtningen	21
7.3 Delkonklusion	25
8. Grænsehandelskoncepter - Fastlæggelse af leveringsstedet	27
8.1 Retten til at råde over godet som ejer	27
8.1.1 Betingelser vedrørende begrebet retten til at råde over godet som ejer	27
8.1.2 Delkonklusion.....	31
8.2 Fast forretningssted	32
8.2.1 Betingelser vedrørende fast forretningssted	32
8.2.2 Delkonklusion.....	38
8.3 Egen regning og risiko	38
8.3.1 Betingelser vedrørende egen regning og risiko	39
8.3.2 Delkonklusion.....	41
8.4 Fuldmagt	42

8.4.1 Betydningen af etableret fuldmagt.....	42
8.4.2 Delkonklusion.....	45
8.5 Transport	45
8.5.1 Betydningen af transporten.....	46
8.5.2 Delkonklusion.....	50
9. Konklusion	51
10. Litteraturliste	54
10.1 Faglitteratur:	54
10.2 Love og direktiver:	54
10.3 National praksis:.....	54
10.4 EU praksis:	55
10.5 Hjemmesider:	55

1. Abstract

Each country within the European Union (EU) has different VAT rates, e.g. VAT rate in Denmark is 25 percent compared to 19 percent in Germany, which means that goods sold in Germany are cheaper than the same products sold in Denmark. Therefore, some companies achieve a competitive advantage in relation to the internal market trading and the private consumers achieve ultimately savings in the VAT payment, when the Danish VAT is not paid. Therefore, the purpose of this master's thesis is to clarify the applicable law related to cross-border arrangements. This will be answered based on the use of the legal method called the dogmatic method. This method systematize, describes and interprets applicable law. From the use of this method, it will be clarified, which conditions that are required for goods to be liable for VAT in relation to determining in which country the VAT taxation must be placed, when consumers purchase their goods through cross-border collaborations.

In order to answer the above mentioned issue, the rules in the Danish Value Added Tax Act was applied, which is formed on the basis of the Council Directive 2006/112/EC in the EU's common system of Value Added Tax. Since this is an EU-directive, The Member States, including Denmark, are required to implement the Danish Value Added Tax Act in accordance with the EU's common system of Value Added Tax.

Based on the analysis of both the national and EU case law, it can be deduced that two independent transactions are required, if each parties are located in two different countries, and at the same time are considered to be self-employed. Two independent transactions must take form of a trade from the party in Denmark to the party in Germany and a trade between the party in Germany and the Danish customer. In order to distinguish between two independent transactions and one transaction from the party in Denmark, some conditions are included in the assessment. The conditions that are emphasized include the fact that the party in Germany has been given the right to dispose of the goods, so the party obtains the right to sell the goods to a Danish customer with a lower VAT. It is also important to assess whether the German party can be considered to have a permanent establishment in Germany with premises, as an agreement with the customers can be made. However, factors, such as financial risk, pricing and transport, do have an impact on which country that are responsible to pay the tax.

Based on the aforementioned conditions, Germany has the right to charge VAT when the taxable party in Germany can be considered to conduct independent economic activity. Otherwise, Denmark has the right to charge VAT when there is only one transaction from the taxable person in Denmark

to the customer, and the party in Germany can be considered as artificially established to take advantage of the VAT difference. The courts apply in several cases a substantive consideration in assessing of whether or not to disregard the use of cross-border arrangements. It can be concluded that there is a correlation between the Danish domestic courts and the case law of the Court of Justice of the EU. This is reflected by an objective overall assessment of the conditions that are required in relation to determining in which country the VAT is to be imposed.

2. Indledning

Moms er en merværdiafgift, som er en flerledet indirekte skat, der opkræves for hver transaktion af salg af varer og ydelser, der foretages. Danmark fik som et af de første lande i 1967 en generel merværdiafgift. Det vil sige en afgift på merværdien i alle led af den erhvervsmæssige omsætning. Formålet med loven var og er, at den skal være neutral. Dette følger momssystemets grundlæggende princip, som også benævnes neutralitetsprincippet. Neutralitetsprincippet fastlægger netop, at momsen skal være neutral i forhold til producenter og forbrugers valg af afgiftspligtige varer og tjenesteydelser, da det i modsat fald vil virke konkurrenceforvridende for virksomhederne. Dette er begrundet i, at momsen er en flerledsavgift med et fiskalt formål for øje, da det er en af de væsentligste indtægtskilder for den danske stat.¹

I 1933 opstod det indre marked inden for Det Europæiske Fællesskab (EF) med formålet om skabe den frie bevægelighed for varer, personer, tjenesteydelser og kapital mellem medlemsstaterne inden for EU og dermed skabe lige konkurrencevilkår for virksomhederne. Formålet har derfor været at skabe et fælles merværdisystem inden for EU ved at implementere EU-direktivet i den nationale lovgivning i Danmark. Implementeringen af det 6. Momssystemdirektiv (77/388/EØF) i 1977 medførte derfor en ændring af den danske momslov, som udvidede, hvilke transaktioner der var omfattet af afgiftspligten.² Momsloven udgør i dag en implementering af Momssystemdirektivet (2006/112/EF), som er en omarbejdning af det 6. Momssystemdirektiv. Momsloven er dermed søgt harmoniseret gennem direktiver, men på trods af harmoniseringen, anvendes der fortsat forskellige individuelle momssatser i de forskellige medlemsstater inden for EU. Dette bevirker, at det findes mere attraktivt for de danske forbrugere at foretage indkøb i udlandet fremfor at handle i Danmark. Af denne årsag forsøger virksomhederne således på anden vis at etablere sig således, at de undgår at den endelige forbruger skal betale den høje danske moms. Dette problem er særligt relevant at se på i forhold til den tyske grænse som de danske erhvervsdrivende er i konkurrence med, da der i Tyskland er tale om en momssats på 19 procent, herunder 7 procent på udvalgte varer, mens den danske momssats ligger på hele 25 procent.³ Denne momsforskel medfører en vis ubalance ved handel over landets grænser, da virksomhederne netop forsøger at opnå konkurrencefordele og forbedre konkurrenceevnen over for konkurrenterne på det indre marked. De danske virksomheder forsøger dermed at sælge

¹ Henkow, Oskar og Thygesen, Jette, Grundlæggende momsretlige principper - i teori og praksis, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2015, s. 21

² Henkow, Oskar og Thygesen, Jette, Grundlæggende momsretlige principper - i teori og praksis, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2015, s. 12

³ <https://www.gtai.de/GTAI/Navigation/EN/Invest/Investment-guide/The-tax-system/value-added-tax-vat.html>

varer til en lavere pris til de danske forbrugere ved at anvende den lavere tyske moms på 19 procent frem for de danske 25 procent i de tilfælde, hvor leveringsstedet flyttes på den anden side af den dansk-tyske grænse.

3. Problemformulering

Specialets formål er at klarlægge, hvad der er gældende ret i forbindelse med grænsehandelskoncepter ud fra et momsretligt perspektiv. Dette vil ske gennem en analyse af gældende regler og principper ved fastsættelse af leveringsstedet, for derefter at tage stilling til, i hvilke tilfælde grænsehandelskoncepter vurderes tilsidesat af henholdsvis skattemyndighederne, Landsskatteretten samt de nationale domstole og EU-Domstolen. I denne analysedel bliver der taget stilling til, hvorvidt en realitets- og misbrugsbetragtning bliver anvendt i vurderingen af, hvorvidt transaktionerne kan tilsidesættes. Herefter ønskes belyst, hvilke betingelser der lægges vægt på ved vurderingen af leveringsstedet. Idet de momsretlige regler er harmoniseret ved Momssystemdirektivet, findes det relevant at undersøge, om den nationale praksis er i overensstemmelse med de betingelser, som EU-Domstolen lægger vægt på. Dette er begrundet i, at der med tiden er opstået situationer, hvor danske virksomheder og forbrugere opnår en økonomisk fordel ved at placere transaktioner med varer uden for landets grænser som følge af forskellige momssatser i de forskellige medlemsstater inden for EU. For at få belyst ovenstående problemstilling, vil følgende problemformulering blive besvaret:

Hvad er gældende ret ved stillingtagen til, hvordan leveringsstedet bliver fastlagt ved handel på tværs af landegrænser inden for EU?

4. Metode

For at besvare specialets problemformulering, er det vigtigt at fastlægge hvilken metode der anvendes. I teorien sondres der overordnet set mellem juridisk metode og retsdogmatisk metode, hvor sidstnævnte er en analytisk-deskriptiv metode. Juridisk metode angår det praktiske livs opgaveløsning, mens retsdogmatisk metode går ud på at beskrive, analysere og systematisere gældende ret.⁴ I følgende speciale vil den retsdogmatiske metode blive anvendt i forhold til at fastlægge gældende ret i forbindelse med anvendelsen af grænsehandelskoncepter. Dette vil fastlægges ud fra en vurdering af, hvilke betingelser der anvendes ved fastlæggelse af leveringsstedet og om disse betingelser i den nationale praksis er i overensstemmelse med EU-retten. Det metodiske arbejde med specialet har

⁴ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 1. oplag, 2014, s. 190

således ikke til formål at løse konkrete juridiske konflikter, men derimod beskrive gældende retsregler og fastlægge praksis og principper inden for retsområdet for grænsehandelskoncepter. Specialet vil således bestå af en fortolkning og analyse af retskilder i forhold til at kunne fastlægge, hvilke betingelser der skal være opfyldte for at kunne anvende grænsehandelskoncepter. Desuden vil der være en beskrivelse af gældende retsregler og retspraksis i forhold til at kunne vurdere, hvorvidt betingelserne der anvendes nationalt og EU-retligt, er i overensstemmelse med hinanden.

I det følgende kapitel vil der blive inddraget forskellige retskilder og kilder ved behandlingen af specialets overordnede problemformulering og disse kan tillægges forskellig retskildemæssig værdi efter den retlige trinfølge.

4.1 Retskilder og kilder

For at fastlægge gældende ret i forbindelse med fastlæggelse af leveringsstedet, vil traditionelle retskilder og kilder blive anvendt. Retskilderne inddeles typisk i henholdsvis loven, retspraksis, sædvaner og forholdets natur. Kilderne adskiller sig fra de traditionelle retskilder i form af, at de reelt set ikke kan anses for at være gældende ret, men får stor betydning, da disse i høj grad anvendes i praksis.

4.2 Retskilder

4.2.1 Loven

Specialet tager udgangspunkt i Momsloven⁵, som er udarbejdet på baggrund af Momssystemdirektivet⁶, som også danner grundlaget for specialet. Momsloven er en national lovbekendtgørelse og regulerer blandt andet reglerne for, hvornår der skal pålægges moms på varer i Danmark. En lovbekendtgørelse er defineret som en sammenskrivning af den oprindelige hovedlov og efterfølgende ændringslove.⁷ Momsloven hører under retskildegruppen loven, hvorved forstås nedskrevne retsregler, som umiddelbart kan håndhæves ved domstolene. Ifølge den retlige trinfølge er Grundloven den højst rangeret retskilde i Danmark, som også betegnes *lex superior* (den højere lov), som går forud for en trinlavere regel. Herefter følger *lex specialis* (den specielle lov), som Momsloven hører under og som går forud for den generelle lov, som også betegnes *lex generalis*.⁸ Loven skal derfor kunne fortolkes i overensstemmelse med Grundlovens § 43, hvoraf fremgår: "*Ingen skat skal pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov*".⁹ Lovregler er bindende og udstedt af myndigheder, som forpligter borgeren til at følge disse. Loven er dermed den højst prioriteret retskilde og har forrang for andre

⁵ Lov om merværdiafgift, LBK nr. 760 af 21.06.2016

⁶ Rådets direktiv 2006/112/EF

⁷ https://www.ft.dk/da/ofte-stillede-spoergsmaal/lov_hvad-er-en-lovbekendtgoerelse

⁸ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 2014, s. 295

⁹ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 2014, s. 244

anvendte retskilder, da den er øverst i retskildehierarkiet og anses derfor som værende den primære retskilde.¹⁰

Specialet behandler endvidere, hvorvidt fastlæggelse af leveringsstedet er i overensstemmelse med EU-retten, hvorfor Momssystemdirektivet inddrages. Momssystemdirektivet er inkorporeret i den ovenfornævnte Momslov, da der er tale om et EU-direktiv, som betegnes som værende retsakter rettet mod medlemsstaterne, som skal implementere reglerne i den nationale ret.¹¹ Momssystemdirektivet trådte i kraft den 1/1-2007 på baggrund af EF's 6. Momssystemdirektiv¹² og 1. Momssystemdirektiv fra 1967¹³ som nu danner grundlaget for et fælles merværdiafgiftssystem inden for Den Europæiske Union (forkortes herefter EU). Som udgangspunkt har et direktiv ikke direkte retsvirkning for borgerne og er alene bindende for medlemsstaterne, som skal sikre reglernes indførelse, som sker ved lov, hvilket betyder, at disse er inkorporeret i Momsloven og at de dermed implicit skal overholdes af borgerne.¹⁴ De nationale myndigheder bestemmer dog selv form og midler for gennemførelsen af direktivet.¹⁵ Momsloven skal dermed fortolkes ud fra princippet om en direktivkonform fortolkning, som betyder, at de nationale domstole i Danmark har pligt til at fortolke og anvende de nationale regler i overensstemmelse med EU-direktivet.¹⁶ Formålet med Momssystemdirektivet er at skabe en fælles harmonisering på momsområdet inden for EU således, at der ikke opstår konkurrenceforvridning mellem medlemsstaterne. Anvendelsen af Momssystemdirektivet vil belyse, hvorvidt implementeringen af reglerne i Momsloven er i overensstemmelse med EU-retten i forhold til fastlæggelsen af leveringsstedet og dermed i hvilket land momsens skal beskattes.

4.2.2 Retspraksis

For behandlingen af specialets problemstilling, er det relevant at anvende forskellige relevante afgørelser til at fastslå, hvilke betingelser der lægges vægt på ved fastlæggelse af leveringsstedet. Retspraksis er dermed med til at give et retvisende billede af, hvordan domstolssystemet og skattemyndighederne i Danmark behandler sagerne omkring grænsehandelskoncepter. Den retskildemæssige værdi af afsagte domme og afgørelser er, at domstolene kan anvende tidligere afsagte afgørelser i deres bedømmelse, således at borgerne kan forvente en behandling som andre har fået, hvilket er i

¹⁰ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 2014, s. 243

¹¹ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 2014, s. 259

¹² Rådets direktiv 77/388/EØF

¹³ Rådets direktiv 67/227/EØF

¹⁴ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2. udgave, 2018, s. 278

¹⁵ Sørensen, Karsten Engsig, Poul Runge Nielsen og Jens Hartig Danielsen, EU Retten, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 6. udgave, 1. oplag, 2014, s. 97

¹⁶ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 2014, s. 261

overensstemmelse med lighedsprincippet.¹⁷ Inden for denne retskildegruppe har det stor betydning, hvilken instans der har afsagt afgørelsen. En højesteretsdom har højere retskildemæssig værdi end landsretsdomme og byretsdomme, og en landsretsdom har højere retskildemæssig værdi end en byretsdom. En højere rangeret domstol kan dermed ikke være bundet af tidligere retspraksis ved en lavere rangeret domstol og en lavere rangeret domstol er dermed forpligtet af en højere rangeret domstols tolkning inden for samme område.¹⁸ Desuden har præjudikatværdien også betydning inden for domsafsigelse i forhold til, hvorvidt der er afsagt dom med eller uden dissens. En dom afsagt uden dissens, hvor der har været enighed blandt dommerne i en sag, har højere retskildemæssig værdi end en dom afsagt med dissens, hvor der modsat har været uenighed blandt dommerne.

For at finde ud af, om den nationale praksis er i overensstemmelse med EU praksis, vil der desuden blive anvendt EU-retlige afgørelser, som har betydning for undersøgelsen af, om de betingelser der anvendes ved fastlæggelsen af leveringsstedet, er tilsvarende de betingelser, som anvendes ved de nationale afgørelser. EU-Domstolen har en betydelig præjudikatsværdi, idet EU-domstolen er den øverste autoritative, der fortolker EU-retten og dermed fastlægger gældende ret inden for et område. De nationale domstole har således mulighed for at rette forespørgsel til EU-Domstolen i form af præjudicielle forelæggelser, hvorefter de kan anvende fortolkningen af disse retsakter, hvilket desuden må tillægges betydning.¹⁹ Denne undersøgelse er begrundet i, at Momsloven som tidligere nævnt skal fortolkes i overensstemmelse med Momssystemdirektivet og derfor findes det relevant at undersøge om dette gør sig gældende i praksis.

4.3 Kilder

4.3.1 Administrativ praksis

Ved behandlingen af retspraksis, beskæftiges endvidere med sager behandlet ved Landsskatteretten. Landsskatteretten er et uafhængigt nævn og er rangeret under de almindelige domstole, hvormed kendelser afsagt af Landsskatteretten dermed har lavere retskildemæssig værdi end domme afsagt af domstolssystemet.²⁰ Domstolene er således ikke bundet af disse kendelser og har mulighed for at foretage ændringer uafhængigt af disse.²¹ Der vil derfor blive taget forbehold for anvendelsen af disse

¹⁷ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 2014, s. 297

¹⁸ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 2014, s. 305

¹⁹ Sørensen, Karsten Engsig, Poul Runge Nielsen og Jens Hartig Danielsen, EU Retten, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 6. udgave, 1. oplag, 2014, s. 107

²⁰ <https://skatteankestyrelsen.dk/om-os/organisation/landsskatteretten/>

²¹ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 2014, s. 340

kendelser, da de ikke kan tillægges samme retskildemæssig værdi som afgørelser afsagt ved domstolssystemet. Dog vil kendelser fra Landsskatteretten blive tillagt en vis retskildemæssig værdi i specialet, såfremt der ikke er afsagt dom eller afgørelse ved højere instans inden for det pågældende område samt i situationer, hvor domstolene anvender kendelser fra Landsskatteretten i argumentationen for behandlingen af fremtidige sager. Dette er begrundet i, at Landsskatteretten netop er uafhængige af SKAT og derfor får en anden kildemæssig betydning for gældende ret på området, hvor der ikke er afsagt afgørelser fra højere instanser.

