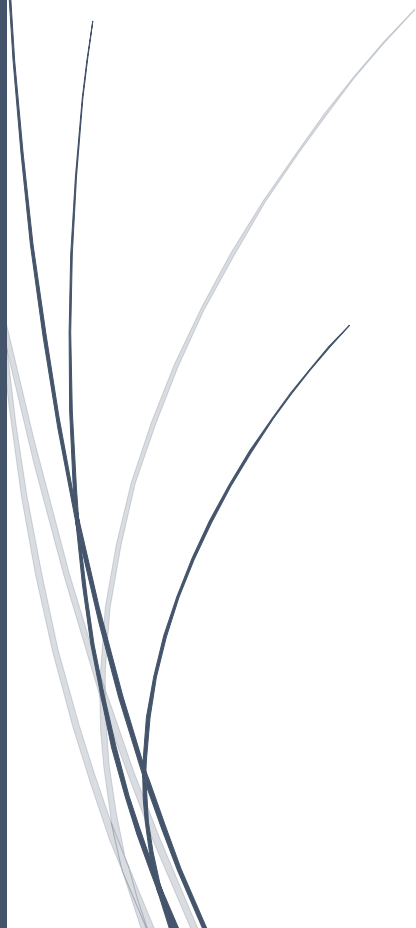


01-04-2022

Afgiftspligtige personer i forbindelse med begrebet “selvstændig økonomisk virksomhed”

Kandidatspeciale af Ayfer Kacar



Titelblad

Titel (Dansk): Afgiftspligtige personer i forbindelse med begrebet "selvstændig økonomisk virksomhed"

Titel (Engelsk): Taxable persons in relation to the concept of "independent economic activity"

Uddannelse: Kandidatuddannelsen i Erhvervsøkonomi-Erhvervsjura

Uddannelsessted: Aalborg Universitet – Juridisk Institut

Projekt: Kandidatspeciale

Emne: Moms

Vejleder: Charlotte Sørensen

Afleveringsdato: 01/04-2022

Antal sider: 69

Antal Anslag: 136.984

Udarbejdet af Ayfer Kacar

Studienummer: 20196865

Indholdsfortegnelse

TITELBLAD	3
ABSTRACT	6
KAPITEL 1: EMNEFELT	7
1.1. INDLEDNING	7
1.2. PROBLEMFORMLERING	8
1.3. AFGRÆNSNING.....	8
1.4. METODE	10
1.4.1. <i>Beskrivelse af gældende ret</i>	10
1.4.2. <i>Analyse og fortolkning af gældende ret</i>	11
1.4.3. <i>Retskilder</i>	11
1.4.4. <i>Kilder</i>	14
1.4.5. <i>Specialets struktur</i>	15
KAPITEL 2: GENERELT OM MOMSSYSTEMET	16
2.1. MOMSENS INDFØRSEL.....	16
2.2. OM MOMSSYSTEMET	18
KAPITEL 3: KREDSEN AF AFGIFTSPLIGTIGE PERSONER EFTER ML § 3, STK. 1 OG MOMSSYSTEMDIREKTIVET ART. 9, STK. 1	19
3.1. BRED OG EKSklusiv FORTOLKNING AF BEGREBET "AFGIFTSPLIGTIG PERSON" EFTER ML § 3, STK. 1 OG MOMSSYSTEMDIREKTIVET ART. 9, STK. 1	21
3.2. MOMSRETLIGE KONSEKVENSER AF SELVSTÆNDIG ØKONOMISK VIRKSOMHED	23
3.3. IMPLEMENTERING AF MOMSSYSTEMDIREKTIVET ART. 9 OG 10 I DANSK RET.....	24
KAPITEL 4: SELVSTÆNDIG VIRKSOMHED, AFGRÆNSNING OVER FOR LØNMODTAGERE	26
4.1. BEGREBET OM MOMSMÆSSIG SELVSTÆNDIGHED.....	26
4.2. RETNINGSLINJER FOR AFGRÆNSNING MELLEML SELVSTÆNDIGT ERHVERVSDRIVENDE OG LØNMODTAGERE	27
4.3. DANSK PRAKSIS FOR BEGREBET "REGNING OG RISIKO"	33
4.4. EU-DOMSTOLENS PRAKSIS OM MOMSSYSTEMDIREKTIVET ART. 10.....	35
4.4.1. <i>Faktisk bedømmelse af et ansættelsesforhold</i>	35
4.4.2. <i>Sag C-23/98, Heerma</i>	36
4.4.3. <i>Sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene</i>	38
4.4.4. <i>Sag C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla</i>	39
4.4.5. <i>Opsamling af EU-domstolens praksis om momssystemdirektivet art. 10</i>	40
4.5. DELKONKLUSION PÅ SELVSTÆNDIGHEDSBEGREBET I FORHOLD TIL AFGRÆNSNING OVER FOR LØNMODTAGERE	42
4.6. AFGRÆNSNING MELLEML ERHVERVSMÆSSIG VIRKSOMHED OG IKKE-ERHVERVSMÆSSIG VIRKSOMHED (HOBBYVIRKSOMHED)	43
4.7. TEUF'S BESTEMMELSER OM FRI BEVÆGELIGHED OG FRI ETABLERING IFT. DET MOMSMÆSSIGE SELVSTÆNDIGHEDSBEGREB	45
KAPITEL 5: ØKONOMISK VIRKSOMHED	47
5.1. DET MOMSMÆSSIGE ØKONOMISKE VIRKSOMHEDSBEGREB	47
5.2. ALLE FORMER FOR ØKONOMISK VIRKSOMHED, MOMSSYSTEMDIREKTIVET ART. 9, STK. 1, 2.AFSNIT, 1.PKT.....	49
5.3. UDNYTTELSE AF MATERIELLE ELLER IMMATERIELLE GODER MED HENBLIK PÅ OPNÅELSE AF INDTÆGTER AF EN VIS VARIG KARAKTER, JF. MOMSSYSTEMDIREKTIVET ART. 9, STK. 1, 2.AFSNIT.....	50
5.4. HENSIGT OM AT PÅBEGYNDE SELVSTÆNDIG ØKONOMISK VIRKSOMHED OG FORBEREDENDE HANDLINGER	53
5.5. HANDLE I EGENS KAB AF AFGIFTSPLIGTIG PERSON	55
5.6. KRAV TIL OMFANG OG INTENSITET	57
5.7. HOLDINGSSELSKABER – ØKONOMISK VIRKSOMHED?	59

5.8. HOBBYVIRKSOMHED – ØKONOMISK VIRKSOMHED?.....	61
5.9. DELKONKLUSION PÅ BEGREBET ØKONOMISK VIRKSOMHED	62
KAPITEL 6: KONKLUSION	63
KAPITEL 7: LITTERATURLISTE	67
7.1. BØGER.....	67
7.2. HJEMMESIDER.....	67
7.3. EU-LOVGIVNING.....	68
7.4. NATIONAL LOVGIVNING	68
7.5. DEN JURIDISK VEJLEDNING.....	68
7.6. EU-DOMSTOLENS PRAKSIS.....	68
7.7. NATIONAL PRAKSIS.....	69
ANSLAGSDOKUMENTATION	70

Abstract

In Denmark, we have the VAT Act, which is EU-harmonized. The VAT Act has been implemented based on the First Council Directive (67/227 / EEC) of 11 April 1976 on the common system of value added tax. The main purpose of the VAT system is to create healthier competition in European markets. The system of VAT is that all taxable transactions delivered to taxable persons for consideration are subject to VAT.

VAT act § 3, (1) and the VAT System Directive art. 9 determines who is covered by the concept of taxable person. The definition of taxable persons is used in the EU's VAT system for a few purposes. Only taxable persons are affected by the various requirements of the VAT system. Taxable persons according to ML § 3, para. 1, are legal and natural persons, if they conduct independent economic activity. The thesis deals with who is covered by the concept of taxable persons according to the criteria "independent economic activity". It is only VAT act § 3, (1) and the VAT System Directive art. 9, (1) and part of art. 10, which will be addressed in the thesis.

It can be concluded that there are two criteria in determining the taxable person. It is independent and economical business. Employees and other private persons are exempt from the concept of taxable person, cf. the VAT System Directive art. 10. The delimitation towards employees is done by looking at the employer-employee relationship. Following EU practice, we see that there is an overall assessment of the concept of independence.

The directive's provisions that the purpose or result of the business is irrelevant to whether one is a taxable person. Economic business can have permanent as well as more occasional character. The VAT System Directive art. 9, para. 2 are not dealt with in the thesis. Economic activity also includes the exploitation of tangible goods and intellectual property rights to obtain income of a certain lasting nature.