4.3.2 Cirkulærer

Ved anvendelsen af kilderne indgår der desuden et styresignal udstedt af skattemyndighederne. Et styresignal er en præcisering af, hvordan skattemyndighederne mener, at praksis bør være på et givent område. Et styresignal betegnes som værende et cirkulære, hvilket også er kendetegnet som værende en generel tjenestebefaling udstedt af overordnede myndigheder. Et cirkulære er gældende og bindende for forvaltningsmyndighederne og anses som værende en intern retningslinje, men anses ikke som værende en retskilde ved domstolene.²² Den retskildemæssige værdi af et cirkulære er dermed lavere end loven og retspraksis i retskildehierarkiet. Ved anvendelsen af disse cirkulærer, tages der i det følgende forbehold for den retskildemæssige værdi, men i de tilfælde, hvor domstolene anvender disse i afgørelsen af en sag, må de tillægges en vis værdi i forhold til at kunne fortolke og systematisere gældende ret inden for området.

4.3.3 Retslitteratur

Retslitteraturen fremkommer af, at en forfatter støtter sig op ad allerede opnåede videnskabelige resultater, hvormed der altså ikke fastlægges ny ret. Retslitteraturen kan derfor ikke anses for at være en egentlig retskilde i den forstand, at videnskabelig litteratur som udgangspunkt kræver fremlæggelse af nye resultater.²³ Det er derfor vigtigt at have for øje, at anvendelsen af juridisk litterære fagbøger i følgende speciale ikke anvendes som en retskilde, men derimod anvendes til at forstå, hvilke problematikker der er inden for retsområdet, og hvordan grænsehandelskoncepter forsøges løst i praksis.

4.4 Anvendelsen af fortolkningsprincipper

For at kunne fastlægge de gældende momsretlige regler og retspraksis i forbindelse med grænsehandelskoncepter, er det vigtigt at fastslå, hvilke fortolkningsprincipper der anvendes. Ved fastlæggelsen

²² Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 2014, s. 336

²³ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 2014, s. 346

af de forskellige fortolkningsprincipper, tages der hensyn til neutralitetsprincippet, som er et grundlæggende princip, der gælder inden for momsretten. Ifølge neutralitetsprincippet, skal alle transaktioner momses en gang, og momsen må ikke påvirke den endelige forbrugers valg. Dette er begrundet i, at momsen er en flerledsafgift med et fiskalt formål for øje. Det betyder, at formålet med opkrævning af momsen er af økonomiske årsager i forhold til at få penge i statskassen.²⁴ Der er således tale om en neutral moms i forhold til forbrugerne, hvilket også medfører, at momsen skal være neutral i de tidligere led i transaktionskæden, da momsen ellers vil give sig til kende i efterfølgende led. Neutralitetsprincippet har dermed til formål at sikre, at medlemsstaterne inden for EU frit kan handle med hinanden på tværs af landegrænserne med en neutral moms.²⁵ Dette sikrer også samtidigt, at der ikke sker dobbeltbeskatning i form af at pålægge transaktionerne moms to gange og samtidig undgå situationer, hvor der slet ikke pålægges moms. Det er således neutralitetsprincippet, der er afgørende for anvendelsen af de forskellige fortolkningsprincipper, da domstolssystemet skal fortolke de momsretlige afgørelser i overensstemmelse med neutralitetsprincippet. Neutralitetsprincippet hænger også sammen med den misbrugsbetragtning, som er opstillet af EU-Domstolen ved vurderingen af, i hvilket land momsbeskatningen skal ske.²⁶ Dette er begrundet i at transaktioner, der kan anses som værende misbrug af momsretten, vil stride mod neutralitetsprincippet. Dette vil blive behandlet senere i specialet.

Fortolkningsprincipperne er vigtige at forholde sig til, i forhold til hvordan lovtekster og retsregler skal forstås.²⁷ Valg af fortolkningsprincipper foretages på baggrund af de retlige værdier, som skabes ved et betydeligt arbejde med det juridiske stof samt indlevelse i retsområdet.²⁸ Udgangspunktet for al lovfortolkning er en ordlydsfortolkning, hvormed forstås, at der fortolkes i overensstemmelse med hvad der konkret står i loven, og der ses på, hvad den konkrete regel retter sig mod.²⁹

Idet Momsloven skal fortolkes i overensstemmelse med Momssystemdirektivet, skal der i tvivlstilfælde fortolkes EU konformt.³⁰ I situationer hvor lovteksten og retstilstanden fremgår mere klar, vil der kunne anvendes nogle fortolkningsprincipper i forhold til at fastlægge retstilstanden. Der sondres

²⁴ Henkow, Oskar og Thygesen, Jette, Grundlæggende momsretlige principper - i teori og praksis, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2015, s. 28

²⁵ Henkow, Oskar og Thygesen, Jette, Grundlæggende momsretlige principper - i teori og praksis, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2015, s. 27

²⁶ Se EU-afgørelsen C-255/02 (Halifax), præmis 74-75

²⁷ Evald, Jens og Schaumburg-Müller, Sten, Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, s. 222

²⁸ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 2014, s. 281

²⁹ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 2014, s. 281

³⁰ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2. udgave, 2018, s. 293

her mellem flere forskellige fortolkningsprincipper, herunder blandt andet formåls-, indskrænkende-, udvidende-, og dynamisk fortolkning.³¹ Formålsfortolkning går ud på at fortolke ud fra formålet med den konkrete lovgivning, hvor det særligt er lovens forarbejder der anvendes.³² Den indskrænkende fortolkning går ud på, at reglens anvendelsesområde indskrænkes, hvilket indebærer, at fortolkningen har undtagelsens karakter og at tilfælde, der ud fra en naturlig sproglig forståelse, ville være omfattet, ikke bliver omfattet af reglen.³³ Udvidende fortolkning indebærer modsat, at reglens anvendelsesområde udvides og dermed at tilfælde der ud fra en naturlig sproglig forståelse af lovens ordlyd ikke er omfattet, alligevel bliver omfattet af reglen.³⁴ En udvidende fortolkning vil således inden for momsområdet være i uoverensstemmelse med GRL § 43, idet der i så fald vil opkræves skatter og afgifter, som der ikke direkte er lovhjemmel til.

Idet Grundlovens § 43 danner grundlaget for Momsloven, begrænser dette mulighederne for anvendelsen af både udvidende fortolkning og indskrænkende fortolkning inden for momsområdet. De nationale domstole gør derfor primært brug af en ordlyds- og formålsfortolkning. Dette er begrundet i, at det er vigtigt at belyse lovgivers intention med lovens tilblivelse, hvorfor forarbejderne til Momsloven vil blive anvendt, hvor det findes relevant. En tolkning i tvivlstilfælde vil belyse, hvad der har været formålet med den konkrete lovgivning og dermed lovgivers hensigt med reglen.³⁵ Tilsvarende vil præambelen til Momssystemdirektivet blive anvendt til forståelse af lovgivers formål med artiklerne i direktivet, hvor det findes relevant.³⁶

Der er forskel på fortolkningsprincipperne afhængig af, om der er tale om af national- eller EU-ret. En differentiering ved anvendelsen af disse fortolkningsprincipper kan have den betydning, at de nationale Domstole og EU-Domstolen behandler de momsretlige problemstillinger forskelligt, hvilket kan medføre en forvriddning inden for området. Dette er dog forsøgt løst ved en harmonisering af de momsretlige regler, idet Momsloven skal fortolkes i overensstemmelse med Momssystemdirektivet, hvorved EU-retten har forrang. EU-Domstolen fortolker lovgivningen med det formål om, at den skal anvendes på samme måde i alle EU-lande, således at der ikke opstår uoverensstemmelser mellem medlemsstaterne. Disse retssager forekommer oftest ved de såkaldte præjudicielle afgørelser, hvor

³¹ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2. udgave, 2018, s. 294

³² Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 2014, s. 287

³³ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 2014, s. 278

³⁴ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 2014, s. 280

³⁵ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 2014, s. 287

³⁶ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2. udgave, 2018, s. 281

EU-Domstolen afgøre fortolkningsstilen. EU-Domstolens kompetence ved en præjudiciel forelægelse er hjemlet i artikel 267 TEUF.³⁷ I henhold til bestemmelsen har EU-Domstolen kun ret til at udtale sig om de EU-retlige regler og ikke nationale regler. Der er dog en tendens til, at EU-Domstolen udtaler sig om, hvorvidt den nationale ret er i overensstemmelse med EU-retten. Det er således udelukkende en fortolkning af EU-reglerne og dermed ikke en konkret løsning, som EU-Domstolen kan udtale sig om. EU-Domstolens udtalelser er bindende over for de nationale domstole, jf. artikel 4, stk. 3 TEU.³⁸

EU-Domstolen anvender som udgangspunkt en dynamisk fortolkning, hvilket vil sige, at der nyfortolkes i takt med udviklingen og samtidens betingelser.³⁹ Dette sikrer, at neutralitetsprincippet bliver overholdt, idet EU-Domstolen er med til at fastlægge retstilstanden i takt med samtidens udvikling.⁴⁰ Der anvendes således ikke en subjektiv fortolkning som ved de nationale domstole, hvorfor forarbejderne ikke anerkendes som værende en retskilde, da der i så fald vil være tale om en fortolkning af lovgivers formål i fortolkningen af en regel. Dette er begrundet i, at fortolkningen er selvstændigt retsskabende ud fra en udviklings- og målsætningsorienteret fortolkningsstil, som tager udgangspunkt i fællesskabsrettens nuværende udvikling.⁴¹

5. Afgrænsning

Ved behandlingen af grænsehandelskoncepter, sondres der i et momsretligt perspektiv mellem, hvorvidt der er tale om levering af en vare eller en tjenesteydelse, hvilket udgør den afgiftspligtige transaktion i momslovens forstand.⁴² Specialet tager alene udgangspunkt i varer og vil derfor ikke behandle området for transaktioner, der omfatter tjenesteydelser. Da grænsehandelskoncepter primært omhandler handel mellem virksomheder og forbrugere (B2C)⁴³, vil specialet fokusere på B2C transaktioner og alene anvende transaktioner virksomhederne imellem (B2B)⁴⁴ i det omfang, hvor det findes relevant. Da Tyskland er den nærmeste grænse, hvor de fleste transaktioner til/fra Danmark foregår, og der er betydelig forskel i momssatserne mellem landene, er det relevant at tage udgangspunkt

³⁷ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2. udgave, 2018, s. 279

³⁸ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2. udgave, 2018, s. 281

³⁹ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 2014, s. 292

⁴⁰ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2. udgave, 2018, s. 309

⁴¹ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2. udgave, 2018, s. 309

⁴² Henkow, Oskar og Thygesen, Jette, Grundlæggende momsretlige principper - i teori og praksis, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2015, s. 59

⁴³ Forkortelse af "Business to Consumer"

⁴⁴ Forkortelse af "Business to Business"

i den dansk-tyske grænse. Specialet er således afgrænset fra at tage stilling til de øvrige EU-medlemslande, hvor grænsehandelskoncepter også kan give anledning til problemer.

Bestemmelserne som findes relevante at anvende, er særligt Momsloven § 3 (om den afgiftspligtige person) som svarer til Momssystemdirektivets art. 9, Momslovens § 4 (om levering af en vare) som svarer til Momssystemdirektivets art. 14 og Momsloven § 14 (om leveringsstedet for en vare), som svarer til Momssystemdirektivets art. 31-33. Bestemmelserne findes relevante i forhold til at kunne vurdere, hvornår leveringsstedet skal fastlægges i eller uden for Danmark. For at kunne fastlægge leveringsstedet, skal der være tale om en afgiftspligtig person og der skal foreligge en afgiftspligtig transaktion i form af en levering, således at det kan konstateres, at der drives selvstændig økonomisk virksomhed, jf. Momslovens § 3, stk. 1. Der afgrænses desuden fra reglerne omkring fritagelsesmulighederne, der er reguleret af Momslovens § 34, men bestemmelsen vil kort benævnes, hvor det findes relevant.

6. Grundlæggende momsretlige forudsætninger

6.1 Leverancebegrebet - Momslovens § 4

I forbindelse med grænsehandelskoncepter har leveringsstedet for varer stor betydning. For at kunne fastlægge leveringsstedet og dermed i hvilket land momsen skal beskattes i forbindelse med handel over landets grænser, er det relevant at definere, hvad begrebet ”levering af en vare” indebærer ifølge Momslovens § 4, stk. 1, 2 pkt. og Momssystemdirektivets art. 14, stk. 1. Efter ordlyden af Momslovens § 4, stk. 1, vedrører begrebet enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til at råde over godet som ejer. Af bestemmelsen kan udledes, at det kræver, at der er tale om en fysisk vare, samtidig med at der sker overdragelse af råderetten over den pågældende vare. Det er yderligere en betingelse, at der er tale om en afgiftspligtig transaktion, hvor der modtages en modydelse i form af et vederlag, hvilket også fremgår af Momssystemdirektivets art. 2, litra a. Bestemmelsen angiver endvidere eksempler på vareleverancer såsom gas, vand, elektricitet, varme og lign. Årsagen til, at der ingen begrænsning findes i definitionen, hænger sammen med den negative afgrænsning fra ydelser, som indebærer enhver anden leverance end en vareleverance. Selve sondringen vil dog ikke behandles nærmere, og der afgrænses derfor negativt fra levering af ydelser. Leverancebegrebet kan dermed anses som værende et vidt begreb, idet begre-

bet omfatter alle varer, der er egnet til forbrug hos den endelige forbruger. Således er det overdragelsen af råderetten over et materielt gode, der er afgørende for, om det i momsmæssig betydning anses for at være levering af en vare eller ej.

6.2 Leveringsstedet - Momslovens § 14

Når det er fastlagt, at der er leveret en vare, er det herefter nødvendigt at fastlægge leveringsstedet. Dette er begrundet i, at en transaktion alene kan beskattes i Danmark, såfremt leveringsstedet kan anses for at være i Danmark.⁴⁵ Ved grænseoverskridende transaktioner er reglerne om leveringsstedet centralt, idet disse fastslår, hvilket land der har momsbeskatningsretten på leverancen af varen. Formålet med at fastlægge leveringsstedet for de afgiftspligtige transaktioner er at sikre, at der pålægges moms på varerne samt at undgå dobbeltbeskatningssituationer. Dette fremkommer af det såkaldte territorialprincip, som er udtrykt i Momslovens § 1, hvoraf fremgår:

”Erhvervmæssig levering af varer og ydelser med leveringssted i Danmark er afgiftspligtig efter denne lov”.

Det er således territorialprincippet, der fastlægger, at det land, hvor leveringsstedet er fastlagt, får beskatningsretten på leverancen. Reglerne om leveringsstedet er reguleret af Momslovens § 14, stk. 1, hvoraf det fremgår, hvornår leveringsstedet kan anses for at være i Danmark og modsætningsvis, hvornår det kan anses for at være i en anden medlemsstat. Den momsmæssige regulering af leveringsstedet i forbindelse med varer er forskellig og er afhængig af, hvorvidt transporten sker til et andet EU-land eller om varen forbliver i salgslandet.⁴⁶ Transaktionerne kan som udgangspunkt inddeles i to hovedgrupper, idet der kan være tale om henholdsvis varer der ikke forsendes eller transporteres og modsat varer der forsendes og transporteres ud af landet.⁴⁷

Momslovens § 14, stk. 1, nr. 1 omhandler fysiske varer som befinder sig i Danmark på leveringstidspunktet og som hverken transporteres eller forsendes ud af landet. Bestemmelsen omfatter derved den indenlandske samhandel og omfatter ikke transaktioner over landets grænser. Det vil sige, at alle transaktioner, som ikke er grænseoverskridende, altid er afgiftspligtige i Danmark, hvilket er betinget af, at varen befinder sig i Danmark på tidspunktet, hvor ejerens ret til at råde over varen overgår fra

⁴⁵ Henkow, Oskar og Thygesen, Jette, Grundlæggende momsretlige principper - i teori og praksis, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2015, s. 58

⁴⁶ Henkow, Oskar og Thygesen, Jette, Grundlæggende momsretlige principper - i teori og praksis, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2015, s. 59

⁴⁷ Henkow, Oskar og Thygesen, Jette, Grundlæggende momsretlige principper - i teori og praksis, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2015, s. 59

sælger til køber. Bestemmelsen er inkorporeret i overensstemmelse med Momssystemdirektivets art. 31. Reglerne, der regulerer den indenlandske handel, kræver dermed, at varen fysisk skal befinde sig i Danmark. Det er først ved tidspunktet, hvor der sker en grænseoverskridende handel mellem to eller flere EU-lande, at leveringsstedet får betydning i forhold til at kunne fastlægge hvilket land der har beskatningsretten.

Ved fastlæggelse af leveringsstedet anses varens fysiske placering som værende afgørende for vurderingen, hvilket også er et udtryk for oprindelseslandsprincippet, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, 1. pkt. Der ses her på, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes fra, hvorefter momsen pålægges. Dette beskrives ofte som det land, hvorfra varen leveres. Dette forudsætter dermed, at sælger ikke sender eller transporterer varen ud af landet.⁴⁸ Oprindelseslandsprincippet gælder således for den indenlandske handel. Oprindelseslandsprincippet gælder derimod ikke, når der er tale om grænseoverskridende transaktioner inden for EU, hvor erhververen er registreret i et andet EU-land, jf. Momslovens § 34, stk. 1. I disse tilfælde gælder destinationslandsprincippet, hvilket betyder, at det er stedet for erhvervelsen af en vare, der bliver afgørende for vurderingen af leveringsstedet og dermed hvor afgiftspligten skal foregå. Dette beskrives ofte som det land, hvor kunden er etableret og hvor modtagelsen af varen sker.

Leveringsstedet for varer, der forsendes eller transporteres ud af Danmark, reguleres af Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2. Af bestemmelsen fremgår det, at leveringsstedet som udgangspunkt foreligger i Danmark, hvis varen befinder sig her i landet på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes. Dermed sagt, skal der altså som udgangspunkt betales dansk moms af leverancer, der forsendes til udlandet, hvorved det sikres, at der ikke kan aftales et leveringssted i et andet EU-land når varen reelt set befinder sig i Danmark ved forsendelsens begyndelse.⁴⁹ Undtagelsen hertil gælder dog i forbindelse med fjernsalg fra en dansk virksomhed til private, når sælger er registreringspligtig for fjernsalget i et andet EU-land. Leveringsstedet ved et sådant salg vil flyttes til det pågældende EU-land, hvorefter der ikke skal betales dansk moms, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, 2. pkt.

6.3 SKATs styresignal - SKM.2010.734.SKAT

Skatteministeriet har i SKATs styresignal SKM.2010.734.SKAT skærpet praksis i forbindelse med anvendelsen af grænsehandelskoncepter. Der er således opstillet ti betingelser som de mener skal

⁴⁸ Henkow, Oskar og Thygesen, Jette, Grundlæggende momsretlige principper - i teori og praksis, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2015, s. 60

⁴⁹ Henkow, Oskar og Thygesen, Jette, Grundlæggende momsretlige principper - i teori og praksis, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2015, s. 60

indgå i vurderingen af fastlæggelse af leveringsstedet. Styresignalet er udstedt på baggrund af en Højesterets dom SKM.2010.396.HR og har til formål at fastlægge konkrete forhold i vurderingen af, hvornår der skal opkræves dansk moms af de afgiftspligtige transaktioner. Ved fastlæggelsen af leveringsstedet er SKAT forpligtet til at tage højde for de oplistede ti betingelser i styresignalet, hvorefter der skal foretages en samlet vurdering i forhold til, hvilket land der har beskatningsretten ved anvendelsen af grænsehandelskoncepter over landets grænse.

Ifølge første betingelse i styresignalet tages der stilling til, hvorvidt varen befinder sig i Danmark, inden den transporteres til Tyskland. Det må således vurderes, hvorvidt der er tale om transport af varer uden for landets grænse eller om varen forbliver i Danmark. De øvrige betingelser, der indgår i vurderingen, vedrører blandt andet, hvorvidt samarbejdspartneren har lokaler til at drive virksomhed fra, i forhold til om denne kan anses for at have etableret et fast forretningssted i Tyskland.⁵⁰ Derudover bliver der i betingelserne fastslået, at der skal ses på, hvem der bærer fortjenesten på varerne, således at der ikke er tale om et fast beløb der udbetales, uafhængig af prisen.⁵¹ Desuden lægges der i betingelserne vægt på, hvem der bærer den økonomiske risiko, hvilket også inkluderer mulighederne for at returnere varerne.⁵² Disse forhold fastlægger således hvem der forpligter sig over for kunden, hvilket også indgår som et moment i vurderingen.⁵³ Den økonomiske risiko er forbundet med vurderingen af de faktiske pengestrømme i forbindelse med transaktionerne, idet de forskellige betalinger mellem parterne får betydning for, hvorvidt der er en økonomisk risiko forbundet hermed.⁵⁴

Idet SKATs styresignal alene er et udtryk for en præcisering af, hvordan skattemyndighederne mener, at vurderingen bør foretages, betyder dette ikke, at Domstolene er bundet af disse betingelser. Det er alene skattemyndighederne der er forpligtet til at følge de opremsede betingelser. Det er derfor relevant at vurdere, hvorvidt styresignalet lever op til Landsskatterettens og Domstolenes vurdering af grænsehandelskoncepter og dermed kan anses for at fungere som vejledende grundlag for den fremtidige vurdering af grænsehandelskoncepter.

⁵⁰ Se Skatteministeriets opfattelse i SKM.2010.734.SKAT, 5. betingelse

⁵¹ Se Skatteministeriets opfattelse i SKM.2010.734.SKAT, 8. betingelse

⁵² Se Skatteministeriets opfattelse i SKM.2010.734.SKAT, 9. betingelse

⁵³ Se Skatteministeriets opfattelse i SKM.2010.734.SKAT, 6. betingelse

⁵⁴ Se Skatteministeriets opfattelse i SKM.2010.734.SKAT, 7. betingelse

7. Tilsidesættelse af grænsehandelskoncepter

Anvendelsen af grænsehandelskoncepter forudsætter en udnyttelse af den momsmæssige forskel der foreligger mellem Danmark og Tyskland. Disse grænsehandelskoncepter skal dermed vurderes i forhold til, hvorvidt disse kan accepteres eller tilsidesættes i forskellige situationer, hvor der sker salg fra virksomheder etableret i begge lande til de private forbrugere. Kapitlet tager således udgangspunkt i, hvorvidt de afgiftspligtige transaktioner har opnået en afgiftsfordel, som strider imod de momsretlige bestemmelser. Det er således nødvendigt at vurdere, hvorvidt disse grænsehandelskoncepter kan tilsidesættes ud fra det som kan betegnes en realitets- eller misbrugsbetragtning og i hvilke tilfælde disse inddrages i vurderingen ved fastlæggelse af leveringsstedet.

7.1 Anvendelsen af realitetsbetragtningen

Realitetsbetragtningen går ud på, at parterne i en transaktion har forsøgt at kvalificere transaktionen anderledes, end hvad der reelt set svarer til de faktiske forhold. I disse situationer tilsidesætter Domstolene og myndighederne transaktionens forventede retsstilling, da transaktionen i så fald ikke stemmer overens med de anvendte betegnelser som er kvalificeret af parterne.

Realitetsbetragtningen kom til udtryk i EU-afgørelsen C-185/01 (Auto Lease). Her tog EU-Domstolen stilling til de betingelser, som parterne i transaktionen kunstigt havde opstillet for at opnå de momsretlige fordele. Sagen vedrørte Auto Lease, som leasede biler til leasingtagerne i Auto Lease' navn og for dennes regning. Det blev derfor vurderet, hvorvidt benzinselskaberne kunne anses for at have leveret en vare i form af brændstof til Auto Lease, som derefter leverede varen videre til leasingtagerne eller om der var tale om en direkte levering fra benzinselskaberne til leasingtagerne. I afgørelsen fremgik det:

”Som Kommissionen med rette har gjort gældende, er leveringerne kun tilsyneladende gennemført for Auto Leases regning. Dels er de månedlige rater, der betales til Auto Lease, blot et forskud. Dels er det leasingtageren, der indestår for betalingen af det faktiske forbrug, der opgøres ved årets udgang, og leasingtageren bærer derfor udgifterne ved brændstofleveringen i deres helhed”.⁵⁵ Endvidere kan realitetsbetragtningen udledes af følgende: ”Auto Lease fungerer i virkeligheden som kreditgiver i forhold til leasingtageren”.⁵⁶

⁵⁵ Se EU-afgørelsen C-185/01 (Auto Lease), præmis 35

⁵⁶ Se EU-afgørelsen C-185/01 (Auto Lease), præmis 36

Det at der anvendes ordvalg som *tilsyneladende, nærmere og i virkeligheden* indikerer, at den valgte konstruktion anlægges ud fra en realitetsbetragtning uden at dette direkte bliver nævnt. EU-Domstolens argumentation må således anses for at være et udtryk for, at vurderingen af transaktionens økonomiske realitet bliver tilsidesat ud fra realitetsbetragtningen. I afgørelsen konkluderede EU-Domstolen, at Auto Lease ikke kunne anses for at have leveret en vare, idet denne alene fungerede som kreditgiver. Det ses dermed, at de faktiske forhold skal være i overensstemmelse med hvordan parterne har kvalificeret transaktionerne. Med kvalifikation af transaktionerne menes, hvordan parterne ved anvendelsen af grænsehandelskonceptet reelt set anser samhandlen.

Denne realitetsbetragtning må også anses for at komme til udtryk i den nationale praksis. I SKM.2010.396.HR var der tale om en dansk virksomheds salg af både til danske kunder via en samarbejdspartner, som blev foretaget af Jet Trade, der var beliggende i Danmark, og Fleggaard der var beliggende i Tyskland. Højesteret tog i afgørelsen stilling til, hvorvidt der skulle pålægges dansk eller tysk moms i forhold til, hvordan parterne havde benævnt transaktionerne mellem dem. Højesteret konkluderede i den sammenhæng, at der ud fra en realitetsbetragtning måtte være tale om en direkte aftale indgået mellem den danske virksomhed og kunden, og at den tyske samarbejdspartner alene havde fungeret som et uselvstændigt mellemlid i forbindelse med bådens udlevering og købesummens betaling. Den levering der blev foretaget af den danske virksomhed måtte derfor anses for at være sket til kunden og ikke til den tyske samarbejdspartner, som parterne havde benævnt.

Højesterets afgørelse må anses for at være i overensstemmelse med EU-Domstolens afgørelse Auto Lease, hvor der i begge domme lægges vægt på, om der med transaktionen er blevet overdraget en råderet over godet. Det må dermed fastlægges, at Højesterets afgørelse tilsidesætter grænsehandelskonceptet ud fra en samlet realitetsbetragtning, når den danske virksomhed forpligter sig over for kunden og dette sammen med de øvrige forhold fastlægger leveringsstedet for at være i Danmark. Dette gælder også i de tilfælde, hvor varen bliver leveret til den tyske samarbejdspartner inden afhentning til den danske kunde. I nærværende afgørelse er der med grænsehandelskonceptet påtænkt at være to uafhængige transaktioner, men dette bliver dog afvist af Højesteret på baggrund af, at den tyske samarbejdspartner ikke påtager sig nogen forpligtelser i forbindelse med handlen og alene sørger for bådens udlevering og købesummens betaling til kunden. Det kan dermed udledes, at der foretages en konkret bedømmelse af de afgiftspligtige transaktioner i forhold til en kvalifikation af faktum og de relevante momsregler på området. Bedømmelsen foretages dermed ud fra, om der kan anses for at være tale om to selvstændige transaktioner, henholdsvis mellem den danske virksomhed og den tyske samarbejdspartner og den tyske samarbejdspartner og den danske kunde. Såfremt dette ikke er

tilfældet, må det ud fra en samlet realitetsbetragtning kunne tilsidesætte grænsehandelskonceptet. Der er således tale om en helhedsvurdering i forhold til de faktiske- og reelle forhold.

Realitetsbetragtningen må således være et udtryk for vurderingen af, hvorvidt den reelle aftale kan anses for at være indgået mellem den danske virksomhed og kunden eller om den er indgået mellem den tyske samarbejdspartner og kunden. Dette blev også omdiskuteret i SKM.2018.633.BR, hvor Byretten stadfæstede SKATs og Landsskatterettens afgørelse ud fra en realitetsbetragtning og konkluderede, at selskabet i Danmark måtte anses for at have fået overdraget råderetten og dermed foretaget leveringen af bådene til kunderne i Danmark. Den tyske samarbejdspartner kunne dermed ikke anses for at have indgået aftale med de danske kunder, hvorfor der i realiteten ikke forelå noget salg fra denne samarbejdspartner i Tyskland. Byretten fastslog dermed, at det ikke var hensigten, at den endelige brug af bådene skulle finde sted i Tyskland.

Ud fra afgørelsen må det således konstateres, at vurderingen bliver foretaget ud fra hvad det i realiteten er og ikke, hvad det giver sig ud for at være. Parterne havde i sagen tiltænkt en konstruktion med to transaktioner, således der var tale om et afhentningskøb med leveringssted i Tyskland. Denne konstruktion blev dog tilsidesat, idet der måtte anses for at være tale om et forsendelseskøb fra Danmark via Tyskland, hvorved der skulle betales dansk moms, jf. Momslovens § 4, stk. 1. Det må således fastslås, at såfremt skattemyndighederne og Domstolene ud fra en objektiv vurdering af de faktiske forhold kan kvalificere transaktionerne anderledes end hvad parterne i grænsehandelskonceptet har tiltænkt, må transaktionerne kunne tilsidesættes ud fra en realitetsbetragtning. Det afgørende er således de økonomiske realiteter frem for den ydre fremtrædelsesform.

7.2 Anvendelsen af misbrugsbetragtningen

En misbrugsbetragtning vurderes i forhold til, om de afgiftspligtige transaktioner beror på misbrug af bestemmelsernes formål med intentionen om at kunne opnå en afgiftsmæssig fordel. Misbrugsbetragtningen er som tidligere nævnt en naturlig følge af neutralitetsprincippet, idet transaktioner, der kan kvalificeres som værende misbrug af momsretten, vil være i strid med neutralitetsprincippet. Spørgsmålet er dermed, hvorvidt denne misbrugsbetragtning bliver anvendt i praksis, og om anvendelsen af grænsehandelskoncepter bliver tilsidesat ud fra denne misbrugsbetragtning.

Fællesskabsretten kan ikke gøres gældende, når det gøres med henblik på misbrug. Dette kom til udtryk i EU-afgørelsen C-255/02 (Halifax). Sagen handlede om Halifax, som var en bankvirksomhed i England, og som ejede tre datterselskaber 100 procent, henholdsvis Leeds Development, County og Property. Halifax havde indgået nogle aftaler i forbindelse med noget byggearbejde ved oprettelsen

af fire Call centre, som skulle udføres, hvorunder der blev indgået en aftale med Leeds Development. Herefter indgik Leeds Development en aftale med County om, at County skulle være ansvarlig for byggearbejdet på grundene. Der var således tale om en kombineret byggemodnings- og finansieringsaftale. County indgik herefter en ny aftale med uafhængige entreprenører og fagfolk om udførsel af byggearbejdet. Halifax indgik en aftale med Leeds Development om udlejning af grundene, hvorefter denne indgik aftale med Property om samme lejemål, som fremlejede grundene tilbage til Halifax. Spørgsmålet i sagen vedrørte, hvorvidt der kunne fås momsfradrag for byggearbejdet for selskaberne. De engelske myndigheder havde afvist anmodningen om momsfradrag med den begrundelse, at Leeds Development ikke kunne anses for at have leveret byggearbejdet til Halifax og ikke havde modtaget ydelser i form af byggearbejde fra County. De engelske myndigheder mente således, at det var Halifax, der havde modtaget leveringerne i form af byggearbejdet fra de uafhængige entreprenører og at det alene var Halifax, der kunne fradrage moms på arbejdet. Myndighederne havde på baggrund af transaktionerne givet udtryk for, at der var tale om momsunddragelse, hvorfor de afviste, at der var tale om en levering i relation til Momssystemdirektivet. Myndighederne forelagde herefter fortolkningen af misbrugsbetragtningen til EU-Domstolen. EU-Domstolen fastslog i den forbindelse, at retsvirkningerne ved, at der konstateres et misbrug i forbindelse med de afgiftspligtige transaktioner var at skulle reetablere den situation, der ville have foreligget, hvis transaktionerne der anses for at være misbrug, ikke var blevet foretaget.⁵⁷

Ud fra afgørelsen opstiller EU-Domstolen således en misbrugsbetragtning, som bliver afvist at kunne anvendes i den nævnte afgørelse. EU-Domstolen opstillede to betingelser, som de mente skulle være opfyldt før der kan konstateres at være tale om misbrug.⁵⁸ Den første betingelse er, at virksomheden med de pågældende transaktioner forsøger at opnå momsfordele, som er i strid med formålet med de bestemmelser, de vedrører. Dette gælder, selvom de formelle betingelser er overholdt. Den anden betingelse indebærer, at det skal fremgå af en samlet række af objektive omstændigheder, at hovedformålet med transaktionerne er at opnå en afgiftsfordel. Ud fra dommen kan det overordnet udledes, at virksomhedernes transaktioner i alle tilfælde skal vurderes ud fra objektive kriterier som angivet i direktivets bestemmelser i forhold til, hvorvidt der er tale om en selvstændig økonomisk virksomhed, jf. Momssystemdirektivets art. 9, stk. 1. Da vurderingen af den økonomiske aktivitet skal være objektiv, bliver formålet med transaktionerne ikke tillagt betydning. Dette er begrundet i, at en subjektiv

⁵⁷ Se EU-afgørelsen C-255/02 - Halifax, præmis 98

⁵⁸ Se EU-afgørelsen C-255/02 - Halifax, præmis 74 og 75

vurdering, hvor man inddrager formålet med transaktionerne vil medføre, at transaktionerne ikke bliver behandlet ens, og at neutralitetsprincippet dermed ikke bliver overholdt. Transaktioner, der ikke kan begrundes forretningsmæssigt og som udelukkende er etableret med formål om at opnå en afgiftsfordel, vil således ud fra en tolkning af afgørelsen, alligevel skulle anerkendes i momsmæssig forstand.

Kravet om at vurderingen skal foretages på baggrund af objektive betingelser blev også bekræftet i EU-afgørelsen C-354/03 (Optigen). Sagen omhandlede tre selskaber benævnt Optigen, Fulcrum og Bond House som indkøbte mikroprocessorer i England og videresolgte dem til kunder i andre EU-medlemsstater. Selskaberne ønskede at få fradrag for den moms, som der var betalt for disse mikrochips. Myndighederne afviste fradragsretten og gjorde gældende, at selskaberne ikke kunne anses for at have modtaget leverancerne. Selskaberne havde foretaget transaktionerne som led i karruselsvig, hvilket de var uvidende omkring. De havde hverken nogen andel i denne svig eller nogen gevinst ved det. Karusselsvigen bestod i, at varen blev solgt af flere omgange og at momsen ikke altid blev korrekt indbetalt. Det blev fastslået, at der skulle foretages en objektiv vurdering af den virksomhed, der blev drevet, og at formålet med transaktionerne ikke skulle inddrages i vurderingen. Dette blev fastslået i afgørelsen:

”...begreberne levering af goder og afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, viser, at disse begreber, som fastlægger de afgiftspligtige transaktioner i henhold til sjette direktiv, alle har en objektiv karakter, og at de finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater.”⁵⁹

Dette betyder, at det således er uden betydning, hvad formålet eller resultatet har været med en transaktion, da fortolkningen skal være objektiv. Dette er også i overensstemmelse med art. 9, stk. 1 i Momssystemdirektivet (art. 4, stk. 1 i 6. Momsdirektiv). Det skal dermed objektivt kunne konstateres, hvorvidt parternes transaktioner kan betragtes som værende en selvstændig økonomisk virksomhed. Det forhold at koncepterne alene eksisterer for at opnå en momsbesparelse, må således ikke indgå i vurderingen.