According to EU practice, status as a taxable person is usually not acquired until the first improved action, which relates to the taxable activity, i.e. the initial expense or investment the company makes.

Kapitel 1: Emnefelt

1.1. Indledning

Moms er en forkortelse af meromsætningsafgift, og det er en indirekte skat indført i Danmark i 1967. Den momsbeskatningsmodel, vi har i Danmark, er baseret på den model, der også anvendes i EU. Vi har i Danmark Momsloven¹ (herefter ML), der er harmoniseret på baggrund af EU. ML er implementeret på baggrund af momssystemdirektivet². Momsens system er bygget således, at alle afgiftspligtige transaktioner, der leveres mod vederlag af en afgiftspligtig person, er *momspligtige*. Dette er betingelsen for, at man er momspligtig. Momssystemet er primært en finansieringsform til staters offentlige udgifter og dermed en drivkraft til samfundets generelle velfærd. Udgangspunktet i momssystemet er, at momsen skal opkræves i alle omsætningsled, men der sker ikke dobbeltbeskatning, da virksomhederne kan trække købsmomsen fra, og det således kun er den endelige forbruger, der beskattes.

ML stadfæster, at momspligtige er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, jf. Momsloven § 3, stk. 1, mens momssystemdirektivet definerer en afgiftspligtig som "enhver", der driver selvstændig og økonomisk virksomhed, jf. momssystemdirektivet art. 9, stk. 1. Ifølge ML § 3, stk. 1 er kravene for at anses for at være en afgiftspligtig person, at man er en juridisk eller fysisk person, der driver "*selvstændig økonomisk virksomhed*". ML § 3, stk. 1 er implementeret på baggrund af Momssystemdirektivet art. 9. Direktivet går dybere ned i definitionen og definerer, hvad "enhver" er. Reglerne siger, at enhver selvstændig og økonomisk person er en afgiftspligtig person. En afgiftspligtig person kan derfor være enhver form for selskabs- og virksomhedsdannelse. En enheds retlige form er i den forbindelse uden betydning. Afgiftspligtige personer omfatter både registreringspligtige og ikke-registreringspligtige virksomheder.³

¹ Lovbekendtgørelse 2019-09-26 nr. 1021 om merværdiafgift

² Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

³ Den Juridiske Vejledning 2021-2, D.A.3.1.2. Definition: Momspligtig person

Grundprincippet for momsen er "neutralitetsprincippet", hvilket indebærer, at momsen ikke må påvirke en virksomheds eller en forbrugers dispositioner. Hver gang man skal pålægge 25 pct., så er det en hård belastning for både virksomheden og forbrugerne. Via neutralitetsprincippet er det sidste led, der momser, og som dermed har ret til fradrag. Neutralitetsprincippet har til formål at ophæve/neutralisere momsens virkninger.

1.2. Problemformulering

Formålet med dette speciale er at undersøge de afgørende kriterier for fastsættelsen af, hvem der anses for at være en afgiftspligtig person ifølge ML § 3, stk. 1 og momssystemdirektivet art. 9, stk. 1. Eftersom ML § 3, stk. 1 er implementeret på baggrund af momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, er vurderingen af en afgiftspligtig person baseret på nogle kriterier, hvor disse kriterier anvendes i praksis både af nationalretten og af EU-retten. I den forbindelse er det relevant at undersøge, hvad begrebet "afgiftspligtig person" omfatter i henhold til kravene "selvstændig økonomisk virksomhed", og hvad der så i den forbindelse forstås ved "selvstændig økonomisk virksomhed" ifølge ML § 3, stk. 1 og momssystemdirektivet art. 9. På baggrund af dette opstår denne problemformulering:

Hvilke kriterier er afgørende for, om man anses for at være omfattet af begrebet "afgiftspligtig person" i henhold til momsloven § 3, stk. 1 og momssystemdirektivet art. 9, stk. 1?

1.3. Afgrænsning

Momssystemet giver anledning til en række interessante momsmæssige udfordringer og problemstillinger. Med hensyn til specialets omfang er det nødvendigt at foretage nogle afgrænsninger.

I specialet afgrænses problemformuleringen til ML § 3, stk. 1, hvor afgiftspligtige personer i forbindelse med kriterierne "selvstændighed" og "økonomisk aktivitet" behandles. Andre personer, herunder afgiftspligtig person nævnt i stk. 2 og stk. 3, der også anses for afgiftspligtig person, behandles ikke i specialet. Eksempelvis vil en afgiftspligtig person, der lejlighedsvis leverer

et nyt transportmiddel, offentlig forsyningsvirksomhed mv., jf. ML § 3, stk. 2 og momssystemdirektivet art. 9, stk., 2 ikke blive behandlet.

I specialet vil begrebet "afgiftspligtig person" samt betingelserne herfor blive behandlet i forbindelse med EU-retten og nationalretten, hvor der endvidere inddrages praksis for at analysere definitionen af begreberne "selvstændighed" og "økonomisk virksomhed". Øvrige betingelser, såsom levering mod vederlag, momsfrigørelse og leveringssted vil ikke blive behandlet, idet det ikke anses for at være relevant i forhold til specialets problemformulering.

Det primære formål med selvstændighedsbegrebet er en afgrænsning mellem selvstændige erhvervsdrivende og lønmodtagere. Der vil derfor i specialet ikke blive behandlet en afgrænsning mellem selvstændige erhvervsdrivende og honorarmodtagere.

Til besvarelse af specialets problemformulering vil der blive inddraget afgørelser, retskilder og kilder. Der vil dog ikke være en udtømmende gennemgang af national praksis. Specialet vil gennemgå nogle afgørelser fra retspraksis, som er med til at fastlægge de nationale kriterier for at kunne anses for at være en afgiftspligtig person i henhold til ML § 3, stk. 1 og momssystemdirektivet art. 9. Visse afgørelser, der er udvalgt til at belyse problemstillingen, vil give et billede i forhold til besvarelsen af problemstillingen. De nationale afgørelser samt afgørelser fra EU-domstolen vil blive inddraget, hvor der kan være tvivl om, hvorvidt disse afgørelser er EU-konforme, samt om, hvorvidt de opstillede kriterier bliver anvendt ens i praksis.

Besvarelsen af problemformuleringen vil ske gennem nationalretten og EU-retten. Dog er det vigtigt at huske, at EU-retten har forrang over national ret. Det er nødvendigt at inddrage og henvise til EU-domstolens praksis og kilder samt momssystemdirektivets art. 9. Præmisser og synspunkter fra EU-domstolens praksis er med til undersøge, hvad der lægges vægt på ved vurderingen af selvstændighedsbegrebet og begrebet økonomisk virksomhed. Disse præmisser og synspunkter vil blive sammenholdt med nationale afgørelser for at undersøge, om der foreligger en EU-konform fortolkning og anvendelse af definitionen af begrebet afgiftspligtig person.

1.4. Metode

Formålet med følgende afsnit er at give en beskrivelse af specialets metodevalg. For at besvare specialets problemformulering er det vigtigt at fastlægge, hvilken metode der anvendes, og dette giver mulighed for at kunne opnå en forståelse for, hvordan specialets problemformulering vil blive besvaret. Der sondres mellem "juridisk metode" og "retsdogmatisk metode". Den juridiske metode anvendes til det praktiske livs opgaveløsning, hvor man tager stilling til en konkret problemstilling.⁴ Retsdogmatisk metode adskiller sig fra juridisk metode ved, at retsdogmatisk metode ser på retsreglerne på et område og ikke på en konkret problemstilling. I specialet undersøges retstilstanden for, hvem der anses for at være omfattet af begrebet "afgiftspligtig person", jf. ML § 3, stk., 1 og hvilke krav der gælder hertil. Metoden, der anvendes til at analysere problemstillingen, er "retsdogmatisk metode".

En retsdogmatisk metode indebærer endvidere, at retspraksis beskrives, fortolkes, analyseres og systematiseres. Hovedformålet med specialet er således at beskrive, fortolke og systematisere afgiftspligtig person ifølge ML § 3, stk. 1. Disse elementer, altså at beskrive, fortolke og systematisere gældende ret, kan være svære at adskille og vil ofte flyde sammen, hvorfor der i specialet heller ikke vil være en konkret adskillelse af elementerne.⁵

Den retsdogmatisk metode gør brug af de relevante retskilder på det pågældende retsområde. I denne afhandling består retskilderne af EU's momssystemdirektiv, den danske momslov, retspraksis og administrative praksis.