Det blev slutteligt i den konkrete EU-afgørelse konstateret af EU-Domstolen, at hver enkelt transaktion bør bedømmes hver for sig i en kæde af transaktioner. Det må således ikke ud fra denne betragt-

⁵⁹ Se EU-afgørelsen C-354/03 - Optigen, præmis 44

ning indgå i vurderingen, at der er sket overdragelse til en tysk samarbejdspartner og at varen efterfølgende er tiltænkt en dansk kunde. Transaktionerne skal adskilles fra hinanden og vurderes individuelt, således at vurderingen af grænsehandelskonceptet ikke foretages som en helhed. Det skal således for hver transaktion vurderes, om hvert enkelt led udgør en selvstændig økonomisk virksomhed, som udøves af en afgiftspligtig person, og om denne person handler i sin egenskab af at være en afgiftspligtig person.⁶⁰ I nærværende afgørelse kunne den påberåbte svig som led i en transaktionskæde ikke tilkomme den afgiftspligtige, når denne ikke var vidende om den svig der foregik, hvis det objektivt kunne konstateres, at den afgiftspligtige person drev selvstændig økonomisk virksomhed.

I situationer, hvor myndighederne påberåber misbrugsbetragtningen, må dette således bygge på en subjektiv vurdering af, hvorvidt de afgiftspligtige transaktioner er kunstigt opstillet. En sådan subjektiv vurdering øger risikoen for, at de forskellige landes myndigheder inden for EU ikke foretager den samme vurdering, hvilket kan føre til konflikter i forhold til at fastlægge leveringsstedet. Domstolene er dermed påpasselige i forhold til at tilsidesætte grænsehandelskoncepter ud fra en misbrugsbetragtning, idet en sådan subjektiv vurdering således også vil stride mod neutralitetsprincippet. Dette kommer blandt andet til udtryk i Højesterets afgørelsen SKM.2010.396.HR, hvor det i afgørelsen ikke blev lagt til grund, at der forelå misbrug fra Højesterets side. Højesteret vurderede derimod afgørelsen ud fra en realitetsbetragtning og fastslog at leveringsstedet forelå i Danmark, idet kundens købsaftale omkring bådene var indgået med den danske virksomhed og ikke med den tyske samarbejdspartner, som fastslået af parterne. Modsat Højesteret, tog Landsretten og Landsskatteretten i de tidligere instanser stilling til misbrugsbetragtningen. Landsretten fastslog, at selvom transaktionerne var etableret med et formål om at anvende den lavere tyske momssats på 19 procent og det danske selskab på denne baggrund kunne opnå et mersalg, ansås det ikke for at stride mod formålet i Momslovens § 14 og 6. Momsdirektivs beskatningsstedsregler. Ud fra denne betragtning anså Landsretten ikke noget grundlag for at kunne tilsidesætte transaktionerne ud fra en misbrugsbetragtning. Landsrettens afgørelse blev dog afsagt med dissens, hvor det med 2/3 stemmer blev afgjort, at leveringen af bådene til de danske kunder var sket i Tyskland, og at der dermed skulle svares tysk moms, jf. Momslovens § 4, stk. 1. Dette står i kontrast i forhold til Højesterets afgørelse, som netop konkluderede, at den danske virksomheds levering måtte være sket til kunden og ikke til den tyske samarbejdspartner, hvorved leveringsstedet ansås for at være i Danmark, hvorfor der skulle svares dansk moms, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2. Højesteret tog ikke stilling til en misbrugsbetragtning på samme måde

⁶⁰ Se EU-afgørelsen C-354/03 - Optigen, præmis 51

som de tidligere instanser. Idet Højesterets afgørelse har højere retskildemæssig værdi, må dette svare til, hvordan vurderingen bør foretages fremadrettet. Afgørelsen fastlægger desuden, at de tidligere afgørelser ikke længere kan påberåbes, og at den foretagne vurdering således ikke kan lægges til grund for fremtidige afgørelser.

Vurderingen må dog anses for at være anderledes i forhold til SKAT, hvilket kommer til udtryk i Skatteministeriets kommentarer til Højesterets afgørelsen i SKM.2010.727.SKAT. Heri er det kommenteret, at anvendelsen af grænsehandelskoncepter, der ikke består af almindelige kommercielle transaktioner og som ikke bygger på nogen økonomisk realitet, vil kunne tilsidesættes ud fra misbrugsbetragtningen. Dette er begrundet i hovedformålet, hvormed transaktionerne har været at undgå afgiftsberigtigelse af transaktionerne i Danmark. Med Skatteministeriets kommentarer fastlægges det, at grænsehandelskoncepter kan tilsidesættes ud fra en misbrugsbetragtning. Dette må dog anses for at være for vidtgående, idet formålet med at flytte transaktionerne uden for Danmarks grænse netop består i et ønske om at mindske beskatningsgrundlaget. Ifølge skattemyndighedernes tolkning må det således betyde, at anvendelsen af grænsehandelskoncepter i generel henseende må kunne tilsidesættes på baggrund af en misbrugsbetragtning. Dette må dog anses som værende problematisk, idet misbrugsbetragtninger som tilsidesættelsesgrundlag vurderes i forhold til, hvorvidt parternes reelle transaktioner er i strid med bestemmelsernes formål. Bestemmelserne om leveringsstedet er fastlagt i Momslovens § 14, stk.1, nr. 1 og 2 og har til formål at fastlægge beskatningsretten mellem EU-medlemslande ved anvendelsen af grænsehandelskoncepter. Det er dermed ikke med udgangspunkt i bestemmelsen muligt at foretage en subjektiv vurdering af varens fysiske placering, da vurderingen er baseret på en objektiv vurdering, hvilket således vil gøre det vanskeligt at påberåbe misbrugsbetragtningen ud fra et brud på disse bestemmelser, da formålet med anvendelsen af bestemmelserne netop er at opnå en afgiftsmæssig besparelse. Der skal således foretages en konkret vurdering af de enkelte transaktioner i forhold til, hvorvidt der spekuleres i udnyttelse af momssystemet, hvilket må anses for at være udtryk for de opstillede betingelser i EU-afgørelsen. Hensigten med de opstillede betingelser må således være at sikre, at de påberåbte bestemmelseres formål ikke bliver misbrugt ved anvendelsen af disse grænsehandelskoncepter.

7.3 Delkonklusion

Af Domstolens praksis kan det udledes, at realitetsbetragtningen oftest anses for at blive anvendt i situationer, hvor det skal vurderes, om der reelt set er indgået en aftale mellem den danske kunde og

den danske virksomhed uafhængig af virksomhedens salg til en tysk samarbejdspartner. I disse situationer vil grænsehandelskonceptet kunne tilsidesættes, da der i så fald ikke foreligger en økonomisk realitet ved den tyske samarbejdspartner. Der vil således være tale om, at parterne kunstigt har forsøgt at skabe betingelserne for at kunne afregne handlen med den lavere tyske moms. Der er tale om en objektiv vurdering af konceptets faktiske forhold og såfremt det er muligt at kvalificere transaktionerne anderledes, end hvordan parterne havde tiltænkt, vil grænsehandelskonceptet i disse situationer kunne tilsidesættes ud fra en realitetsbetragtning. Anvendelsen af realitetsbetragtningen kom netop til udtryk i EU-Domstolens afgørelse C-185/01 Auto Lease, hvor transaktionerne blev kvalificeret anderledes end hvordan de reelt set var tiltænkt af parterne, idet der ikke var overensstemmelse med de objektive omstændigheder.

En tilsidesættelse ud fra misbrugsbetragtningen er betinget af, at der er tale om et bevidst forsøg på at opnå utilsigtede momsfordele og at betingelserne er kunstigt skabt. Det er fastslået i EU-afgørelsen C-255/02 - Halifax, at to betingelser skal være opfyldte før misbrugsbetragtningen overhovedet kan komme på tale. Ud fra de opstillede betingelser, må det anses som værende usandsynligt at kunne anvende misbrugsbetragtningen i forhold til grænsehandelskoncepter i praksis. Dette er begrundet i, at såfremt der er tale om to parter der begge kan anses for at drive selvstændig økonomisk virksomhed ved anvendelsen af grænsehandelskonceptet, kan transaktionerne mellem parterne ikke tilsidesættes som følge af misbrugsbetragtningen. Årsagen til, at det er problematisk at anvende misbrugsbetragtningen ligger i, at virksomhederne ikke er forpligtede til at etablere deres virksomhed således, at de skal betale den højeste momssats. Anvendelsen af grænsehandelskoncepter er udtryk for, at virksomhederne har mulighed for at organisere sig således, at de kan nøjes med at betale en lavere momssats. Formålet med art. 32 i Momssystemdirektivet er at undgå beskatningskonflikter mellem landene og sikre, at de afgiftspligtige transaktioner som minimum bliver momset én gang, hvilket anvendelsen af grænsehandelskoncepter ikke strider imod. Ved anvendelsen af grænsehandelskoncepter opnår de afgiftspligtige virksomheder ikke nogen afgiftsfordel, da ønsket om at anvende grænsehandelskoncepter ikke er at undgå at betale moms. Formålet med at anvende grænsehandelskoncepter for virksomhederne ligger i at imødekomme muligheden for at kunne at betale en lavere moms i Tyskland, som i sidste ende rent økonomisk er fordelagtigt for den endelige forbruger, da de herved sparer på momsudgiften. Virksomhedernes formål med at anvende grænsehandelskoncepter ligger i at forbedre konkurrenceevnen i forhold til udenlandske konkurrenter ved at gennemføre handler med en lavere moms, således at de danske forbrugere ikke finder det mere attraktivt at handle i udlandet, hvilket således må afvise anvendelsen af misbrugsbetragtningen i disse tilfælde.

8. Grænsehandelskoncepter - Fastlæggelse af leveringsstedet

8.1 Retten til at råde over godet som ejer

Ved fastlæggelse af, hvorvidt der er leveret et gode, kommer kriteriet om retten til at råde over godet til udtryk. Dette kriterie anses som værende relevant for problematikken om grænsehandelskoncepter, idet der reelt skal være sket en overdragelse til den samarbejdspartner, som er beliggende i Tyskland. Hvis skattemyndighederne og Domstolen ikke kan anerkende denne overgang af retten til at råde som ejer over godet, vil vurderingen af leveringsstedet blive foretaget anderledes. Retten til at råde som ejer fremgår af Momssystemdirektivets art. 14, stk. 1 og Momslovens § 4, stk. 1, som er defineret som værende en overdragelse af retten til at råde over godet som ejer. Momspligten opstår i det øjeblik, der er tale om levering af en vare, hvilket er årsagen til, at der lægges stor vægt på begrebet. I det følgende kapitel vil der ses nærmere på nationale- og EU-retlige afgørelser i forhold til, hvordan begrebet skal fortolkes og anvendes i praksis.

8.1.1 Betingelser vedrørende begrebet retten til at råde over godet som ejer

Ud fra begrebet om retten til at råde som ejer er det vigtigt, at virksomheden der er forsøgt etableret i Tyskland, reelt set opnår retten til at disponere over varerne. Såfremt dette ikke er tilfældet, risikerer virksomheden ikke at kunne videresælge disse varer til den endelige kunde. Dette kommer blandt andet til udtryk i dommen SKM.2009.25.HR, hvor der var tale om en aftale mellem Shell og et leasingselskab i Tyskland, der indgik en aftale om, at leasingselskabets kunder kunne anvende et Shell-kort til tankning af motorbrændstof på Shells servicestationer. Herefter fremsendte Shell en faktura til leasingselskabet, som dækkede samtlige registreringer, som blev foretaget af kunderne på Shell-kortet. Igennem denne aftale opnåede leasingselskabet rabatter for hver liter brændstof og enkeltvask, der blev købt af kunderne på servicestationerne med Shell-kortet. Leasingselskabet modtog nogle brændstofkort, som de udleverede til deres kunder, hvor leasingselskabets navn fremgik, og kortene var påført et nummer således, at de kunne identificeres i systemet. Brændstofleverandørerne havde dog ikke kendskab til kundernes identitet. Leasingselskabet lå i Tyskland, og der var tale om danske kunder, som tilbuddet var særligt rettet imod. Der var tale om tankning af brændstof i leasingselskabets navn og for deres regning, og kunderne kunne selv vælge mængde, tid og sted for købene. Der var tale om en ubegrænset adgang til tankning, og man afregnede efter det faktiske forbrug af brændstoffet. Højesteret konkluderede, at det var de danske kunder, der fik overdraget den endelige ret til som ejer at råde over brændstoffet og dermed ikke leasingselskabet. Den økonomiske risiko for udviklingen i prisen for brændstofleverancerne havde ikke betydning for vurderingen, da der i højere

grad blev lagt vægt på, at aftalen nærmere var et udtryk for finansiering af kundernes køb af brændstof, hvorfor der ikke forelå levering af brændstof til leasingselskabet efter Momslovens § 4, stk. 1, 2. pkt. Der var dermed tale om en transaktion der i virkeligheden ikke svarede til levering af en vare efter Momslovens § 4, men derimod en transaktion, hvor leasingselskabet alene ansås for at være kreditgiver, der påtog sig en økonomisk risiko for udviklingen i prisen for brændstofleverancerne.

Lignende problemstilling om, hvorvidt der var sket levering af en vare blev bekræftet af EU-Domstolens afgørelse C-185/01 (Auto Lease). I afgørelsen vedrørte spørgsmålet også om, hvorvidt der forelå levering af en vare i form af brændstof fra leasinggiver til leasingtager, eller om benzinselskabet var leverandør af brændstoffet til leasingtager. Sagen handlede om Auto Lease, som var et leasingselskab med hjemsted i Holland og som stillede motorkøretøjer til rådighed for sine kunder og tilbød aftaler om brændstofadministration. Kunden kunne således tanke brændstof og købe olieprodukter i Auto Leases navn og for dennes regning, som tilfældet i Shell dommen SKM.2009.25.HR. EU-Domstolen tog stilling til, om benzinselskaberne kunne anses for at have leveret en vare i form af brændstof til Auto Lease, som videresolgte denne brændstof til kunden, eller om der var tale om en levering direkte fra benzinselskaberne til kunden. Begrebet retten til at råde over som ejer fandtes her relevant for EU-Domstolen at tage stilling til. EU-Domstolen nåede frem til, at det var kunderne, der modtog brændstoffet direkte fra benzinselskabet og at Auto Lease på intet tidspunkt havde ret til at bestemme over brændstoffets mængde og anvendelse. EU-Domstolen konkluderede derfor, at Auto Lease alene fungerede som kreditgiver i forhold til leasingtager, og at der ikke var sket levering af en vare fra Auto Lease. Det kan ud fra afgørelsen dermed ses, at der tages udgangspunkt i, hvorvidt der er mulighed for at disponere over varen. EU-Domstolen anerkendte dermed ikke, at selskabet havde haft råderet over brændstoffet og dermed ingen indflydelse på, hvordan brændstoffet skulle ende og anvendes. Dermed ses det, at den nationale højesteretsdom SKM.2009.25.HR stemmer overens med den EU-retlige afgørelse, hvor begrebet blev vurderet på nøjagtigt samme måde i forhold til at fastlægge, hvornår der er leveret en vare, jf. Momslovens § 4, stk. 1. Dette hænger sammen med iagttagelsen af neutralitetsprincippet og den EU-harmonisering, der er inden for momsområdet, således at medlemsstaterne anvender de forskellige principper på samme måde. Af EU-dommen kan således udledes, at de afgiftspligtige transaktioner på momsområdet bliver kvalificeret ud fra deres økonomiske realitet frem for hvordan parterne har benævnt disse, jf. Realitetsbetragtningen.

Endvidere lægges der i høj grad vægt på, hvorvidt transaktionerne, der foretages, er reelle eller om de er kunstigt opstillet for at opnå den lavere momsbeskatning, der er i Tyskland. Dette kom blandt andet til udtryk i SKM.2009.664.LSR, der omhandlede et selskab der forhandlede og udlejede hårde

hvidevarer i Danmark. Selskabet var momsregistreret i Tyskland og havde et lager med hårde hvidevarer i Tyskland. Virksomheden tilbød kunderne at kunne købe varerne enten leveret i Danmark inkl. Dansk moms, eller med levering i Tyskland inkl. Tysk moms. Virksomheden bestilte varerne hos deres underleverandør til adressen i Danmark, hvorefter varerne, der blev solgt af den tyske momsregistrering, blev transporteret til Tyskland for det danske selskabs regning og risiko. Samarbejdet med den tyske lagerforvalter indebar modtagelse af varerne og udleveringslister og fakturaer til udlevering til kunderne. Kunden skulle herefter selv stå for transporten af varen hjem til Danmark, og hvis den ikke blev hentet fra lageret inden 3 uger, ville selskabet transportere varen tilbage til Danmark for egen regning og risiko. Landsskatteretten mente på baggrund af dette, at den danske sælgers tyske registrering reelt ikke havde råderet over de hårde hvidevarer, hvorfor de ikke kunne anses for solgt til den tyske registrering. For at leveringsstedet overhovedet kunne anses for at være i Tyskland, skulle den tyske momsregistrering have fået overdraget råderetten over varerne for at kunne videre-sælge dem. Landsskatteretten konkluderede derfor, at det danske selskab agerede som den reelle sælger og ikke som mellemmand ved aftaleindgåelsen, hvorfor leveringsstedet for varen var i Danmark og ikke i Tyskland. Den tyske registrering havde ikke på noget tidspunkt haft den faktiske ret til at råde over varen, idet varen allerede var solgt til den endelige danske kunde på det tidspunkt, hvor den blev transporteret fra det danske selskab til den tyske momsregistrering.

Ud fra afgørelsen ses det dermed, at det ikke i sig selv er nok, at den danske virksomhed sælger varer til den tyske momsregistrering ved at udstede en månedlig samlefaktura til denne, hvilket viser, at udstedelse af fakturaer får mindre betydning ved afgørelsen af leveringsstedet i det konkrete tilfælde. Der lægges derimod i højere grad vægt på, hvorvidt der er tale om to selvstændige transaktioner, der kan accepteres i forhold til grænsehandelskoncepter, eller om der alene er tale om en samlet transaktion, hvor transaktionen mellem Danmark og Tyskland fungerer som et uselvstændigt mellemlid, der ikke på noget tidspunkt opnår råderetten over varerne. For overhovedet at kunne acceptere transaktionerne som værende to selvstændige transaktioner forudsættes det, at leveringen af varerne først skulle være blevet leveret til den tyske momsregistrering forinden salget til de danske kunder, hvilket i denne afgørelse ikke var tilfældet. Den danske virksomhed anses derfor som værende den reelle sælger, hvorfor leveringsstedet for varen er i Danmark, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2.

Ved fastlæggelsen af begrebet lægges der desuden vægt på selve overdragelsen. Her er det især den faktiske overdragelse frem for den retlige overdragelse, der er afgørende. EU-Domstolen har i sag C-320/88 (Shipping and Forward Enterprise Safe) fastslået, at overdragelse af retten til som ejer at råde

over et gode må anses som levering af godet, selvom den juridiske ejendomsret først overgik til køberens på et senere tidspunkt. Sagen vedrørte et præjudicielt spørgsmål om en efteropkrævningsansættelse fra de nederlandske skattemyndigheder mod Shipping and Forwarding Enterprise. Her blev det prøvet ved EU-Domstolen, hvordan begrebet retten til at råde over et materielt gode skulle forstås. Dette var forårsaget i, at samtlige rettigheder til en bygning, bortset fra den juridiske ejendomsret, blev overdraget fra Shipping and Forwarding Enterprise til Kats Bouwgroep. EU-Domstolen fastslog i dommen:

*”... 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”.*⁶¹

Erhververen af rettighederne skulle således afholde alle udgifter og modtage alle indtægter fra ejendommen, ligesom overdrageren af ejendommen forpligtede sig til at overdrage den juridiske ejendomsret til erhververen på anfordring. EU-Domstolen konkluderede, at der var sket levering i 6. Momsdirektivs forstand. Ud fra dette ses det, at EU-Domstolen vurderede sagen ud fra neutralitetsprincippet, idet de udvidede fortolkningen af begrebet, således at medlemsstaterne ikke får mulighed for at anvende egne nationale regler om ejendomsretten. Dette sikrer dermed, at begrebet anvendes på samme måde i alle medlemsstater således, at alle transaktioner vurderes på samme måde i forhold til afgiftspligten. Neutralitetsprincippet kom netop til udtryk i præmis 8, hvor en anvendelse af de nationale regler om ejendomsretten vil kunne føre til en ulige praksis og påvirke forbrugernes valg.

I SKM.2010.396.HR tog Højesteret stilling til, hvorvidt der var sket levering til den tyske samarbejdspartner. Sagen vedrørte salg af både til danske kunder, som blev foretaget af Jet Trade, der var beliggende i Danmark, og Fleggaard der var beliggende i Tyskland. Spørgsmålet vedrørte, hvor leveringsstedet kunne anses for at foreligge. Købsaftalerne var indgået mellem Jet Trade og de danske kunder, hvorefter Fleggaard blev kontaktet i forhold til, at der ville komme en kunde for at hente båden. Det blev af Højesteret vurderet, at idet købsaftalerne blev indgået i Danmark mellem Jet Trade og kunden, så var retten til at råde over bådene allerede overgået i Danmark, hvorfor der skulle pålægges dansk moms, jf. Momslovens § 4, stk. 1. Dommen illustrerer således, at stedet hvor købesummen bliver betalt er uden betydning, da der i højere grad bliver vurderet ud fra det sted, hvor selve købsaftalen bliver indgået. Landsretten har dog i tidligere instans vurderet sagen anderledes, jf.

⁶¹ Se EU-afgørelsen C-320/88 (Shipping and Forward Enterprise Safe), præmis 7

SKM.2007.403.VLR. Sagen blev afsagt med dissens, hvor det ud fra et stemmeflertal i Vestre Landsret blev konkluderet, at der ikke var indgået en købsaftale når kunderne henvendte sig ved Jet Trade i Danmark. Vestre Landsret mente således modsat Højesteret, at der var tale om to separate transaktioner, hvorved den tyske samarbejdspartner havde opnået retten til faktisk at råde over båden som ejer af den og dermed havde retten til at levere båden videre til kunden. Leveringsstedet ansås derfor ifølge Vestre Landsret at være i Tyskland, hvorved der skulle pålægges tysk moms. Det ses dermed, at der ved vurderingen af begrebet retten til at råde over godet som ejer tages stilling til forskellige forhold, hvilket er udtrykt igennem uenigheden blandt dommerne. Dette er et udtryk for, at der ikke i de tidligere instanser er ført tilstrækkeligt bevis for, at den tyske samarbejdspartner har rådet som ejer over godet. Hvis den danske virksomhed havde kunnet bevise, at dette var tilfældet, ville der ikke være tvivl om at retten til at råde som ejer var overgået til den tyske samarbejdspartner og sagens udfald ville dermed have været anderledes. Højesteret lægger således vægt på, at der i samarbejdet med den tyske samarbejdspartner foreligger en forpligtelse som er fremkommet via en henvisning fra den danske virksomhed, hvilket gør, at den tyske samarbejdspartner aldrig opnår retten til at råde over båden som ejer, da denne ikke har nogen beslutningsret. Højesterets afgørelse SKM.2010.396.HR tilsidesætter den vurdering som Vestre Landsret har foretaget, således at Højesterets afgørelse får betydning for fremtidige afgørelser.

8.1.2 Delkonklusion

Begrebet retten til at råde over godet er et vidt og centralt begreb, som er direkte reguleret af Momslovens § 4, stk. 1 og Momssystemdirektivets art. 14, stk. 1. Det afgørende ved vurderingen er således, at der reelt set foreligger to selvstændige transaktioner og at retten til at råde som ejer først skal overgå fra den danske virksomhed til den tyske samarbejdspartner, hvorefter den skal overgå fra den tyske samarbejdspartner til kunden. Det kræver dermed ud fra skattemyndighedernes- og Domstolenes fortolkning af retspraksis, at den tyske samarbejdspartner opnår retten til at disponere over varerne ved salget til kunden, således at der reelt set sker levering af en vare til den tyske samarbejdspartner for at der kan pålægges den lavere tyske moms. I de tilfælde, hvor samarbejdspartneren ikke opnår denne råderet, vil der ikke være bemyndigelse til at videresælge varen til kunden, da der i disse tilfælde vil være tale om en tilsidesættelse af grænsehandelskonceptet. Ved vurderingen af, hvorvidt retten til at råde over godet er overgået til den tyske samarbejdspartner lægges der vægt på forskellige faktorer afhængig af, hvilke transaktioner der er tale om. Der ses i høj grad på selve købsaftalen i forhold til, hvad der er aftalt mellem parterne og hvad der reelt set foregår i selve transaktionen. Det står dog klart, at såfremt den tyske samarbejdspartner udelukkende modtager varen og herefter sælger den

videre til den danske kunde og ikke har nogen anden form for råderet end selve udleveringen til kunden, da vil kravet om retten til som ejer at råde over godet ikke være opfyldt. Konsekvensen for de afgiftspligtige transaktioner er i disse tilfælde derfor, at leveringsstedet bliver anset for at være i Danmark og ikke i Tyskland, således at der skal betales dansk moms, da de danske myndigheder vil anse råderetten for at være overgået allerede i Danmark, jf. Momslovens § 4, stk. 1. Det er således alene ikke tilstrækkeligt, at varerne fysisk forlader Danmark, men at den tyske samarbejdspartner ligeledes kan bevise, at have fået overdraget råderetten over varerne. Dette kan også udledes ud af EU-Domstolens praksis, som netop udtrykker, at der skal lægges vægt på, hvilke transaktioner der reelt foregår frem for hvordan parterne forsøger at få transaktionerne til at fremstå. I afgørelsen om Auto Lease fremgik det tydeligt, at Auto Lease ikke havde nogen indflydelse på, hvor stort et forbrug kunderne tankede for, og hvad det skulle anvendes til. Selvom brændstoffet blev købt i Auto Leases navn, blev der lagt vægt på, hvem der i kraft af købsaftalen havde fået retten til at råde over dette brændstof.

8.2 Fast forretningssted

Ved fastlæggelse af leveringsstedet ses der endvidere på samarbejdet med den virksomhed, der drives i Tyskland. Her undersøges det særligt, om der reelt er etableret et fast forretningssted i Tyskland eller om der er tale om et uselvstændigt mellemlid, som ikke kan accepteres som værende en del af grænsehandelskonceptet. Dette kan udledes af Momslovens § 3, stk. 1, hvor afgiftspligten kræver, at der drives selvstændig økonomisk virksomhed. Der findes dog ikke en entydig definition på begrebet fast forretningssted. Det er derfor relevant at fastlægge, hvordan begrebet fast forretningssted vurderes i forhold til Momslovens § 3, stk. 1, og hvilke faktorer der lægges vægt på ved vurderingen af, om begrebet fast forretningssted kan accepteres som en del af grænsehandelskonceptet, hvilket i det følgende vil blive belyst igennem retspraksis.

8.2.1 Betingelser vedrørende fast forretningssted

I hver konkret sag må det vurderes, hvorvidt det er muligt at drive den virksomhed, som samarbejdspartneren påstår at drive, ud fra de lokaler som er til rådighed. Denne vurdering blev foretaget i afgørelsen fra Landsskatteretten i SKM.2010.389.LSR, hvor sagen handlede om et dansk selskab med en tysk momsregistrering, der drev salg af vinduer, døre og havestuer, og som havde indgået en aftale med et tysk selskab om levering af varer til danske- og tyske kunder. Det tyske selskab rådede over et kontorlokale med telefax, telefon og et lagerlokale. Kunderne valgte selv, om de ville henvende sig

til det danske- eller tyske forretningssted i forhold til køb af selskabets varer. Alle varerne blev produceret i henholdsvis Tyskland og Polen. De polske varer blev sendt til Danmark til ompakning, mens de tyske varer alene kom til Danmark, hvis de danske kunder selv fragtede dem hertil efter købet. Kunden modtog en faktura for salget igennem forretningsstedet i Tyskland, hvor kunden betalte kontant for varen i forbindelse med afhentningen og sørgede selv for hjemtransporten af varerne fra Tyskland til Danmark. Alle aftaler blev foretaget i Danmark således, at det tyske selskab alene stod for udlevering af varerne. SKAT nåede i første instans frem til, at der skulle opkræves dansk moms ved det salg der vedrørte levering af vinduer og døre til danske kunder med afhentning i Tyskland i henhold til Momslovens § 4, stk. 1 og § 14, stk. 1, nr. 2. Her lagde SKAT især vægt på, at der reelt ikke var etableret et forretningssted i Tyskland, da virksomhedens tyske momsregistrering alene bestod af et lager i Tyskland, hvor der blev leveret varer til de danske kunder. Denne lagerhal tilhørte desuden en købmand i Tyskland. SKAT anså derfor ikke i det konkrete tilfælde, at der var indgået en købsaftale direkte mellem den tyske samarbejdspartner og kunden. Landsskatteretten lagde i anden instans vægt på om aftagerne af varerne allerede i Danmark fik overdraget retten til som ejere at råde over varerne. I den forbindelse anvendte Landsskatteretten EU-Domstolens afgørelse C-320 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV), hvor de henviste til præmis 7-9:

”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”.

Landsskatteretten stadfæstede dermed SKATs afgørelse på baggrund af denne definition fra EU-Domstolen og nåede frem til, at der ikke skete noget salg fra selskabet til den tyske samarbejdspartner, der herefter videresolgte varen til den danske kunde, også selvom den danske virksomhed var momsregistreret i Tyskland. Dette var begrundet i, at kunderne indgik købsaftale med selskabet i Danmark efter specifikke mål samt stod selskabet for at udstede ordrebekræftelse og fakturering til de danske kunder. Det måtte derfor konkluderes, at der ikke kunne anses for at være etableret et faktisk forretningssted i Tyskland ud fra de nævnte forhold.

Set i forhold til gældende ret inden for momsområdet, er det afgørende for sagens bedømmelse, i hvilket land der er sket levering af en vare efter Momslovens § 4, stk. 1, og hvorvidt en forsendelse til kunden er påbegyndt i Danmark efter Momslovens § 14, stk. 1. Dette anses ikke for at være opfyldt i det konkrete tilfælde for så vidt angår de tyske varer, idet varerne ikke på noget tidspunkt befinder sig i Danmark før transportens påbegyndelse. Landsskatteretten lagde vægt på, at der ikke forelå to

separate transaktioner, da kunderne allerede ved aftaleindgåelsen i Danmark fik overdraget retten til som ejer at råde over godet efter Momslovens § 4, stk. 1. Ved behandlingen af begrebet er dette dog ikke en korrekt vurdering i nærværende tilfælde, da det ud fra behandlingen af retspraksis tidligere er blevet fastslået, at kriteriet alene er relevant for de grænsehandelskoncepter, hvor varen oprindeligt befinder sig Danmark og herfra bliver solgt videre til en tysk samarbejdspartner inden den overgives til den endelige forbruger. I dette konkrete tilfælde kommer varen først til Danmark, når de danske kunder transporterer varerne fra Tyskland til Danmark, hvilket betyder, at reglerne om leveringsstedet efter Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2 aldrig vil kunne føre til et andet resultat, end at der skal afregnes tysk moms. Disse leverancer må derfor anses for at have leveringssted i Tyskland og ikke i Danmark, idet varen ikke fysisk har befundet sig i Danmark, hvorfor der må være tale om indenlandsk tysk handel, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 1. Det må derfor vurderes, at Landsskatterettens kendelse i den pågældende sag ikke er i overensstemmelse med gældende ret. Dette er begrundet i, at varerne netop produceres i Tyskland og dermed ikke har været i Danmark på hverken leveringstidspunktet eller på tidspunktet for transportens påbegyndelse til den danske kunde, hvorfor der ikke lovmæssigt kan anses for at være momsbeskatningssted i Danmark. Ved at Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse, accepteres det, at varer, der ikke har befundet sig i Danmark, alligevel har leveringssted i Danmark, når der ikke kan anses for at være nogen aktivitet i Tyskland.

Ved kravet om fast forretningssted er det omdiskuteret, hvorvidt dette kræver, at der er lokaler til rådighed i forhold til den tyske samarbejdspartner. Disse forhold kom til udtryk i SKM.2010.396.HR, som omhandlede en dansk virksomhed, der benyttede sig af grænsehandelskonceptet i forbindelse med salg af jetbåde til danske kunder. Virksomhedens varer kunne købes med den daværende tyske moms på 16 procent i stedet for dansk moms på 25 procent, som fungerede på den måde, at det tyske selskab fik leveret båden, inden kunden ankom, hvorefter selskabet i Danmark oplyste om, at der vil komme en kunde. Den tyske samarbejdspartner havde hverken et varelager af både eller både stående ud over dem, der blev hentet. Højesteret konkluderede, at der skulle pålægges dansk moms, da de anså de danske kunders købsaftaler indgået med det danske selskab og ikke det tyske selskab, som alene fungerede som et uselvstændigt mellemlid i forbindelse med bådens udlevering og købesummens betaling. Højesteret fastslog derfor, at leveringsstedet var i Danmark, da båden befandt sig i landet på det tidspunkt, hvor transporten til de danske kunder begyndte, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, hvorfor der skulle betales dansk moms. Leveringsstedet blev således fastlagt ud fra oprindelseslandsprincippet i forhold til varens fysiske placering. Der blev i dommen lagt vægt på, at bådene alene blev forevist i det danske selskabs forretningslokaler, og at de danske kunder fik leveret bådene

fra det danske selskabs varelager. Leveringsstedet for varen kunne dermed ikke ændres på baggrund af en aftale, som alene havde et formål om at opnå en mindre momsbetaling, hvilket blev vurderet ud fra en realitetsbetragtning. Disse forhold må anses for at være i overensstemmelse med SKATs styresignal SKM.2010.734.SKAT, hvor det også klart fremgår, at varer der fremvises hos den danske forhandler i dennes forretningslokale, har momsbeskatningssted i Danmark.⁶²

I SKM.2013.850.VLR blev der også lagt vægt på, hvilke former for lokaler der var tale om. Afgørelsen omhandlede salg af henholdsvis nye og brugte både. Virksomheden havde adresse i Danmark, og havde etableret et samarbejde med en tysk virksomhed. Kunden startede med at henvende sig hos selskabet i Danmark, hvor bådene var udstillet, og hvor prisen var angivet i danske kroner med dansk moms. Kunden havde således også mulighed for at købe båden med tysk moms, såfremt købet skete igennem samarbejdspartneren i Tyskland. Hvis kunden ønskede at købe en båd med tysk moms, skulle båden transporteres til Tyskland for selskabets regning og risiko, hvorefter kunden ville modtage båden i Tyskland og selv skulle sørge for hjemtransporten. I afgørelsen konkluderede Landsretten, at kundernes købsaftale var indgået med det danske selskab og ikke med den tyske samarbejdspartner, som alene fungerede som et uselvstændigt mellemlid, selvom de også udstedte faktura inkl. tysk moms. Der blev lagt vægt på, at den tyske samarbejdspartner ikke var berettiget til at disponere over båden som ejer, idet denne alene drev sin virksomhed fra kontorlokaler i et rækkehus, mens den danske virksomhed havde udstillingslokaler, værksted og kontor. Idet båden befandt sig i Danmark på det tidspunkt, hvor transporten til kunden blev påbegyndt, anså Landsretten leveringsstedet for at være i Danmark og dermed blev der pålagt dansk moms, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2.