1.4.1. Beskrivelse af gældende ret

Med dette speciale vil gældende ret for afgiftspligtig person i henhold til ML § 3, stk.1 og momssystemdirektivet art. 9 blive beskrevet. Formålet med dette er at frembringe en objektiv og saglig beskrivelse af både teori og retskilder.⁶ For at nå formålet med at beskrive den gældende ret, vil der i specialet blive inddraget relevante retskilder, teorier og praksis. Dog vil der i specialet

⁴ Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori, s. 190

⁵ Evald, Jens m.fl.: Retsfilosofi, retsvidenskab & retskildelære, 2004, s. 207.

⁶ Evald, Jens m.fl.: Retsfilosofi, retsvidenskab & retskildelære, 2004, s. 215

også blive inddraget subjektive betragtninger om de konkrete problemstillinger, idet disse kræver en vis fortolkning af retskilder og teorier.⁷

1.4.2. Analyse og fortolkning af gældende ret

For at afklare problemstillingen vil der i specialet blive anvendt principper fra forvaltningsretten og momsretten. Dette er nødvendigt for at afklare meningen af væsentlige lovbestemmelser, retskilder og kilder, der anses for at være relevante for besvarelsen af problemstillingen.⁸ Der vil også blive anvendt fortolkningsprincipper, herunder ordlydsfortolkning, formålsfortolkning og indskrænkende fortolkning. Yderligere vil principper som forbuddet mod konkurrenceforvridning, neutralitetsprincippet og lovbestemmelsen GRL § 43 også blive inddraget i specialet.

1.4.3. Retskilder

Retskilder er de steder, hvor vi søger juridiske informationer. De forskellige retskilder er de fortolkningsbidrag, vi har til rådighed, når vi skal finde ud af, hvad der er *gældende ret*. Specialet vil anvende gældende ret samt retspraksis fra EU-retten og dansk national ret til besvarelsen af specialets problemformulering. EU-retten har en speciel rolle i moms, da den momslov, vi har i Danmark, er EU-harmoniseret.

Ud af de fire retskildegrupper, nemlig: loven, retspraksis, sædvanen og forholdets natur, vil der i specialet blive anvendt lovgivning og retspraksis, da problemformuleringen vil blive besvaret igennem retsdogmatisk metode.

1.4.4.1 Lovgivning

I Danmark har vi et hierarki blandt forskellige retsregler. Vi har Grundloven (herefter GRL), som er den "øverste" lov, der indeholder regler vedrørende vores statsforfatning. Dernæst har vi almindelige love. En lov må ikke stride mod en højere lov. GRL er som nævnt placeret øverst, af hvilken grund den også betegnes *lex superior*, og har forrang over almindelige love. GRL tillægges en større retskildemæssig værdi end momsloven, da momsloven har en et trin lavere

⁷ Evald, Jens m.fl.: Retsfilosofi, retsvidenskab & retskildelære, 2004, s. 216

⁸ Evald, Jens m.fl.: Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, s. 220

retskildemæssig værdi i hierarkiet, som også betegnes *lex generalis*.⁹ Loven skal derfor kunne fortolkes i overensstemmelse med GRL § 43, hvoraf det fremgår at:

”ingen skat skal pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov.”

Bestemmelsen indeholder altså et delegationsforbud, således at reguleringen af skatter kun kan ske umiddelbart ved lov. Herefter bemærkes det, at hvis der ikke er hjemmel i lov til at pålægge, forandre eller ophæve en skat, vil en sådan afgørelse være i strid med loven. De forhold, der er bestemmende for, om der foreligger skattepligt, og hvem skattepligten påhviler, skal fastsættes direkte ved lov. GRL § 43 omfatter ikke alene direkte skatter, men også indirekte skatter, såsom moms. ML giver hjemmel til at beskatte i overensstemmelse med GRL § 43.

Specialets problemstilling vil blive forsøgt analyseret via EU-retten og nationalretten. Der vil i specialet blive anvendt følgende lovregulering til besvarelse af problemformuleringen:

- Lov om merværdiafgift (Momsloven)¹⁰
- Momssystemdirektivet¹¹

Specialet vil primært have fokus på ML § 3, stk. 1 og momssystemdirektivet art. 9, stk. 1. Den danske momslov har sin baggrund i EU-retslig regulering af området. ML har således været en udtømmende implementering af de EU-retslige direktiver mv. på momsområdet. Selvom der ikke er et identisk sæt af momsregler i alle medlemslandene, påvirker den bagvedliggende EU-regulering de retskildemæssige aspekter.¹²

⁹ Munk Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori, 2018, s. 270

¹⁰ Lovbekendtgørelse 2019-09-26 nr. 1021 om merværdiafgift

¹¹ Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112)

¹² Rasmussen, Karin: Momsfritagelsen af transaktioner inden for sundhedsområdet – i et EU-retligt og nationalt perspektiv, 2013, s. 23

1.4.4.2. *Retspraksis*

For behandling af specialets problemformulering er det vigtigt at anvende forskellige og relevante afgørelser. Retspraksis omfatter domstolenes retspraksis og har betydning for, hvorledes lignende fremtidige retskonflikter skal afgøres.¹³

Specialet vil anvende retspraksis til behandling af det momsretlige område for fastlæggelsen af afgiftspligtig person ifølge ML § 3, stk. 1 og momssystemdirektivet art. 9, stk. 1.

1.4.4.3. *EU-rettens forrang*

Danmark blev den 1. januar 1973 medlem af De Europæiske Økonomiske Fællesskaber (EF), eller det, som i dag er Den Europæiske Union (EU). Medlemskabet af EU betyder, at Danmark er underlagt de direktiver, som EU foreskriver. Et direktiv er rettet mod medlemsstaterne, og de skal derved omsættes til lov, før direktivet direkte kan skabe ret og pligt i nationalretten. I Danmark er EU's momssystemdirektiv implementeret i momsloven.

EU-retten har stor betydning for national ret. Der er enighed om, at direkte anvendelig EU-ret har forrang frem for national ret.¹⁴ EU-domstolene har i flere domme understreget, at nationale domstole er forpligtet til at anerkende EU-reglerne, jf. sag C-6/64 Costa mod ENEL, hvor EU-domstolen har argumenteret for EU-rettens forrang med udgangspunkt i EU-rettens effektivitet og ensartet anvendelse i medlemslande.

Da EU-retten tillægges stor retskildemæssig værdi, og da EU-retten har stor betydning i forhold til national ret, vil EU-retten løbende blive inddraget i specialet.

ML er en implementering af momssystemdirektivet, og derfor fortolkes ML's bestemmelser i overensstemmelse med momssystemdirektivet. Myndighederne og domstolene er forpligtet til, inden for rammerne af det nationale fortolkningskøn, at fortolke den nationale lovgivning EU-

¹³ Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori, s. 287

¹⁴ Sørensen, Karsten: EU-retten, 2010, s. 169

konformt.¹⁵ Som hjemmel til EU-konform fortolkning henviser EU-domstolen til art. 4, stk. 3 i Traktaten Om Den Europæiske Union (TEU) og loyalitetspligt i art. 288, stk. 3 i Traktaten Om Den Europæiske Unions Funktionsområde (TEUF), hvilket nævner, at et direktiv er bindende for enhver medlemsstat, det rettes til. På baggrund af, at medlemslandene har en pligt til EU-konform fortolkning, vil EU-domstolens udtalelser have stor retskildemæssig værdi i specialet, og EU-domstolens udtalelser vil blive inddraget til besvarelsen af problemformuleringen.

1.4.4. Kilder

Formålet med specialet er at behandle afgiftspligtig person i forbindelse med kravene selvstændig økonomisk virksomhed. Det findes nødvendigt at inddrage nationale afgørelser samt retskilder til at besvare problemformuleringen.

Det er vigtigt at fastlægge de kilder, der vil blive inddraget i specialet, samt hvordan disse vil blive behandlet. Der vil blive inddraget Den Juridiske Vejledning, styresignaler, bindende svar og administrative afgørelser for at afklare gældende national ret, ligeledes også til at besvare problemformuleringen.

1.4.4.1. *Administrative forskrifter og praksis*

Den retskildemæssige værdi af administrative forskrifter, såsom Den Juridiske Vejledning, styresignaler samt afgørelser fra Skatterådet har en vis interesse,¹⁶ idet det er med til klarlæggelsen af gældende ret inden for et specifikt område eller en given retsregel. Styresignaler fra SKAT er bindende tjenestebefalinger, som har samme retlige status som cirkulærer, som er bindende tjenestebefalinger fra Skattemyndighederne. Styresignaler tillægges en væsentlig kildemæssig værdi i forhold til besvarelsen af specialets problemformulering, da disse bidrager til, at reglerne anvendes ens i praksis.

¹⁵ Rasmussen, Karin: Momsfritagelsen af transaktioner inden for sundhedsområdet – i et EU-retligt og nationalt perspektiv, 2013, s. 25

¹⁶ Rasmussen, Karin: Momsfritagelsen af transaktioner inden for sundhedsområdet – i et EU-retligt og nationalt perspektiv, 2013, s. 34

Administrativ praksis er et udtryk for et sædvanligt udfald af en retsakt, hvorfor administrativ praksis giver individet mulighed for at indrette sig.¹⁷ I specialet inddrages afgørelser og bindende svar fra SKAT og fra Skatterådet, der er en del af administrativ praksis. Det er som følge af lighedsgrundsætningen, at borgere og virksomheder som udgangspunkt kan støtte ret på gældende administrativ praksis.¹⁸ I specialet vil denne retspraksis bestå af bl.a. praksis fra Skattestyrelsen, Skatterådet og Landsskatteretten, da disse tilsammen gør det muligt at komme tættere på specialets formål og fastlægge gældende ret for de afgiftspligtige personer i ML § 3, stk. 1.

1.4.5. Specialets struktur

Her handler det om at systematisere specialets struktur, således at man kan få overblik. Dette gælder for den strukturelle opdeling af specialet, hvorfor dette virker på et praktisk og pædagogisk formål. Der vil derfor i dette afsnit blive givet et overblik over afhandlingens kapitler samt afsnit.

I kapitel 2 beskrives kort momsens indførsel samt om momssystemet samt vil formålet med et fællesmomssystem vil blive gennemgået.

I kapitel 3 fastsættes omfanget af begrebet "afgiftspligtig person" ifølge ML § 3, stk. 1 og momssystemdirektivet art. 9, stk. 1. Kapitlet vil introducere til, hvem der egentlig er omfattet af begrebet "juridiske eller fysiske personer". Derudover vil kapitlet fastsætte fortolkningen af begrebet "afgiftspligtig person" efter ML § 3, stk. 1 og momssystemdirektivet art. 9, stk. 1.

I kapitel 4 behandles først kriteriet "selvstændig virksomhed", som er et af kriterierne for fastlæggelsen af, hvem der anses for afgiftspligtig person. Her vil der primært blive taget udgangspunkt i kriteriets afgrænsning over for lønmodtagere. Ved fastlæggelsen af selvstændighedsbegrebet er der både i nationalretten og EU-retten nogle kriterier, som tages i betragtning. Dette vil blive gennemgået gennem retspraksis i kapitlet.

¹⁷ Munk Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, s. 340

¹⁸ Den juridiske vejledning 2020-2 – Adgangen til at støtte ret på administrativ praksis

Det andet kriterium for fastlæggelsen hvem der er en afgiftspligtig person efter ML § 3, stk. 1 og momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, er økonomisk virksomhed. I kapitel 5 beskrives og analyseres begrebet økonomisk virksomhed. Der tages primært udgangspunkt i, hvad der egentlig menes med begrebet økonomisk virksomhed. Derudover vil kravet om intensitet og krav til omfang blive beskrevet i kapitlet.

Kapitel 6 indeholder en konklusion, hvor kapitlet vil sammenfatte alle afsnittenes aspekter i henhold til problemformuleringen.

Kapitel 7 indeholder litteraturliste.

Kapitel 2: Generelt om momssystemet

2.1. Momsens indførelse

Momsloven blev vedtaget af Folketinget i Danmark ved lov nr. 102 om almindelig omsætningsafgift d. 31. marts 1967. Derved fik Danmark, som et af de første lande, en generel merværdiafgift (moms), som er en afgift på merværdien i alle led af den erhvervsmæssige omsætning. Hensynet bag loven var og er, at den skal være "neutral". Med dette menes, at momsen ikke må påvirke forbrugernes dispositioner, da den i modsat fald vil virke konkurrenceforvridende (*neutralitetsprincippet*). Momsen er efterfølger af oms (indført i Danmark i 1962), der også blev kaldt for engrosoms, som er en enkeltleddet afgift, som blev afkrævet ved varens afsætning fra grossist til detaileddet og derfor blev betegnet som en engrosledsaft. ¹⁹

Et af de væsentligste formål med momsen var et økonomisk hensyn, der indebar at indføre penge direkte i statskassen til dækning af statens og andre offentlige myndigheders udgifter. ²⁰

I perioden fra 1967 til 1978 omfattede loven uden undtagelse alle varer, mens kun tjenesteydelser, som specifikt var nævnt i loven, var omfattet af momspligten. Som følge af

¹⁹ Den juridiske vejledning 2021-1 – D.A.1.4 Momsens indførelse

²⁰ Pedersen, Søren m.fl., Moms 1 – Fradragsret, s. 11

harmonisering af EF's 6. momsdirektiv blev det momspligtige område udvidet i 1978 med en generel momspligt for ydelser.

Det fælles momssystem blev i 1967 indført ved 1. Direktiv, der introducerede det generelle momssystem, og det samtidige 2. Direktiv, der nærmere angav dets struktur.²¹ Yderligere væsentlig harmonisering blev først opnået ved 6. Direktiv i 1977. I præambels betragtning nr. 11 blev det påpeget, at der bør udarbejdes en fælles liste over fritagelser. 6. Direktiv er i dag erstattet af momssystemdirektivet.²² Det nuværende momssystemdirektiv fastsætter rammerne samt reglerne for medlemslandenes lovgivning for moms.

Hovedformålet med 6. Momsdirektiv var at etablere et fælles marked på tværs af landegrænser, hvor der hersker sunde konkurrenceforhold, herunder at skabe en mere ensartet beregning af momsen og for at sikre bedre vilkår for det indre marked. Der pålægges moms på alle transaktioner, der udføres i EU mod betaling af en afgiftspligtig person, der leverer varer eller ydelser.

Princippet bag direktivet er både at sørge for, at momsen bliver indbetalt i det land, hvor varen eller ydelsen bliver forbrugt, samt at opbygge et momssystem, så det indre marked udvikles, og momssystemet forenkles og harmoniseres.²³

Det skal i øvrigt understreges, at momssystemdirektivet skal implementeres i de enkelte medlemslande. Men der er i realiteten ikke tale om et fuldstændigt ensartet og enslydende sæt momsregler i hele EU. De enkelte medlemslande har således implementeret hver deres momssystem med afsæt i EU-reguleringen på området.

²¹ Rådets 1. direktiv (67/227/EØF) af 11. april 1967 samt Rådets 2. direktiv (67/228/EØF) af 11. april 1967

²² Rasmussen, Karin: Momsfritagelsen af transaktioner inden for sundhedsområdet – i et EU-retligt og nationalt perspektiv, 2013, s. 49-50

²³ Jørgensen, Loftager Lars, m.fl., Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger, s. 16-17

2.2. Om momssystemet

Moms er en del af indirekte beskatning – moms, told og afgift. Ved indirekte beskatning beskattes en transaktion eller en vare. Momsen er et EU-system, hvor reglerne burde være ens, men ikke altid er det, da direktivet giver medlemslande lov til at lave deres egne regler på området.

Momsen er et flerledssystem. Det betyder, at hver gang vi har gøre med en momsregistreret virksomhed, og der sker en transaktion, skal der kræves moms, indtil varen er overgået til den endelige forbruger. En transaktion skal være omfattet af momsens anvendelsesområde, før det giver mening at fritage den for momsbeskatning.²⁴ Det konkrete anvendelsesområde for moms i momssystemet fremgår og afgrænses i momssystemdirektivet art. 2 stk. 1, litra a og c, hvoraf de følgende transaktioner er momspligtige:

Litra a: "... levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab."

Litra c: "... levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab."

Der er forskellige betingelser for, at en transaktion er momspligtig og dermed omfattet af momssystemet.