Det ses ud fra afgørelsen, at der lægges vægt på, hvorvidt den tyske samarbejdspartner er etableret med lokaler, der er egnede til den type af virksomhed der drives i forhold til, om der foreligger fast forretningssted i Tyskland. Dermed ses det også, at realitetsbetragtningen bliver anvendt i forhold til at tilsidesætte anvendelsen af grænsehandelskonceptet, idet der ikke forelå den realitet, som der reelt set skulle være frembragt af parterne i den konkrete købsaftale i forhold til kravet om fast forretningssted. Årsagen til, at der stilles store krav til, hvilke former for lokaler selskabet er etableret med ligger i, at dette får betydning for, hvorvidt den tyske samarbejdspartner har indflydelse på købsaftalen med de danske kunder.

De nævnte forhold kom også til udtryk i SKM.2015.122.BR, som omhandlede en dansk virksomhed der solgte både, hvor der forelå en aftale med en tysk samarbejdspartner, som havde fuldmagt til at

⁶² Se Skatteministeriets opfattelse i SKM.2010.734.SKAT, 2. betingelse

sælge disse både på vegne af de hidtidige bådejere. Den tyske samarbejdspartner var en momsregistreret mægler-/agenturvirksomhed, som havde bådene liggende i en række nordtyske havne, hvor der hverken forelå butik, værksted eller lagerfaciliteter i Tyskland, idet bådene blev udleveret på en parkeringsplads. Der blev derfor lagt vægt på, at det tyske mellemlid ikke havde nogen forretningsmæssig funktion eller begrundelse, men var en tom formalitet uden ansatte, da alle forretningsaktiviteter blev udført af det danske selskab og dets ansatte. Desuden deltog den tyske samarbejdspartner heller ikke i udleveringen af båden. Byretten konkluderede derfor, at den tyske samarbejdspartner ikke havde nogen indflydelse på selve købsaftalen og alene fungerede som et uselvstændigt medlem i forbindelse med bådens udlevering og købesummens betaling til kunderne. Byretten anså dermed det tyske mellemlid som værende en gennemfaktureringsled, som ingen selvstændig rolle havde ved de pågældende transaktioner. Det kan dermed udledes, at Byretten i den omtalte dom lægger vægt på de samme faktorer som de tidligere omtalte afgørelser i forhold til, hvorvidt der er etableret et fast forretningssted i Tyskland i form af lokaler, hvorfra samarbejdspartneren kan anses for at drive virksomhed og indgå købsaftaler med kunderne.

Kriteriet om fast forretningssted er herefter bekræftet ud fra den seneste praksis på området i dommen SKM.2018.633.BR, hvor sagen omhandlede et selskab, der producerede og solgte specialfremstillede større lystbåde og som havde en momsregistrering i Tyskland, hvor der blev solgt to både til danske kunder igennem denne tyske momsregistrering. Fremstillingen af bådene blev først påbegyndt, når der var indgået en endelig købsaftale med de danske kunder. Selve købsaftalerne blev foretaget på bådmesser fra den danske virksomhed. Det tyske selskab havde ikke haft udstillingslokaler eller lokaler til opbevaring af bådene forud for levering til kunderne samt udførelse af reparationsarbejde og lignende. Det tyske selskab havde derimod adresse i et område, der fremstod som et beboelsesområde og som sjældent blev anvendt. SKAT tog i første instans stilling til de faktiske forhold og lagde vægt på, at der ikke havde været et selvstændigt forretningssted i Tyskland, hvor der kunne indgås aftaler med de danske kunder, da kontorlokalerne sjældent blev anvendt.⁶³ Dette kan sammenholdes med den tidligere nævnte afgørelse SKM.2013.850.VLR, hvor der ligesom i nærværende sag var tale om et tysk selskab, der lejede et lokale, som ikke fremstod som beliggende i en kontorejendom, men i et beboelsesområde. Det forhold at der var tale om et beboelsesområde må således indikere, at varerne ikke var etableret med lokaler, der var egnet til den type af virksomhed, der drives i forhold til at kunne anse det som værende et fast forretningssted i momslovens forstand.

⁶³ Se SKATs begrundelse i SKM.2018.633.BR

SKAT henviste i deres argumentation endvidere til EU-Domstolens afgørelse C-73/06, Planzer Luxembourg, som omhandlede selskabet Planzer Luxembourg, der leverede transportydelser med hjemsted i Luxembourg. Spørgsmålet i sagen vedrørte, i hvilket land EU-Domstolen kunne anse transaktionerne for at have hjemsted i forhold til begrebet om fast forretningssted, da det luxembourgske selskab ønskede at få fradrag for momsudgifter for køb af brændstof i Tyskland. Diskussionen gik dermed på, om det reelt set var det luxembourgske selskab der havde præsteret transportydelserne. EU-Domstolen lagde vægt på flere faktorer ved fastlæggelsen af begrebet, da hjemstedet for den økonomiske virksomhed ikke altid kunne anses for at være fra det selskab, hvor der faktisk blev drevet forretning. Der blev ud fra SKATs begrundelse konkret henvist til præmisserne fra den pågældende EU-afgørelse, som fastlagde hvad hjemstedet for selskabets økonomiske virksomhed indebar:

*”Fastlæggelsen af hjemstedet for et selskabs økonomiske virksomhed indebærer, at der skal tages hensyn til en bred vifte af faktorer, herunder først og fremmest selskabets vedtægtsmæssige hjemsted, stedet, hvor selskabets centrale administration befinder sig, hvor ledelsen træffes, og stedet — normalt det samme — hvor selskabets forretningspolitik fastlægges. Andre faktorer, såsom ledernes bopæl, stedet, hvor generalforsamlingen afholdes, hvor administrations- og bogholderiakter opbevares, og stedet hvor selskabets finansielle transaktioner, især af bankmæssig art, foretages, kan endvidere tages i betragtning”.*⁶⁴

På baggrund af ovenstående betragtning konkluderede SKAT, at hjemstedet for den økonomiske virksomhed måtte være i Danmark, da betingelserne for at kunne anerkendes som afgiftspligtig erhverver af varerne ikke var opfyldt. Parterne mente modsat, at præmisserne i EU-afgørelsen ikke kunne tillægges nogen betydning, idet der i afgørelsen var tale om levering af ydelser og ikke varer, som omhandlet i nærværende sag. Parterne argumenterede derfor for, at leveringsstedet måtte afhænge af, hvor varen befandt sig på leveringstidspunktet, og ikke hvem der leverede varen.⁶⁵ Landsskatteretten stadfæstede SKATs afgørelse om, at der skulle svares dansk moms af salget af bådene med den begrundelse, at samarbejdspartnerens adresse i Tyskland var uden reel betydning, idet der ikke foregik nogen forretningsmæssig aktivitet på adressen. Der blev desuden lagt vægt på, at der ikke var nogen personalemæssige forudsætninger for at kunne udføre salgsfunktionen.⁶⁶ Byretten konkluderede i sidste instans, at der ikke var tale om et selvstændigt forretningssted i Tyskland, hvorfra der kunne indgås aftaler med de danske kunder. Det tyske selskab deltog heller ikke på bådmesser, og salgssarbejdet

⁶⁴ Se EU-afgørelsen C-73/06 (Planzer Luxembourg), præmis 61

⁶⁵ Se selskabets begrundelse i SKM.2018.633.BR

⁶⁶ Se Landsskatterettens afgørelse i SKM.2018.633.BR

blev udført af den danske virksomhed. Byretten nåede dermed ligesom SKAT og Landsskatteretten frem til, at selskabet måtte anses for at drive økonomisk virksomhed i Danmark og ikke i Tyskland, hvorfor der skulle pålægges dansk moms, jf. Momslovens § 4, stk. 1. Det forhold, at Byretten stadfæstede SKATs afgørelse udtrykker, at Byretten accepterer, at der ikke er noget til hinder for at inddrage afgørelser, der har taget stilling til begrebet om fast forretningssted i forhold til levering af tjenesteydelser ved vurderingen af leveringsstedet for varer.

8.2.2 Delkonklusion

Ud fra behandlingen af retspraksis kan det udledes, at det ikke alene er tilstrækkeligt, at den danske virksomhed alene har en tysk momsregistrering, men at der også stilles store krav til måden den tyske samarbejdspartner er etableret på. Kravet om fast forretningssted er sammenhængende med Momslovens § 3, stk. 1 i forhold til, hvorvidt der drives selvstændig økonomisk virksomhed, hvilket forudsætter, at den tyske samarbejdspartner drives uafhængigt af den danske virksomhed. Det kræver, at der er etableret et fast forretningssted i Tyskland, hvilket indebærer, at der skal være lokaler til rådighed, som er egnet til at drive handel med salg af varer. Lokalerne skal således gøre det muligt for kunderne at kunne indgå aftaler direkte med den tyske samarbejdspartner, således at denne opnår indflydelse på selve købsaftalen. Såfremt lokalekravet er opfyldt, vil det indikere, at der foreligger realitet bag det etablerede samarbejde mellem den danske virksomhed og den tyske samarbejdspartner. Der ses endvidere på, hvorvidt der er ansat medarbejdere, som rent faktisk driver det faste forretningssted, eller om disse medarbejdere tilhører den danske virksomhed og dermed reelt set må anses for at være medarbejdere underlagt den danske virksomhed. Minimumskravet til den tyske samarbejdspartner må således være, at der er tale om et fast forretningssted, hvor kunderne direkte kan henvende sig for at indgå købsaftaler i lokaler, som er egnede til at kunne drive forretning fra.

8.3 Egen regning og risiko

Kravet om, at Momslovens § 3, stk. 1 om en afgiftspligtig person der driver selvstændig økonomisk virksomhed skal være opfyldt, indebærer også, at en virksomhed skal drives for egen regning og risiko. Der bliver dermed lagt vægt på, hvorvidt den danske virksomhed og den tyske samarbejdspartner ved anvendelsen af grænsehandelskoncepter drives for egen regning og risiko eller om den tyske samarbejdspartner er underlagt den danske virksomhed, og dermed ikke kan anses som værende en transaktion, der kan adskilles fra den danske virksomhed.

8.3.1 Betingelser vedrørende egen regning og risiko

I SKM.2009.664.LSR, der omhandlede salg af hårde hvidevarer fik begrebet egen regning og risiko betydning for sagens udfald. Landsskatteretten lagde i sine præmisser til grund, at de afgiftspligtige transaktioner alene skete fra den danske virksomheds regning og risiko, og at den tyske samarbejdspartner ikke på nogen måder havde haft nogen økonomisk risiko forbundet med transaktionen. Den økonomiske risiko bestod netop i, at alle reklamationer fra kunderne tilgik den danske virksomhed, hvilket også omfattede de varer som var blevet solgt af den tyske samarbejdspartner med den tyske moms. Endvidere transporterede den danske virksomhed varen tilbage til Danmark for egen regning og risiko, hvis varen ikke blev afhentet fra lageret i Tyskland inden 3 uger fra det aftalte tidspunkt. Ud fra de nævnte forhold, vurderede Landsskatteretten, at betingelsen om, at den tyske samarbejdspartner skulle have drevet virksomheden for egen regning og risiko, ikke var opfyldt, idet den tyske samarbejdspartner ikke kunne anses for at have nogen forpligtelser og dermed ikke kunne anses for at drive økonomisk virksomhed, jf. Momslovens § 3, stk. 1. Landsskatteretten anvendte og henviste til præmis 36 i C-185/01 (Auto Lease). Her blev der lagt vægt på transaktionernes økonomiske realiteter frem for hvordan transaktionerne formelt set fremtræder. Selvom Auto Lease i nærværende sag gjorde det muligt for kunderne at købe olieprodukter og tanke brændstof i selskabets navn og for dennes regning, så vurderede EU-Domstolen, at det kun tilsyneladende var blevet gennemført for Auto Leases regning, idet kunderne måtte anses for at indestå for det faktiske forbrug, da alle udgifter blev båret af kunderne. Brændstoffet fra tankstationerne blev købt for kundernes regning, hvilket også forpligtede denne til at betale for brændstoffet. Auto Lease havde derfor ingen betalingsforpligtelse i forhold til brændstoffet og dermed ingen økonomisk risiko forbundet med transaktionen. For at Auto Lease overhovedet vil kunne anses for at have leveret brændstoffet, skulle der for det første være tale om to selvstændige transaktioner, som hver især påtog sig den økonomiske risiko ved handlen.

I SKM.2015.122.BR nåede Byretten også frem til, der ikke var forbundet nogen økonomisk risiko i forbindelse med den tyske samarbejdspartner, idet denne ikke havde nogen indflydelse på købsaftalen. Det blev desuden tillagt vægt, at prisen på handlen blev aftalt mellem den danske virksomhed og kunden, og at den tyske samarbejdspartner ikke havde indflydelse på prisfastsættelsen. Sagen omhandlede en dansk virksomhed, der solgte både, hvor der forelå en aftale med en tysk samarbejdspartner. Aftalen med kunden blev anset for at være indgået med den danske virksomhed, hvorved der skulle betales dansk moms, jf. Momslovens § 4, stk. 1. Dette blev især begrundet i, at den danske virksomhed blandt andet havde serviceforpligtelsen i forhold til de solgte både, idet der intet værksted

forelå i Tyskland. Desuden modtog den tyske samarbejdspartner alene 1 procent af salgsprisen i betaling.⁶⁷ Det kan dermed udledes, at Byretten lægger vægt på de samme faktorer som de tidligere omtalte afgørelser i forhold til, hvorvidt den tyske samarbejdspartner handler for egen regning og risiko, eller om dette alene foreligger hos den danske virksomhed. Ud fra de konkrete forhold kunne der således heller ikke anses for at foreligge to selvstændige transaktioner, idet den tyske samarbejdspartner ikke direkte var involveret i transaktionen til den danske kunde. For overhovedet at kunne anses for at bære den økonomiske risiko må det forudsættes, at samarbejdspartneren forpligter sig ved købsaftalen over for kunden og at der er tale om indtægter af en vis varig karakter. Såfremt samarbejdspartneren ikke fastsætter prisen, indikerer dette, at denne heller ikke har til hensigt at opnå indtægter af en vis varig karakter, jf. Momssystemdirektivets art. 9, stk. 1. Dette opfylder derfor ikke kravet om, at samarbejdspartneren kan anses for at drive selvstændig økonomisk virksomhed af den del, der vedrører grænsehandelskonceptet, jf. Momslovens § 3, stk. 1. I dette tilfælde må det således være den danske virksomhed, der har til hensigt at opnå indtægter af en vis varig karakter, idet det er den danske virksomhed, der forpligtiger sig til at præstere en vare mod den fastsatte pris.

Avancefordelingen mellem parterne ses at få betydning i forhold til, hvorvidt den økonomiske risiko kan anses for at foreligge hos den tyske samarbejdspartner. I SKM.2018.633.BR blev der lagt vægt på, at samarbejdspartneren i Tyskland alene modtog 10 procent i provision, som var en fast betaling fra virksomheden i Danmark. Dette bekræfter, at det får stor betydning for vurderingen af, hvorvidt der foreligger en reel risiko ved transaktionerne. Sagen omhandlede et selskab, der producerede og solgte specialfremstillede større lystbåde og som havde en momsregistrering i Tyskland, hvor der blev solgt to både til danske kunder igennem denne tyske momsregistrering. Samarbejdspartneren kunne i sagen ikke anses for at have nogen økonomisk risiko ved transaktionerne, idet det blandt andet var den danske virksomhed, der udstedte fakturadatoerne på fakturaerne til kunderne, som havde forfaldsdato efter den dato, hvor kunden senest skulle indbetale beløbet til samarbejdspartneren. Det var således ikke den tyske samarbejdspartner, der havde indflydelse på forhandlingerne med kunderne. Selvom bådene blev opbevaret i opbevaringshallen af den tyske samarbejdspartner, skete dette for den danske virksomheds regning, indtil bådene blev leveret til kunderne. Reklamation og reparationer af varerne blev desuden også foretaget for det danske selskabs regning. Den tyske samarbejdspartner kunne dermed ikke anses for at have nogen økonomiske forpligtelser over for kunderne, da samarbejdspartneren i Tyskland alene stod for udleveringen af varerne, og dermed ikke

⁶⁷ Se Oplysningerne i SKM.2015.122.BR

kunne anses for at drive egentlig økonomisk virksomhed. Selv om den tyske samarbejdspartner drev virksomhed af samme art som den danske virksomhed, foretages der alligevel en konkret vurdering af transaktionerne i form af, hvorvidt hver virksomhed selvstændigt kan anses for at drives for egen regning og risiko. Det er derfor uden betydning, at der er tale om et samarbejde med den danske virksomhed, idet det ikke i sig selv medfører at den tyske samarbejdspartner også kan karakteriseres som værende en selvstændig økonomisk virksomhed. For at kunne acceptere grænsehandelskonceptet i forhold til den tyske samarbejdspartner kræver det, at transaktionerne mellem den tyske samarbejdspartner og den danske kunde foregår for dennes regning og risiko og ikke for den danske virksomheds regning og risiko. Såfremt disse transaktioner ikke sker for den tyske samarbejdspartners regning og risiko, vil der ikke være tale om selvstændig økonomisk virksomhed, jf. Momslovens § 3. I nærværende sag var der tale om en provision på cirka 10 procent, som blev afregnet til den tyske samarbejdspartner, hvilket ikke i sig selv kunne udgøre en selvstændig salgsfunktion, der gav en økonomisk gevinst ved salg af bådene. Der forelå således ingen avance hos den tyske samarbejdspartner, hvilket indikerer, at der ikke er tale om et reelt salg i transaktionen fra den samarbejdspartneren til kunden.