Første betingelse er, at det skal være en afgiftspligtig person, som handler i denne egenskab. En afgiftspligtig person kan være en fysisk eller juridisk person, som driver selvstændig og økonomisk virksomhed.²⁵ Den anden betingelse er, at der er tale om en afgiftspligtig transaktion, som leveres mod vederlag af en afgiftspligtig person.^{26 27}

Det næste, man skal kigge på, er, om transaktionen er omfattet af fritagelsesbestemmelserne i ML § 13. Hvis man falder ind under § 13, ryger man ud af momssystemet og er ikke momspligtig af

²⁴ Rasmussen, Karin: Momsfritagelsen af transaktioner inden for sundhedsområdet – i et EU-retligt og nationalt perspektiv, 2013, s. 60

²⁵ jf. Momsloven § 3 og Momssystemdirektivet art. 9 for definition af afgiftspligtig person

²⁶ Rasmussen, Karin: Momsfritagelsen af transaktioner inden for sundhedsområdet – i et EU-retligt og nationalt perspektiv, 2013, s. 61

²⁷ Momsloven § 4

transaktionen, og har heller ikke ret til fradrag. Hvis transaktionen ikke er omfattet af fritagelsesbestemmelserne i § 13, så skal leveringsstedet fastlægges, da det er leveringssted, der bestemmer, hvilken medlemsstat, der skal have retten til at beskatte.

Som nævnt tidligere, er moms en flerleddet afgift, hvormed der menes, at der skal indbetales moms i hvert omsætningsled, indtil varen eller ydelsen er overgået til forbrugeren. Derfor er momssystemets formål, at afgiften skal være neutral, og at det i sidste ende er forbrugeren, der beskattes af momsen.²⁸

Kapitel 3: Kredsen af afgiftspligtige personer efter ML § 3, stk. 1 og momssystemdirektivet art. 9, stk. 1

En person, der er omfattet af moms, beskrives normalt som en afgiftspligtig person. En momslov bør omfatte alle juridiske personer, som er oprettet i henhold til lovgivningen i staten, og som deltager i økonomiske aktiviteter af enhver art, såvel som fysiske personer. Momsloven i enhver stat bør udformes for at bringe alle juridiske og fysiske personer potentielt ind under kategorien "afgiftspligtig person".

I nærværende afsnit fastsættes kredsen af begrebet "afgiftspligtig person" ifølge ML § 3, stk. 1 og momssystemdirektivet art. 9, stk. 1. Fastsættelsen af kredsen af afgiftspligtig person nødvendiggør kendskab til, hvem der egentlig anses for at være omfattet af reglerne både i nationalretten og EU-retten. Momssystemet omfatter som udgangspunkt kun erhvervsvirksomheder, dvs. de virksomheder, der kan anses for at drive selvstændig økonomisk virksomhed, og for hvilke momsen skal være neutral, idet momsen ikke skal belaste erhvervsvirksomhederne. Selve momsbelastningen overlades i sidste ende til forbrugerne, der ikke er omfattet af momssystemet, idet de ikke kan anses for at drive selvstændig økonomisk virksomhed. Begrebet selvstændig økonomisk virksomhed ifølge ML § 3, stk. 1 fortolkes ift. momssystemdirektivet art. 9, stk. 1 og art.

²⁸ Jørgensen, Loftager Lars m.fl., Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger, s. 26

10. Dette sker, da ML § 3, stk. 1 er implementeret på baggrund af momssystemdirektivet art. 9, stk. 1.

Bestemmelsen i momssystemdirektivet art. 9 er opbygget således, at art. 9, stk. 1, 1. afsnit definerer, hvad der skal forstås ved en afgiftspligtig person omfattet af momssystemdirektivet, mens art. 9, stk. 1, 2. afsnit definerer, hvad der skal forstås ved økonomisk virksomhed. Ifølge art. 9, stk. 1, 1. afsnit er det enhver person, der kan udgøre en afgiftspligtig person, der er omfattet af momssystemet, såfremt den pågældende udøver selvstændig økonomisk virksomhed.

Anvendelsesområde i form af enhver person må anses for at være det bredest mulige, heri indbefattet fysiske og juridiske personer, diverse virksomhedsformer, sammenslutninger mv.²⁹

ML § 3, stk. 1 og momssystemdirektivet art. 9, stk. 1 fastlægger, hvilke fysiske og juridiske personer, der anses som afgiftspligtig person. En afgiftspligtig person er en selvstændig og økonomisk virksomhed. Det er den største betingelse for, at man anses for at være en afgiftspligtig person. ML taler om juridiske og fysiske personer, mens direktivet taler om "enhver". Afgørende for vurdering af, om der er tale om en afgiftspligtig person, er, om der udøves selvstændig økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Det præciseres i bestemmelsen, at økonomisk virksomhed er "*alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses blandt andet transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter*". Dette falder i tråd med, at momsens er en omsætningsafgift.³⁰

²⁹ Elgaard, Karina, Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten, 2016, s. 245

³⁰ Jørgensen, Lars: Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger, s. 52

3.1. Bred og eksklusiv fortolkning af begrebet "afgiftspligtig person" efter ML § 3, stk. 1 og momssystemdirektivet art. 9, stk. 1

Ifølge ordlyden af momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, 1. afsnit skal der ved "afgiftspligtig person" forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed. Baseret på ordlydsfortolkning af momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, 1. afsnit er det uvedkommende, hvorvidt andre personer måtte udøve selvstændig økonomisk virksomhed. På baggrund af EU-praksis fastlægges det, at vurderingen af, om en person er afgiftspligtig, udelukkende eller eksklusivt skal foretages på baggrund af kriterierne i momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, idet momssystemet er baseret på en ensartet definition af begrebet "afgiftspligtig person". Det er bl.a. blevet fastslået af EU-domstolens praksis i sag C-13/02, Faxworld, pr. 29, at det fælles merværdiafgiftssystem baseres på en ensartet definition af begrebet "afgiftspligtig person", og derfor skal spørgsmålet om, hvorvidt en person er afgiftspligtig, udelukkende bedømmes på grundlag af kriterierne i sjette direktivs artikel 4 (nu momssystemdirektiv art. 9).³¹

Der er ved momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, 2. afsnit givet momsens et meget vidt anvendelsesområde, som omfatter alle stadier i forbindelse med produktion, distribution eller levering af tjenesteydelser. EU-domstolen har også fastslået i sin praksis, at begrebet "afgiftspligtig person" skal fortolkes meget vidt, således at bestemmelsen i art. 9, stk. 1 får et vidt anvendelsesområde. Dette har EU-domstolen udtalt, bl.a. i sag C-235/85, Kommissionen mod Nederlandene, pr. 8-9 og sag C-348/87, Stichting, pr. 10. Den vide definition af kredsen af afgiftspligtig person imødekommer også formålet med momssystemet og neutralitetsprincippet, således at anvendelsesområdet bliver så generelt og bredt som muligt³², på den måde at momssystemet omfatter alle led i erhvervslivet til og med detailedet.³³

Ydermere skal der ifølge EU-domstolen ske en eksklusiv fortolkning af begrebet "afgiftspligtig person" ifølge momssystemdirektivet, idet vurderingen af, hvorvidt en person er afgiftspligtig, udelukkende kan ske på baggrund af kriterierne i momssystemdirektivet art. 9. Dette er i

³¹ jf. sag C-186/89, Van Tiem, pr. 25

³² jf. momssystemdirektivet, præambelens nr. 5, 7, 13 og 34 og Den juridiske Vejledning 2021-2, afsnit D.A.1.3.

³³ jf. momssystemdirektivet art. 1, stk. 1, 3. afsnit

overensstemmelse med formålet med momssystemet, som bl.a. indebærer, at momssystemet skal baseres på en ensartet definition af begrebet "afgiftspligtig person".³⁴ Formålet med momssystemet må ikke bringes i fare ved at anvende harmoniserede begreber, der er på fællesskabsniveau, hvis indhold ikke kan variere alt efter nationale bestemmelser om direkte indkomstbeskatning.³⁵ Dette sikrer også, at EU-medlemsstaternes momsbidrag til EU fastlægges på så ensartet et momsgrundlag som muligt.³⁶

Det er ikke muligt at foretage en vurdering af, om en person er afgiftspligtig på grundlag af andre kriterier end ordlyden i momssystemdirektivet art. 9, idet der i modsat fald ville kunne opstå en forskelligartet afgrænsning af begrebet "afgiftspligtig person", der ville medføre, at hinanden lignende transaktioner ville blive undergivet en forskelligartet behandling, hvilke vil være imod neutralitetsprincippet samt indebære konkurrenceforvridning.³⁷ Momsmæssigt vil neutralitetsprincippet ikke blive imødekommet, når der eksempelvis sker en forskelsbehandling mellem virksomheder, der leverer samme varer eller ydelser. Dertil vil nogle virksomheder få bedre konkurrencevilkår end andre, når begrebet "afgiftspligtig person" vurderes på baggrund af andre kriterier.