8.3.2 Delkonklusion

Betingelsen om, at den tyske samarbejdspartner skal drives for egen regning og risiko hænger sammen med, at der skal være tale om en afgiftspligtig person før grænsehandelskonceptet kan accepteres. En afgiftspligtig person betegnes som værende en virksomhed, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, jf. Momslovens § 3, stk. 1. I begrebet selvstændig økonomisk virksomhed ligger, at virksomheden skal bære den økonomiske risiko ved de afgiftspligtige transaktioner til kunden. At bære den økonomiske risiko kan ud fra domspraksis anses for at indebære påtagelse af økonomiske forpligtelser over for kunden. Der ses blandt andet på, hvorvidt varen bliver forsendt for den danske virksomheds eller den tyske samarbejdspartners regning. Det forhold, at samarbejdspartneren i Tyskland ikke bærer den økonomiske risiko i forhold til transaktionerne med kunden medfører, at der ikke kan etableres et grænsehandelskoncept. Det er derfor fortsat ikke tilstrækkeligt, at den danske virksomhed har en tysk momsregistrering, da dette ikke opfylder kravet om at drive selvstændig økonomisk virksomhed, jf. Momslovens § 3, stk. 1. Ifølge EU-Domstolen bekræftes, at der således skal foreligge to selvstændige transaktioner som hver især gennemføres for henholdsvis den danske virksomheds- og den tyske samarbejdspartners regning og risiko.

8.4 Fuldmagt

For at kunne handle med den tyske moms, har virksomhederne forsøgt at etablere sig på forskellige måder. En måde hvorpå virksomhederne har etableret sig på har været ved at lave en fuldmagt mellem den danske virksomhed og den tyske samarbejdspartner. Dette giver således den danske virksomhed bemyndigelse til at handle på vegne af den tyske samarbejdspartner. Såfremt dette kan accepteres i praksis, vil kunderne således kunne henvende sig til den danske virksomhed for at indgå en aftale med den tyske samarbejdspartner med pålæggelse af tysk moms. Kunderne får således mulighed for at købe varer med tysk moms, selvom der ingen direkte kontakt foreligger mellem den tyske samarbejdspartner og kunderne. Der skal derfor foretages en vurdering af, hvorvidt en gyldig fuldmagt mellem den danske virksomhed og den tyske samarbejdspartner får betydning for, hvorvidt der skal pålægges dansk eller tysk moms på salget til kunden.

8.4.1 Betydningen af etableret fuldmagt

Etableringen og dermed betydningen af en fuldmagt mellem den danske virksomhed og den tyske samarbejdspartner kan ses at få betydning i praksis. Dette kom netop til udtryk i Landsskatterettens kendelse SKM.2012.223.LSR, som handlede om et dansk selskab, der solgte nye og brugte både med tysk moms igennem en tysk samarbejdspartner. Tvisten i sagen var netop, at den danske virksomhed havde etableret et samarbejde med en tysk virksomhed for at kunne sælge bådene med den tyske moms. Selskabet argumenterede for, at samarbejdet indebar en fuldmagt til at formidle salget af bådene mellem den danske kunde og den tyske samarbejdspartner. Fuldmagten gav det danske selskab adgang til at formidle bestillinger og oppebære salgssummen samt modtage kontant betaling og etablere sælgerfinansiering på den tyske samarbejdspartners vegne. Fuldmagten gav således adgang til alle praktiske opgaver i forbindelse med bådens klargøring, registrering og etablering af fabriksgaranti mv. Desuden gav fuldmagten det danske selskab pligt til at yde garanti- og serviceydelser over for kunden. Det danske selskab udfyldte derved en købsaftale og sendte en faktura til den tyske samarbejdspartner på salgsprisen uden moms. Herefter sendte den tyske samarbejdspartner en kundefaktura, som det danske selskab kunne udlevere til kunden i Danmark inkl. tysk moms. Der blev fratrukket 1 procent i salær til den tyske samarbejdspartner. Såfremt kunderne ønskede, at købsprisen blev tillagt den tyske moms, ville båden blive transporteret til Tyskland som selskabet sørgede for, hvorefter kunden ville modtage båden i Tyskland og selv skulle sørge for hjemtransporten. I nærværende kendelse var tre ud af fire retsmedlemmer enige i SKATS afgørelse, mens et retsmedlem mente, at der ikke var grundlag for at tilsidesætte grænsehandelskonceptet. Landsskatteretten konkluderede ud fra et stemmeflertal, at købsaftalen blev indgået mellem den danske virksomhed og kunden, hvorfor

fuldmagten ikke kunne tillægges betydning. Det blev lagt til grund, at det danske selskab handlede i eget navn og for egen regning, og at selskabet ikke kunne anses for at have været fuldmægtig for den tyske samarbejdspartner. Det ene retsmedlem lagde derimod afgørende vægt på, at den tyske samarbejdspartner netop havde givet en fuldmagt til at virke som agent for denne med henblik på for dennes regning at formidle bestillinger af både. Afgørelsen blev herefter prøvet ved Landsretten SKM.2013.850.VLR, som modsat Landsskatteretten ikke nævnte betydningen af fuldmagten i præmisserne. Dette udtrykker dermed, at Vestre Landsret ikke tillægger fuldmagtsforholdene mellem den danske virksomhed og den tyske samarbejdspartner nogen betydning i vurderingen af, om grænsehandelskonceptet kan accepteres. Det afgørende er således, hvem der direkte har indgået aftalen og om hvorvidt der foreligger to transaktioner, idet fuldmagten ikke i sig selv medfører, at dette er tilfældet.

Vigtigheden af, hvorvidt samarbejdspartneren har haft indflydelse på købsaftalen kom også til udtryk i SKM.2014.271.BR. I sagen var der tale om en virksomhed, der forhandlede nye og brugte campingvogne. Virksomheden i Danmark havde indgået aftale med tyske samarbejdspartnere, som havde fuldmagt til at indgå købsaftaler og underskrive nødvendige dokumenter i forbindelse med salget og eventuelle finansieringsmuligheder. Såfremt kunderne ønskede at købe en campingvogn med tysk moms, ville den danske virksomhed udarbejde et tilbud til kunden på vegne af den tyske samarbejdspartner. Tilbuddet blev udarbejdet på et fortrykt dansk tilbudsdokument, hvor der nederst på dokumentet fremgik oplysninger om den tyske samarbejdspartner. Herefter blev dokumentet underskrevet af kunden, som modtog en kopi af tilbuddet, der skulle underskrives af en repræsentant for den tyske samarbejdspartner i forbindelse med kundens afhentning af campingvognen i Tyskland. Virksomheden faxede herefter tilbuddet til samarbejdspartneren, som bekræftede tilbuddet telefonisk, hvilket også gjaldt de tilfælde, hvor virksomheden allerede havde skrevet under på vegne af samarbejdspartneren. Virksomheden i Danmark stod for transporten til Tyskland og bar således risikoen for campingvognene under transporten. Der blev i præmisserne lagt vægt på, at samarbejdspartneren ikke havde nogen økonomisk risiko ved handlerne, der blev foretaget og alene fungerede som et uselvstændigt mellemlid.⁶⁸ Det forhold, at der forelå en fuldmagt mellem den danske virksomhed og de tyske samarbejdspartnere, blev ikke tillagt nogen betydning, og det kunne dermed ikke ændre vurderingen af de faktiske transaktioner i sagen. På baggrund af de nævnte forhold konkluderede Byretten,

⁶⁸ Se Rettens begrundelse i SKM.2014.271.BR

at leveringsstedet måtte anses for at være i Danmark, da campingvognen befandt sig i Danmark på tidspunktet for varens transport til kunden, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2.

En lignende afgørelse gjorde sig gældende i SKM.2015.122.BR, hvor der var tale om et fuldmagtsforhold mellem en tysk samarbejdspartner og et dansk selskab, som gav selskabet i Danmark bemyndigelse til på samarbejdspartnerens vegne at handle både og bådmotorer og modtage betaling herfor. Købsaftalerne blev foretaget i Danmark mellem den danske virksomhed og kunden, hvor selskabet udarbejdede et tilbud til kunden. Kunden fik herefter muligheden for at vælge at købe med enten dansk- eller med tysk moms. Såfremt kunden ønskede at købe varen med tysk moms, blev der udfyldt en standard købsaftale som selskabet underskrev på vegne af samarbejdspartneren i Tyskland. I kontrakten var selskabet i Danmark betegnet som ”formidler” og samarbejdspartneren som ”sælger”. Herefter transporterede det danske selskab båden på en trailer til Tyskland, hvor den blev leveret på en parkeringsplads, hvorefter den blev udleveret til kunden, som selv skulle sørge for hjemtransporten. Byretten mente på baggrund af dette, at den tyske samarbejdspartners eneste reelle funktion var at modtage og indbetale tysk moms og alene fungerede som et gennemfaktureringsled og ingen selvstændig rolle havde ved transaktionerne. Byretten fastslog dermed, at fuldmagten mellem det danske selskab og den tyske samarbejdspartner ikke havde nogen betydning ved vurderingen af de faktiske handler, idet den tyske samarbejdspartner alene fungerede som et uselvstændigt mellemlid. Ud fra afgørelsen kan det dermed udledes, at selvom der foreligger en fuldmagt mellem den danske virksomhed og den tyske samarbejdspartner, er det ikke tilstrækkeligt til at anse købsaftalen som værende indgået mellem den tyske samarbejdspartner og kunden, således at der skulle pålægges tysk moms. Leveringsstedet blev dermed fastlagt til at være i Danmark, hvorved der skulle betales dansk moms, jf. Momslovens § 4, stk. 1. Dette kan begrundes ud fra, at den største avance almindeligvis vil skulle foreligge hos fuldmagtsgiveren, som i dette tilfælde burde være hos den tyske samarbejdspartner. Dette var dog ikke tilfældet i nærværende afgørelse, idet der alene var tale om en fast provision på 1 procent i betaling fra den danske virksomhed. I denne avancefordeling blev der også, som i de tidligere afgørelser, lagt vægt på Højesterets afgørelsen SKM.2010.396.HR, hvor den danske virksomhed ved salg af jetbåde havde en avance på 20 procent af salgsprisen ved salget af bådene, mens den tyske samarbejdspartner alene modtog et fast beløb på 500 kr. pr. kunde uanset prisen på båden. Leveringen af bådene ansås dermed for at være sket til den danske virksomhed til kunden og ikke fra den tyske samarbejdspartner til kunden, jf. Momslovens § 4, stk. 1.

Betydningen af fuldmagtsforholdene kom også til udtryk i EU-afgørelsen C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, hvor Forwarding Enterprise havde givet Kats Bouwgroep fuldmagt til at

indgå retshandler om overdragelsen af den retlige ejendomsret til en ejendom. Her konkluderede EU-Domstolen, at 6. Momsdirektivs art. 5, stk. 1 måtte fortolkes således, at overdragelsen af retten til at råde over et materielt gode som ejer også måtte anses for levering af et gode, selv om der ikke forelå overdragelse af den retlige ejendomsret til godet. Spørgsmålet var herefter, om der også kunne anses for at foreligge levering af et gode, når den retlige ejer af godet ifølge en aftale havde givet medkontrahenten en uigenkaldelig fuldmagt til at foretage retshandler på vegne af Forwarding Enterprise. Til dette fastslog EU-Domstolen, at vurderingen skulle foretages af den nationale ret under hensyn til de faktiske omstændigheder i forhold til, hvorvidt der foreligger en overdragelse af retten til som ejer at råde over godet for så vidt angår fuldmagtsforholdene.⁶⁹ Det ses dermed, at EU-Domstolen lader det være op til de nationale domstole at afgøre, hvorvidt fuldmagtsforholdene skal få betydning for vurderingen af leveringsstedet, hvilket derfor ud fra den nationale praksis må anses for at være gældende ret i forhold til betydningen af en fuldmagt.

8.4.2 Delkonklusion

Ud fra domspraksis ses det dermed, at det er uden betydning, hvorvidt der foreligger en gyldig fuldmagt mellem virksomheden i Danmark og den tyske samarbejdspartner. Det afgørende er fortsat, at retten til at råde som ejer overgår fra den danske virksomhed til den tyske samarbejdspartner og at det kan bevises, at der foreligger to selvstændige transaktioner. Der skal således være tale om henholdsvis en transaktion fra den danske virksomhed til den tyske samarbejdspartner og herefter en transaktion fra den tyske samarbejdspartner til den endelige kunde. Desuden er det også vigtigt at påvise, at samarbejdspartneren forretningsmæssigt kan anses for at være etableret i Tyskland. Ved at opfylde de nævnte faktorer, udgør disse tilsammen kravet om at drive selvstændig økonomisk virksomhed, jf. Momslovens § 3. Ud fra behandlingen af domspraksis kan det udledes, at betydningen af fuldmagter ikke har noget reelt formål end at parterne i samhandlen forsøger at flytte leveringsstedet fra Danmark til Tyskland og dermed at kunne drage fordel af den lavere momssats. Dette må også tolkes for at være gældende ret i forhold til EU-Domstolen, som netop fastslår, at det er op til de nationale domstole at afgøre, hvordan fuldmagtsforholdene skal vurderes.

8.5 Transport

For at finde ud af, hvor leveringsstedet foreligger efter Momslovens § 14, stk. 1, ses der på hvorvidt der foretages transport af de afgiftspligtige varer over landets grænser. Leveringsstedet foreligger i det land, hvor varen befinder sig når transporten til kunden påbegyndes. Når en transaktion ikke

⁶⁹ Se EU-afgørelsen C-320/88 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe), præmis 13

transporteres og ikke forlader Danmark, foreligger leveringsstedet som udgangspunkt altid i Danmark, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 1, da der i disse tilfælde er tale om et afhentningskøb, jf. Momssystemdirektivets art. 31. Når varerne derimod transporteres til kunden til et andet EU-land, foreligger leveringsstedet i det land, hvor varen befinder sig på tidspunktet, hvor transporten til køberen påbegyndes, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, hvor der modsat er tale om et forsendelseskøb, jf. Momssystemdirektivets art. 32. Reglerne om forsendelseskøb er desuden modificeret af fjernsalgsreglerne, som er reguleret af Momssystemdirektivets art. 33-35 og Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, 2. og 3. pkt. Fjernsalgsreglerne finder anvendelse i de situationer, hvor sælger befinder sig i en anden medlemsstat i forhold til køberen. Ved fjernsalg forstås salg af varer, hvor varerne direkte eller indirekte forsendes eller transporteres af sælgeren eller på sælgerens vegne til en køber. Leveringsstedet flyttes dermed fra oprindelseslandet til destinationslandet, når der er tale om fjernsalg.

8.5.1 Betydningen af transporten

SKM.2009.664.LSR omhandlede køb og salg af hårde hvidevarer, hvor der var etableret et samarbejde mellem den danske virksomhed og den tyske samarbejdspartner. På baggrund af købsaftalen transporterede den danske virksomhed de hårde hvidevarer til Tyskland for egen regning og risiko, hvorefter kunden selv hentede varerne i Tyskland og selv sørgede for hjemtransporten. Denne transaktion vedrørte de varer, som der blev ønsket pålagt tysk moms fra parternes side. Den danske virksomhed påstod, at leveringsstedet skulle anses for at være i Tyskland, idet transporten blev påbegyndt her, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, 1. pkt. Partnerne lagde i den forbindelse vægt på, at leveringsstedet ikke kunne anses for at være i Danmark, idet der var tale om et fjernsalg i henhold til Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, 2. pkt. Det blev lagt til grund, at der var tale om et salg fra Danmark til Tyskland, hvor selskabet stod for transporten og der var tale om salg til private kunder. Reglerne om fjernsalg kan dog give problemer i forhold til at vurdere, hvorvidt der er tale om fjernsalg eller om der er tale om et salg, hvor kunden selv afhenter varen. Vurderingen tages ud fra, hvorvidt det er kunden selv eller sælger, der står for transporten. Et fjernsalg er i henhold til forarbejderne i § 14, Lov nr. 375 af 18.05.1994 i bemærkningerne 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.”⁷⁰

Selskabet påstod i den forbindelse, at betingelserne for fjernsalg var opfyldt, idet varen blev transporteret direkte af selskabet til Tyskland, for herefter at blive leveret til den private kunde. Selskabet

⁷⁰ Se Folketingstidende 1993/94 Tillæg A spalte 1-8872, s. 4399

mente således ikke, at det havde betydning, hvor slutkunden havde sin bopæl, men derimod hvor kunden fik udleveret varen. Desuden anså de det som værende uden betydning, at varen efterfølgende forlod Tyskland. Der blev desuden henvist til EU-afgørelsen C-255/02 (Halifax), hvor EU-Domstolen havde fastlagt, at afgiftspligtige personer ikke har pligt til at vælge den transaktion, der består af den højeste momssats. Selskabet mente dermed ikke, at grænsehandelskonceptet kunne tilsidesættes ud fra en misbrugsbetragtning, idet der ikke opnås en momsfordel, der strider mod formålet med bestemmelserne. På baggrund af de nævnte forhold påstod selskabet, at der var tale om to separate transaktioner, og at leverancen mellem den tyske momsregistrering og kunden måtte have leveringssted i Tyskland, idet varen befandt sig i Tyskland på tidspunktet, hvor varen blev udleveret til kunden. Landsskatteretten konkluderede dog i sagen, at leveringsstedet forelå i Danmark, idet den tyske samarbejdspartner ikke havde haft råderetten over varerne til at kunne videresælge disse, og at der alene kunne anses for at foreligge en samlet transaktion. Reglerne om fjernsalg kunne ikke anvendes i den konkrete afgørelse, idet der alene forelå en overdragelse af varen fra det danske selskab til den danske kunde, og at der således ikke kunne være tale om et salg fra et EU-land til et andet EU-land. Samarbejdspartneren i Tyskland måtte dermed anses for at være kunstigt skabt for at kunne flytte leveringsstedet fra Danmark til Tyskland. Landsskatteretten fastslog ud fra dette, at idet købsaftalen blev indgået i Danmark og varerne befandt sig i landet ved aftalens indgåelse, måtte leveringsstedet være i Danmark, hvor transporten til kunden påbegyndte, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2.