Momsmæssig økonomisk virksomhed er således et selvstændigt EU-retsligt begreb, der må fortolkes på baggrund af ordlyden. Fortolkningen af art. 9, stk. 1 vil dermed ske på baggrund af ordlyden. Der skal tages hensyn til den omstændighed, at de EU-retslige bestemmelser er affattet på flere forskellige sprog, og at alle sproglige versioner er autentiske. Fortolkningen af en EU-retslig bestemmelse kan derfor først ske efter en sammenligning af de sproglige versioner.³⁸ Grunden til, at der anvendes en fællesbegrebsretlig fortolkning, er, at der er en særlig sprogbrug i EU-retten, og at EU-retslige begreber ikke nødvendigvis er de samme som nationale begreber.³⁹

³⁴ jf. bl.a. sag C-186/89, Van Tiem, pr. 25 og generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-210/04, pr. 64

³⁵ jf. Generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-210/04, FCE Bank, pr. 64

³⁶ Elgaard, Karina, Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten, 2016, s. 243

³⁷ Jensen, Dennis Ramsdahl, Merværdiafgiftspligten, s. 268

³⁸ sag C-283/81, Cilfit, pr. 18

³⁹ sag C-283/81, Cilfit, pr. 19

Fastlæggelsen af fortolkningen af begrebet "afgiftspligtig person" ifølge ML § 3, stk. 1 skal ske på baggrund af ordlyden i momssystemdirektivet art. 9, stk. 1. Bl.a. i den danske afgørelse SKM2004.369.ØLR har sagsøger Scanlines nedlagt påstand om, at sagsøgte, Skatteministeriet, tilpligtes at anerkende, at Scanlines ikke er momspligtig af udlån til Sydfynske af tjenestemænd, dvs. ansættelsesforholdet er overført til Scanlines. Skatteministeriets påstand om, at Scanlines var afgiftspligtig, var med den begrundelse, at virksomheden drives med fortjeneste eller overskud for øje, idet ML § 3 skal fortolkes i overensstemmelse med den bagvedliggende bestemmelse i 6. Momssystemdirektiv art. 4, stk. 1, hvorefter enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de former for økonomisk virksomhed, jf. art. 9, stk. 1, 2. afsnit, anses som afgiftspligtig person uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. EU-domstolen har bl.a. i sag C-230/94, Enkler fastslået, at det følger af definitionerne i direktivets art. 9, stk. 1, 2. afsnit, at begrebet "økonomisk virksomhed" har et vidt anvendelsesområde.

3.2. Momsretlige konsekvenser af selvstændig økonomisk virksomhed

Den momsretlige vurdering af, hvorvidt en fysisk eller juridisk person kan anses for at drive selvstændig økonomisk virksomhed, er forudsætningen for, at den pågældende person overhovedet er omfattet af momssystemets anvendelsesområde og dermed kan være en momspligtig person, jf. momssystemdirektivet art. 9, stk. 1 og ML § 3, stk. 1. Konsekvensen ved, at der foreligger selvstændig økonomisk virksomhed, er, at den pågældende person bliver omfattet af momsretlige regelsæt og fremover skal opkræve moms overfor forbrugerne, jf. forbrugsbeskatningsprincippet.⁴⁰ Momsbeskatningen er rettet mod at beskatte omkostninger til forbrug afholdt af private personer, idet beskatningen skal ramme det endelige private forbrug og således ikke det forbrug, der indgår i produktion og handel mv.⁴¹ Det er en forudsætning, at momsen overlades i sidste ende til endelige forbrugere af erhvervsvirksomhederne med den konsekvens, at momsen endeligt belaster forbrugerne, idet momsen skal være neutral over for virksomhederne, hvilket også følger af neutralitetsprincippet.

⁴⁰ Elgaard, Karina, Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten, 2016, s. 178

⁴¹ Den Juridiske Vejledning 2021-2, afsnit D.A.1.1. Teori

Definitionen af afgiftspligtig person som personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, er udtryk for implementering af momsretlige grundprincipper, herunder forbrugsbeskatningsprincippet og neutralitetsprincippet. Af disse principper fremgår det, at formålet med momssystemet er, at momsen skal være så neutral som mulig, og at momspligten skal omfatte erhvervsvirksomhederne til og med detailedet⁴², idet momsen skal være neutral overfor erhvervsvirksomhederne og i sidste ende skal bæres af forbrugerne.⁴³

Formålet med at fastlægge selvstændig økonomisk virksomhed er at begrænse momspligtens anvendelsesområde, på den måde at private personer og lønmodtagere holdes uden for momssystemets anvendelsesområde. Dette fremgår også af momssystemdirektivet art. 10, at lønmodtagere er undtaget fra momssystemets anvendelsesområde. Udgangspunktet er altså, at lønmodtagere og private personer ikke er omfattet af momssystemet, medmindre den pågældende person kan anses for at drive selvstændig økonomisk virksomhed eller er omfattet af en af de meget få undtagelsesbestemmelser, som ikke vil blive behandlet i dette speciale, jf. momssystemdirektivet art. 9, stk. 2 og art 12, stk. 1.

3.3. Implementering af momssystemdirektivet art. 9 og 10 i dansk ret

Specialet behandler ikke primært implementering og harmonisering af momssystemdirektivet i dansk ret. Dog er det vigtigt at se på, om den danske retspraksis og bestemmelse følger den EU-retslige. Dette er nødvendigt i forhold til formålet med et fælles momssystem. Definition af en afgiftspligtig person svarer til momssystemdirektivet art. 9, stk. 1. I ML anvendes fortsat også udtrykket "virksomhed" som synonymt med "afgiftspligtig person". Det afgørende i bestemmelserne er (både EU-retsligt og nationalretsligt), at der drives selvstændig økonomisk virksomhed. Det skal bemærkes, at bestemmelsen i ML er væsentlig kortere end momssystemdirektivet bestemmelse. Dog fremgår det meste af det udeladte i lovbemærkningerne. I ordlyden af den EU-retslige og den nationalretslig bestemmelse er der streng forskel, idet EU-retten indeholder et ekstra led, der fastslår, at formål og resultat ikke er afgørende i forhold til fastlæggelsen af begrebet "afgiftspligtig person". Det fastslås også i

⁴² jf. Momssystemdirektivet art. 1, stk. 2-3 og præambel nr. 5

⁴³ jf. Sag C-475/03 Banca popolare, pr. 22 og 28

momssystemdirektivet, at det er uden betydning for afgrænsningen af begrebet "afgiftspligtig person", på hvilket sted den selvstændige virksomhed udøves, og hvilket formål eller resultat virksomheden har.

Eksempelvis i sag SKM2013.52.VLR var spørgsmålet centreret om, hvorvidt den pågældende person med rette var opkrævet ølafgift og erhvervs-moms i anledning af, at han i juli 2008 havde indført en palle øl til Danmark fra Tyskland. Spørgsmålet er, om den pågældende person, der indkøbte de pågældende varer, omfattes af betingelserne selvstændig økonomisk virksomhed, jf. ML § 3, stk. 1, og dermed anses for at være en afgiftspligtig person. Ved afgørelsen er der bl.a. lagt vægt på en samlet bedømmelse af sagens oplysninger, herunder oplysningerne om, at A arbejder og bor på Grønland, og at han kun er her i landet i sin ferie. Der var ingen konkrete oplysninger om at han drev selvstændig økonomisk virksomhed, af hvilken grund den mængde øl, han indførte, ikke var afgørende for, om han drev selvstændig økonomisk virksomhed. For sagens afgørelse er det afgørende, hvorvidt han drev selvstændig økonomisk virksomhed i forhold til ML § 3, stk. 1. På baggrund af sagen kan det konkluderes, at der efter EU-rets praksis er en række kriterier, som man skal tage hensyn til ved vurderingen af, om varer er til privat brug eller til erhvervsmæssige formål.

Implementering af momssystemdirektivet art. 10 synes at være korrekt implementeret i dansk ret, idet den danske forståelse af selvstændighedsbegrebet og afgrænsningen over for lønmodtagere svarer fuldt ud til momssystemdirektivet bestemmelser. Dette kan bl.a. læses i sag SKM2013.26.SR, hvor Skatterådet bekræfter, at spørgers hverv som værgemål ikke er momspligtigt med den begrundelse, at lønmodtagere og andre personer ikke er omfattet af momsreglerne i det omfang, at de er forpligtede over for deres arbejdsgiver med henvisning til praksis fra EU-retten. I Skatterådets vurdering er der henset til bl.a., at statsforvaltningen fører tilsyn med værgemålet, samt at værgemålet modtager et fast vederlag for værgemålet. Disse momenter er blevet fastslået i momssystemdirektivet art. 10, hvoraf det fremgår, at lønmodtagere eller andre personer ikke er omfattet af momsreglerne, når disse personer er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold.

I kapitel 4 behandles en afgrænsning over for lønmodtagere yderligere. Dette er vigtigt at fastslå i forhold til en definition af selvstændighedsbegrebet, da art. 10 i momssystemdirektivet er en undtagelse til art. 9 i momssystemdirektivet.

Kapitel 4: Selvstændig virksomhed, afgrænsning over for lønmodtagere

Dette afsnit behandler selvstændighedsbegrebet. Fastlæggelsen af selvstændighedsbegrebet indgår i den samlede vurdering af, om en fysisk eller juridisk person kan anses for at være en afgiftspligtig person. Afsnittet tager udgangspunkt i en retsdogmatisk analyse baseret på momssystemdirektivet og ML's bestemmelser samt praksis fra EU-domstolen og nationalretten. Formålet med afsnittet er at klarlægge, hvad der egentlig forstås med selvstændighedsbegrebet. Afsnittet behandler primært en afgrænsning overfor lønmodtagere, idet disse ikke er omfattet af begrebet "afgiftspligtig person", jf. momssystemdirektivet art. 10. Der vil dog også ske en afgrænsning over for hobbyvirksomhed, da hobbyvirksomheders karakter vil blive behandlet med henblik på en afklaring af, om hvornår hobbyvirksomheder er omfattet af begrebet "selvstændig virksomhed" og hvornår det anses for at være af ikke-erhvervmæssig karakter.

4.1. Begrebet om momsmæssig selvstændighed

Dette afsnit beskriver hvad der egentlig forstås af begrebet selvstændighed. Fastsættelsen af selvstændighedsbegrebet sker først og fremmest i forhold til ordlyden af bestemmelsen i momssystemdirektivet art. 9, stk. 1 og ML § 3, stk. 1. Momssystemdirektivet anvendelsesområde er afgiftspligtig person, der leverer varer eller ydelser mod vederlag, jf. momssystemdirektivet art. 2, stk. 1, litra a og c. Art. 9, stk. 1 definerer nærmere, hvad en afgiftspligtige person er:

"Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed."

Bestemmelsen er implementeret i dansk ret i ML § 3, stk. 1, hvoraf det fremgår:

"Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed".

Et af kravene for at være en afgiftspligtig person er, at der drives "selvstændig virksomhed", jf. momssystemdirektivet art. 9, stk. 1 og ML § 3, stk. 1. Med udtrykket "selvstændig" undtages ifølge momssystemdirektivet art. 10 lønmodtagere og andre personer, i det omfang de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar. Selvstændig erhvervsvirksomhed er kendetegnet ved, at der for egen regning og risiko udøves en virksomhed af økonomisk karakter og med det formål at opnå et overskud, hvor lønmodtagere, i modsætning til selvstændig erhvervsvirksomhed, udfører arbejdet efter arbejdsgiverens anvisninger og for dennes regning og risiko.⁴⁴ Ved at der foreligger et arbejdstager/arbejdsgiverforhold, vil der ikke kunne blive drevet selvstændig virksomhed for egen regning og risiko. Dette medfører, at betingelsen for at drive selvstændig virksomhed ikke vil være opfyldt, idet arbejdstageren vil få betaling uanset virksomhedens eller personens situation samt økonomiske forhold. Det, man lægger vægt på, er: er det en selvstændig person, eller er det en lønmodtager, og hvem har regning og risiko. De centrale, sædvanlige kriterier for at kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende er, at man bærer den økonomiske risiko i forbindelse med arbejdets udførelse, og det er på baggrund af kriterierne "regning og risiko", man vurderer selvstændighedsbegrebet, jf. afsnit 4.2.

[4.2. Retningslinjer for afgrænsning mellem selvstændigt erhvervsdrivende og lønmodtagere](#)
Betingelsen i momssystemdirektivet art. 9, stk. 1 og lovbemærkningerne til ML, stk. 3, stk. 1 om, at den økonomiske virksomhed udøves selvstændigt, udelukker lønmodtagere og andre personer for moms i det omfang, de er bundet til en arbejdsgiver ved en ansættelseskontrakt eller af andre juridiske bånd, der skaber forholdet mellem arbejdsgiver og lønmodtager for så vidt angår arbejdsforhold, aflønning og arbejdsgiveransvar. Der findes afgørelser, som viser, hvad der i praksis bliver lagt vægt på ved definition af selvstændig virksomhed.

⁴⁴ Den juridiske vejledning 2022-1, C.C.1.2.1. Selvstændig erhvervsvirksomhed, afgrænsning over for lønmodtagere

Ved bedømmelsen af, om der er tale om selvstændig virksomhed eller ej, lægges der efter EU-domstolens praksis vægt på, om personen modtager løn og/eller er forpligtet overfor en arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt. På baggrund af sag C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla, lægges der for det første vægt på afgiftsopkrævernes funktionelle underordningsforhold i forhold til kommunalforvaltningen, som kan give dem instruktioner, og hvis disciplinærkontrol de er underlagt. For det andet lægges der vægt på aflønningsvilkårene, hvor der undersøges, om afgiftsopkræverne selv bærer den økonomiske risiko ved deres virksomhed, for så vidt som den indtjening, de får derved, ikke alene er afhængig af de opkrævede afgiftsbeløb, men også af de omkostninger, som er forbundet med anvendelsen af det for deres virksomhed nødvendige personale og materiel, jf. pr. 12-14. Selvstændig virksomhed er kendetegnet ved, at man for egen *regning og risiko* udøver en virksomhed af økonomisk karakter og med det formål at opnå et overskud. EU-domstolen fastslår sin afgørelse i sag C-420/18, IO med henblik på, om der foreligger underordningsforhold, om den pågældende person udøver sin virksomhed i *eget navn, for egen regning og på eget ansvar, og om personen selv bærer den økonomiske risiko*. Det er på baggrund af disse betingelser, at der sker en afgrænsning overfor lønmodtagere. For at vurdere, om kriteriet om selvstændig virksomhed opfyldes, skal den aktivitet, man laver, ske på egen regning og risiko. Det er en forudsætning, at⁴⁵ (jf. afsnit 5.6. for bedre forståelse af disse kriterier)

- Virksomheden udøves nogenlunde regelmæssigt og gennem en ikke helt kort periode
- Virksomheden ikke er af ganske underordnet omfang (kravet om intensitet)

Det afgørende er altså, at der skal være en aktivitet i virksomheden, for at den kan anses for erhvervmæssig, og for at opfylde kriterium for intensitet, jf. eksempelvis sag SKM2004.455.HR, som er en sag om en minkfarm, hvor det blev lagt til grund, at minkfarmen efter sin størrelse og indretning kunne drives landbrugsfagligt forsvarligt, hvis kapaciteten blev udnyttet, og at skatteyderen havde de nødvendige forudsætninger herfor. Driften af minkfarmen havde imidlertid ikke haft et sådant omfang, at den kunne anses som erhvervmæssig. På grund af den ringe omsætning fastslog Højesteret, at der ikke var fradragsret for virksomhedens underskud, idet virksomheden ikke kan anses for erhvervmæssig, hvis den har et underordnet omfang.

⁴⁵ Den juridiske vejledning 2021-2, C.C.1. Selvstændig erhvervsvirksomhed

Intensitetskravet er objektivt, og der tages udgangspunkt i konkrete omstændigheder i sagen og virksomhedens aktiviteter.⁴⁶

En anden afgørelse som statuerede intensitetskravet er SKM2001.432.VLR, hvor en virksomhed, der omfattede avl med prydfasaner samt drift af en karantænestation for strudse, ikke blev anset for erhvervsmæssig med den begrundelse, at skatteyderen ikke havde udsigt til at opnå betydelige indtægter ved deltagelse i et strudseprojekt. Som grundlag for sin afgørelse lagde retten vægt på, at de forskelligartede virksomheders ikke primærdrift i fremtiden ville give et overskud, samt at man var af den opfattelse, at indtægtserhvervelse ved virksomheden ikke ville være det primære formål, i og med at ejerens personlige interesse for fasaner, strudse m.v. spillede en væsentlig rolle. Ydermere var virksomheden ikke drevet med den professionalisme, der kræves, for at en virksomhed kan anses for erhvervsmæssig, og virksomheden måtte derfor antages for at have hobbykarakter. På baggrund af analysen kan det tages i betragtning, at virksomheden var af så ganske underordnet omfang, at den måtte anses som en hobbyvirksomhed, som ikke gav indtægter.