Transportens betydning kom også til udtryk i SKM.2010.396.HR, hvor Højesteret lagde vægt på, at leveringsstedet ved salget af jetbåde til den tyske samarbejdspartner Fleggaard var i Danmark, da transporten blev påbegyndt her i landet, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2. Højesteret fastslog i dommen, at det var varens fysiske placering, hvilket vil sige varens placering på det tidspunkt hvor transporten til kunden påbegyndte, at leveringsstedet fastlægges ud fra. I nærværende sag skulle der af den årsag betales dansk moms, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2. Ud fra dette kan det således udledes, at Højesteret tilsidesætter Landsskatterettens afgørelse i SKM.2010.389.LSR, hvor der var tale om salg af vinduer og døre. Disse vinduer og døre blev produceret i Tyskland og Polen, hvoraf de varer der blev produceret i Tyskland aldrig kom til Danmark før kunden selv transportererede dem til landet. For så vidt angår de varer der blev produceret i Polen, blev disse leveret hos den danske virksomhed inden de blev sendt til Tyskland. Landsskatteretten stadfæstede i denne forbindelse SKATs afgørelse om, at der var tale om leveringssted i Danmark, også selvom de i Tyskland producerede varer reelt set ikke havde været i Danmark, før kunderne selv transportererede dem hertil. Landsskatterettens afgørelse er derfor misvisende i forhold til at fastlægge leveringsstedet ud fra varens fysiske placering,

hvilket må anses for tilsidesat af Højesteret og dermed kan dette ikke anses som værende gældende ret inden for området. Udgangspunktet må således i forhold til de gældende retsregler fortsat være, at såfremt varen befinder sig i Danmark, må leveringsstedet anses for at være her i landet og dermed blive pålagt dansk moms. Modsat må leveringsstedet være i Tyskland, såfremt varen befinder sig i Tyskland ved transportens påbegyndelse, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2.

Dette kan også fastslås ud fra EU-Domstolens afgørelse i C-446/13 (Fonderie 2A). Afgørelsen handlede om Fonderie 2A, som var et selskab med hjemsted i Italien og de franske myndigheder. Fonderie 2A fremstillede metaldele og solgte det til en virksomhed i Frankrig. Inden varerne blev leveret til kunden i Frankrig, blev de leveret til et andet fransk selskab, som skulle udføre færdiggørelsesarbejde (malerarbejde) og herefter videresende dem direkte til kunderne. Problemstillingen i sagen omhandlede derfor, hvorvidt der var tale om levering fra Fonderie 2A til kunden i Frankrig (det vil sige fra Italien til Frankrig), eller om der var tale om levering fra tjenesteyderen, der færdiggjorde varen i Frankrig til kunderne. EU-Domstolen fastslog, at leveringsstedet skulle fastlægges ud fra art. 8, stk. 1, litra a i 6. Momssystemdirektivet (art. 32 i Momssystemdirektivet). Her blev det fastlagt, at der stilles samme krav til selve leveringen uafhængig af, om leveringen af varerne er sket med eller uden transport. Dette er også i overensstemmelse med Momssystemdirektivets formål om at skabe et indre marked og iagttage neutralitetsprincippet.⁷¹ Leveringsstedet blev fastlagt ud fra, hvor varen fysisk havde befundet sig inden den blev leveret til kunden, hvilket i det konkrete tilfælde var i Frankrig, hvor der blev udført færdiggørelsesarbejde inden varen skulle leveres til kunden. Leveringsstedet blev dermed fastlagt ud fra varens fysiske placering, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2.

I SKM.2013.590.LSR var der tale om et dansk selskab, der drev salg af campingvogne og tilbehør. Der var tale om en aftale med en tysk samarbejdspartner, hvilket gjorde det muligt at købe varerne med tysk moms. Selve købsaftalerne blev indgået af det danske selskab, som fremsendte købsbeviset til den tyske samarbejdspartner inkl. Vognens typeattest. Det danske selskab udstedte faktura uden moms til den tyske samarbejdspartner, som herefter udleverede fakturaen til kunden, når denne afhentede vognen i Tyskland. Spørgsmålet i sagen var dermed, om leveringsstedet kunne anses for at være i Danmark eller i Tyskland i henhold til det forhold, at varen blev transporteret fra Danmark til Tyskland. Landsskatteretten vurderede, at den tyske samarbejdspartner alene fungerede som et selvstændigt mellemlid i forbindelse med vognens udlevering og købesummens betaling, og at der derfor ikke forelå en selvstændig transaktion fra den tyske samarbejdspartner til kunden. På baggrund af

⁷¹ Se præambelen til Momssystemdirektivet, 4. betragtning

disse forhold konkluderede Landsskatteretten, at leveringsstedet forelå i Danmark, idet campingvognene befandt sig i Danmark på det tidspunkt, hvor transporten til kunden blev påbegyndt, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2.

Landsskatterettens afgørelse må anses at være i overensstemmelse med Byrettens afgørelse i SKM.2016.195.BR, hvor der også var tale om et dansk selskabs salg af campingvogne og en indgået aftale med en tysk samarbejdspartner. Købsaftalerne foregik på den måde, at de danske kunder fik udarbejdet et tilbud, hvor der var mulighed for at købe varerne med enten dansk- eller tysk moms. Såfremt kunderne ønskede at indgå købsaftalen med de handelsvilkår som blev aftalt med det danske selskab, skulle den tyske samarbejdspartner herefter bekræfte handelsvilkårene, hvorefter selskabet transportererede campingvognen til den tyske samarbejdspartner. Den danske kunde kunne herefter hente campingvognen og betale den pris, som var blevet aftalt med det danske selskab. Byretten konkluderede i afgørelsen, at leveringsstedet forelå i Danmark, da campingvognen befandt sig i landet ved transportens påbegyndelse, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, 1. pkt. Byretten henviste i den forbindelse til Højesterets dom SKM.2010.396.HR, hvor de lagde vægt på de forhold om, at transporten fra Danmark til kunden måtte anses for at være den reelle transaktion. Ud fra dommen må det derfor udledes, at fastlæggelsen af, hvorvidt der er tale om en eller to selvstændige transaktioner må være afgørende for vurderingen af, hvordan leveringsstedet fastlægges ud fra betydningen af transporten.

Ovenstående må endvidere anses for at være blevet bekræftet i SKM.2018.633.BR, hvor Byretten tog stilling til transportens betydning ved fastlæggelsen af leveringsstedet. Sagen handlede om salget af lystbåde, som bestod af et salg mellem en dansk virksomhed, en tysk samarbejdspartner og de danske kunder. Byretten konkluderede, at leveringsstedet måtte anses for at foreligge i Danmark, da varerne befandt sig i Danmark på tidspunktet hvor transporten til kunderne påbegyndte, jf. Momslovens § 14, stk. 2, 1. pkt. Dette var begrundet i, at den tyske samarbejdspartner alene virkede som et selvstændigt mellemlid, idet der ikke kunne anses for at være nogen aktivitet i det tyske selskab, og der kunne dermed ikke anses for at foreligge to selvstændige transaktioner. Ud fra dommen kan det således udledes, at det afgørende for transportens betydning netop ligger i, at der foreligger to selvstændige transaktioner, hvor retten til at råde over godet bliver overdraget til den tyske samarbejdspartner. Såfremt dette ikke er tilfældet, vil der ikke kunne anses at foreligge en realitet bag grænsehandelskonceptet og det forhold, at der er tale om transport af varen fra Danmark til Tyskland får ingen betydning for fastlæggelse af leveringsstedet, idet råderetten allerede er opnået i Danmark.

8.5.2 Delkonklusion

Ud fra behandlingen af domspraksis ses det dermed, at transporten får betydning for fastlæggelsen af leveringsstedet i forhold til, i hvilket land der skal ske momsbeskatning. Det må dermed ud fra de gældende retsregler og retspraksis konkluderes, at såfremt varerne befinder sig i Danmark og ikke bliver transporteret ud af landet, må leveringsstedet altid anses for at være i Danmark, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 1. Problemerne i forhold til at kunne acceptere grænsehandelskoncepter opstår primært når der er tale om varer, der bliver transporteret til et andet EU-land, da det i så fald skal vurderes, hvorvidt den tyske samarbejdspartner må anses for at drive selvstændig økonomisk virksomhed i Tyskland, jf. Momslovens § 3, stk. 1. I disse tilfælde lægges der vægt på, hvorvidt transaktionerne kan anses for værende selvstændige, således at der kan anses for at være en transaktion fra Danmark til Tyskland og herefter en transaktion fra Tyskland til den danske kunde. Såfremt dette ikke er tilfældet, vil leveringsstedet blive anset for at foreligge i Danmark, idet man som udgangspunkt anvender varens fysiske placering, som fastslået af Højesterets dommen SKM.2010.396.HR. Dette bekræftes også af EU-Domstolen, som også tager udgangspunkt i, hvorvidt transaktionerne kan anses for at være en selvstændig økonomisk virksomhed, hvorefter vurderingen foretages ud fra varens fysiske placering, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2 og Momssystemdirektivets art. 32.

9. Konklusion

Formålet med specialet er at fastlægge gældende ret i forbindelse med grænsehandelskoncepter. Ved analysen af gældende ret i forhold til at fastlægge leveringsstedet ses det, hvorledes der er overensstemmelse mellem Momsloven og Momssystemdirektivet. Denne overensstemmelse kommer blandt andet til udtryk ved, at det helt overordnet må forudsættes, at anvendelsen af grænsehandelskoncepter kræver, at der er tale om afgiftspligtige personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, jf. Momslovens § 3, stk. 1. Ved fastlæggelse af leveringsstedet foretages der en konkret vurdering ud fra en række kriterier, der skal være opfyldte. Vurderingen foretages ud fra, hvad der objektivt reelt set sker med varen, således at der ses bort fra, hvordan parterne har ønsket at få transaktionerne til at fremstå.

Ved vurderingen af, hvorvidt der drives selvstændig økonomisk virksomhed, er det centrale, at der er tale om to uafhængige selvstændige transaktioner således, at der henholdsvis er tale om en transaktion fra den danske virksomhed til den tyske samarbejdspartner og en transaktion fra den tyske samarbejdspartner til den danske kunde. Såfremt transaktionerne ikke kan anses for at være uafhængige af hinanden, bliver transaktionerne anset for at udgøre en samlet transaktion. Ved vurderingen af, hvorvidt der foreligger sådanne to selvstændige transaktioner, lægges der vægt på nogle kriterier, som er med til at fastlægge, hvordan de forskellige transaktioner skal vurderes. Kriterierne, der inddrages i vurderingen, er således retten til at råde som ejer, fast forretningssted, egen regning og risiko samt transport. Betingelserne for så vidt angår retten til at råde som ejer og transportdelen er lovreguleret og fremgår direkte af henholdsvis Momslovens § 4, stk. 1 og § 14, stk. 1, nr. 1 og 2, mens betingelserne, der vedrører fast forretningssted samt egen regning og risiko, kan udledes ud fra definitionen af en afgiftspligtig person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, jf. Momslovens § 3, stk. 1. Ud fra disse bestemmelser har det været omdiskuteret, hvorvidt man ud fra en misbrugsbetragtning har kunnet tilsidesætte anvendelsen af grænsehandelskoncepter. Det må dog anses som værende usandsynligt at kunne påberåbe misbrugsbetragtningen i form af et brud på de momsretlige bestemmelser, idet anvendelsen af grænsehandelskoncepter ikke tilsigter at undgå at betale momsbeskatning, men derimod at anvende en lavere momsats, som netop er formålet med at anvende grænsehandelskoncepter.

Såfremt det kan vurderes, at der foreligger to selvstændige transaktioner, hvor retten til at råde over varen som ejer først overgår fra virksomheden i Danmark til samarbejdspartneren i Tyskland og herefter fra den tyske samarbejdspartner til kunden, vil der skulle svares tysk moms, jf. Momslovens § 4, stk. 1. Hvis råderetten allerede er overgået fra den danske virksomhed til den danske kunde, vil der

modsat ikke være tale om to selvstændige transaktioner, hvorved der vil skulle betales dansk moms, idet der således vil være tale om et salg fra den danske virksomhed direkte til den danske kunde. Udover at virksomheden skal have fået overdraget råderetten, bliver kravet om fast forretningssted også inddraget i vurderingen af, hvorvidt den tyske samarbejdspartner kan anses for være etableret og drive selvstændig økonomisk virksomhed i Tyskland, jf. Momslovens § 3, stk. 1. Dette kriterie fremgår ikke direkte af hverken Momsloven eller Momssystemdirektivet, men kommer til udtryk igennem retspraksis. Igennem retspraksis ses det tydeligt, at der stilles krav til, at samarbejdspartneren har lokaler til rådighed, således at kunderne har mulighed for at henvende sig og indgå direkte købsaftaler. Når den tyske samarbejdspartner ikke indgår i en direkte aftale med kunderne, indikerer dette, at denne part ikke opnår indflydelse på selve købsaftalen. Der skal dermed helt konkret foreligge en forretningsmæssig realitet bag aftalen mellem den danske virksomhed og den tyske samarbejdspartner før kravet om fast forretningssted overhovedet kan anses for at være opfyldt.

Selvom en virksomhed kan anses for forretningsmæssigt at være etableret i Tyskland, lægges der også vægt på, hvorvidt denne udfører handel for egen regning og risiko. Ved vurderingen af, om den tyske samarbejdspartner opfylder betingelsen om at handle for egen regning og risiko ses der på, hvorvidt denne står for at transportere varen fra Danmark til Tyskland for egen regning. Grænsehandelskonceptet ses tilsidesat i de situationer hvor den danske virksomhed forpligter sig over for kunden i forhold til prisfastsættelse, modtagelse af reklamationer samt transporten. Dette gælder også i de situationer, hvor parterne har forsøgt at anvende grænsehandelskoncepter ved at udstede en fuldmagt imellem dem. Dette er igennem praksis ikke blevet accepteret af hverken skattemyndighederne eller Domstolene, idet der ikke har været nogen forretningsmæssig begrundelse for at etablere et samarbejde i Tyskland i forhold til at kunne flytte leveringsstedet. Dette må anses for at være et udtryk for, at realitetsbetragtningen er og bliver anvendt i forhold til at kunne tilsidesætte grænsehandelskoncepter, idet de forskellige afgiftspligtige transaktioner bliver omkvalificeret i forhold til, hvorledes den økonomiske virkelighed reelt må anses for at være sammenlignet med, hvordan parterne havde til tænkt.

Leveringsstedet bliver overordnet set fastlagt ud fra, hvorvidt der er tale om transport af varen eller ikke. Hvis varen ikke transporteres ud af landet og forbliver i landet, vil der altid skulle svares dansk moms, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 1. Såfremt varen transporteres ud af landet, vil det være det land, hvor varen befinder sig på tidspunktet for transportens begyndelse, der har beskatningsretten, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2. Disse bestemmelser er således med til at fastlægge, i hvilket land der skal ske momsbeskatning. Der tages udgangspunkt i varens fysiske placering på tidspunktet for

transportens begyndelse både efter den nationale- og EU praksis. Dette gælder for så vidt angår de varer, der transporteres over landets grænser, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2. Varens fysiske placering hænger sammen med vurderingen af, hvorvidt der er tale om to selvstændige transaktioner. Såfremt det vurderes, at der alene er tale om en samlet transaktion fra den danske virksomhed til den danske kunde og den tyske samarbejdspartner alene fungerer som et uselvstændigt mellemlid, vil varens fysiske placering anses for at være i Danmark. Modsat vil leveringsstedet fastlægges til at være i Tyskland, hvis transaktionerne kan opdeles og anses for at være uafhængige af hinanden. Vurderingen af, hvorvidt transaktionerne kan adskilles fra hinanden hænger også sammen med reglerne om fjernsalg i form af, hvorvidt sælger kan anses for at være direkte eller indirekte involveret i transporten ved salg til kunder, der ikke er registreret, jf. Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, 2. og 3. pkt. Det må slutteligt konkluderes, at såfremt varen aldrig fysisk har været i Danmark ved aftaleindgåelsen, kan denne ikke pålægges dansk beskatning, uanset om varen efterfølgende transporteres og forbruges af danskere i Danmark.

10. Litteraturliste

10.1 Faglitteratur:

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

Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2. udgave, 1. oplag, 2018

Evald, Jens og Schaumburg-Müller, Sten, Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2004

Henkow, Oskar og Thygesen, Jette, Grundlæggende momsretlige principper - i teori og praksis, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2015

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

10.2 Love og direktiver:

Lov nr. 169 af 05.06.1953 - Danmarks Riges Grundlov (Grundloven)

Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21.06.2016 (Momsloven)

Folketingstidende 1993-94, Tillæg A, Bind 3

Rådets Direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (Momssystemdirektivet)

Direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 (6. Momssystemdirektiv)

10.3 National praksis:

SKM.2007.403 VLR

SKM.2009.25 HR

SKM.2009.664 LSR

SKM.2010.389 LSR

SKM.2010.727.SKAT

SKM.2010.734.SKAT

SKM.2010.396.HR

SKM.2012.223.LSR

SKM.2013.590 LSR

SKM.2013.850.VLR

SKM.2014.271.BR

SKM.2015.122.BR

SKM.2016.195 BR

SKM.2018.633.BR

10.4 EU praksis:

C-185/01 - Auto Lease

C-320/88 - Shipping and Forwarding

C-255/02 - Halifax

C-354/03 - Optigen

C-446/13 - Fondarie 2A

C-73/06 - Planzer Luxembourg

10.5 Hjemmesider:

<https://www.gtai.de/GTAI/Navigation/EN/Invest/Investment-guide/The-tax-system/value-added-tax-vat.html> - 07.02.2019

https://www.ft.dk/da/ofte-stillede-spoergsmaal/lov_hvad-er-en-lovbekendtgoerelse - 25.02.2019

<https://skatteankestyrelsen.dk/om-os/organisation/landsskatteretten/> - 30.02.2019

Ordoptælling

?

×

Statistik:

Sider	55
Ord	20.835
Tegn (uden mellemrum)	121.870
Tegn (med mellemrum)	142.690
Afsnit	295
Linjer	1.700

Medtag tekstfelter, fodnoter og slutnoter