Betingelsen om intensitet kan være imod momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, 1. afsnit, idet det fremgår i ordlyden af bestemmelsen, at formålet eller resultatet af den pågældende virksomhed ikke er afgørende i forhold til fastlæggelsen af hvem der anses for, at være en afgiftspligtig person. Intensitetskravet er nødvendigt i forhold til fastlæggelsen af hvornår en aktivitet anses for at være erhvervsmæssig virksomhed og ikke-erhvervsmæssig virksomhed.

Som tidligere anført undtages ifølge momssystemdirektivet art. 10 lønmodtagere og andre personer fra udtrykket "selvstændig", i det omfang de er forpligtede over for deres arbejdsgiver. Ved at der foreligger et arbejdsgiver-arbejdstagerforhold, vil der ikke kunne blive drevet selvstændig virksomhed, idet kriteriet om for egen regning og risiko ikke vil blive opfyldt. Sondring mellem, om man er lønmodtagere eller selvstændig virksomhed, agerer altså på udtrykket egen regning og risiko.

⁴⁶ SKM2020.107.BR

Det kan i nogle tilfælde være vanskeligt at afgøre, om indkomstmodtageren står i tjenesteforhold til hvervgiveren eller er selvstændigt erhvervsdrivende. I sådanne tilfælde skal der ske en samlet bedømmelse af en række forhold. Det er i princippet forholdet mellem indkomstmodtageren og den enkelte hvervgiver, der skal bedømmes.⁴⁷ Eksempelvis vil man som lønmodtager aldrig løbe økonomisk risiko, hvis for eksempel arbejdsgiver går konkurs. De forhold, man bl.a. lægger vægt på, er: instruktionsbeføjelser, A-indkomst, feriepenge osv. Ud fra disse elementer kan man afgøre, om man er en selvstændig virksomhed eller lønmodtager. I Cirkulære om personskatteloven⁴⁸ er der angivet kriterier for vurdering af, om der er tale om tjenesteforhold eller selvstændig erhvervsvirksomhed. Cirkulærer udstedes af en forvaltningsmyndighed og udstedes med hjemmel i det bestående over-underordningsforhold, der giver adgang til at give tjenstlige ordrer. På baggrund af dette anvendes cirkulære om afgrænsning mellem lønmodtager og selvstændige erhvervsdrivende. LSR finder, at der ved sondringen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende skal tages udgangspunkt i pkt. 3.1.1. i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 til personskatteloven.⁴⁹ Det skal dog bemærkes, at ingen af disse kriterier, der taler henholdsvis om tjenesteforhold og selvstændig erhvervsvirksomhed, i sig selv er afgørende. De anførte momenter har endvidere ikke altid lige stor betydning i alle situationer,⁵⁰ da det afgørende er, at der altid laves en konkret vurdering af omstændighederne. Et af fortolkningsbidragene til forståelsen af erhvervsdrivende virksomhed er personskattecirkulæret, der af Højesteret anses for at være udtryk for gældende ret, som indeholder en positiv definition på skattemæssig selvstændig erhvervsdrivende virksomhed.⁵¹

I praksis kan det være således, at visse sider af forholdet mellem hvervgiver og indkomstmodtager taler for at statuere tjenesteforhold, mens andre sider taler for, at der foreligger selvstændig erhvervsdrivende virksomhed. I sådanne tilfælde må afgørelsen bero på en samlet vurdering. Det er i

⁴⁷ Den juridiske vejledning 2021-2, C.C.1.2.1. Selvstændig erhvervsdrivende virksomhed, afgrænsning over for lønmodtagere

⁴⁸ CIR nr. 129 af 04/07/1994 – cirkulære om afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende på skattelovgivningens område

⁴⁹ jf. SKM2002.339.ØLR

⁵⁰ CIR nr. 129 af 04/07/1994 – cirkulære om afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende på skattelovgivningens område

⁵¹ jf. Den juridiske vejledning 2022-1, afsnit C.C.1.1.1.

princippet forholdet mellem indkomstmodtageren og hvervgiver, der skal bedømmes. Disse anførte momenter i cirkulæret bør altså ikke være fastsatte kriterier, men mere vejledende for at lave en afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændig virksomhed.

Det er anført tidligere i specialet, at ifølge dansk ret er en afgiftspligtig person juridiske og fysiske person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, jf. ML § 3, stk. 1. Dog definerer ML ikke, hvad der forstås ved begreberne selvstændig økonomisk virksomhed, hvorfor det herefter findes relevant at inddrage relevante danske afgørelser som hjælp til at fastlægge, hvad disse begreber omfatter.

Sag SKM2013.26.SR vedrørte en person, som blev beskikket som fast værge for statsforvaltningen. Det er oplyst, at ansættelsen gælder, indtil statsforvaltningen kan bestemme, at hvervet som fast værge skal opslås ledigt eller skal ophøre hvert femte år efter antagelsen. Endvidere henvises der i sagen til bekendtgørelse af 11. december 2003, cirkulæreskrivelse af 24.10.1996 om antagelse af faste værgere og seneste cirkulæreskrivelse fra Civilstyrelsen om regulering af vederlag m.v., samt om personen er beskikket som værge efter Værgemålsloven.

Det er oplyst i sagen, at personen ingen udgifter har i forbindelse med varetagelse af hvervet, som hun ved momsregistrering vil kunne hjemtage moms af. Det er Statsforvaltningen, der står for de udgifter, som spørger har ved hvervet i form af kørsel, porto og telefon. Det er endvidere statsforvaltningen, og i nogle tilfælde domstolene, der beskikker værge. Derfor har personen ingen mulighed for selv at påvirke, hvor mange, hun er værge for, og hun kan ikke tage markedsføring for at få flere værgemål.

Skatteministeriet henviser til ML § 3, stk. 1 og § 4. Det er Skatteministeriets begrundelse, at der skal betales afgift af varer og ydelser, der leveres af afgiftspligtige personer mod vederlag her i landet. Og at afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. Lønmodtagere og andre personer er ikke omfattet af momsreglerne, eftersom de er forpligtede over for deres arbejdsgiver. Skatteministeriet henviser endvidere til EU-domstolens praksis C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, hvor der her lægges vægt på, om personen modtager løn og/eller er forpligtet overfor en arbejdsgiver. Det er Skatteministeriets konklusion på sagen, at spørger ikke udøver selvstændig økonomisk virksomhed og ikke er en afgiftspligtig

person, jf. ML § 3, stk. 1. I vurderingen er der bl.a. blevet lagt vægt på, at værgeren er antaget af statsforvaltningen, at statsforvaltningen fører tilsyn med værgeren, at der ved lov er givet visse instruktioner i forbindelse med udførelse af hvervet, og at værgeren modtager et fast vederlag for værgemålet.

På samme måde som i den forrige sag fra Skatterådet har LSR fastslået i sag SKM2014.781.LSR, at en advokat, der var beskikket som værger, drev selvstændig økonomisk virksomhed og dermed ansås for afgiftspligtig person i forbindelse med udøvelsen af hvervet, samt at de vederlag, advokaten modtog herfor, var omfattet af ML's anvendelsesområde. LSR har ved vurderingen lagt vægt på bl.a., at advokaten kunne antage personale i forbindelse med arbejdet, at advokaten modtog et fast honorar og derfor måtte anses for at bære den økonomiske risiko ved hvervets udførelse, og at advokaten var erstatningsansvarlig over for den værgede for skade, som advokaten måtte forvolde ved forsætlige eller uagtsomme forhold.

LSR konkluderede på denne baggrund, at advokaten ikke kunne anses ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold for at være ansat i et arbejdstager-arbejdsgiverforhold, og dermed ansås advokaten for at drive selvstændig virksomhed, som herefter er afgiftspligtige.

Der er for nyligt afsagt en dom, SKM2021.614.VLR, hvor appellanten har haft ønske om præjudiciel forelæggelse for EU-domstolen af spørgsmål om fortolkningen af begreberne "afgiftspligtig person" i momssystemdirektivet art. 2, stk. 1, litra b, pkt. ii, og selvstændig økonomisk virksomhed i art. 9, stk. 1, 1. afsnit. Landsretten har ikke taget anmodningen til følge, idet Landsretten udtalte, at der allerede foreligger omfattende praksis fra EU-domstolen om de kriterier i momssystemdirektivet, som kan indgå i vurderingen af, om appellanten skal anses for at være en afgiftspligtig person i forbindelse med køb af varer fra Tyskland. Skatteministeriet har anført i sagen, at A for egen regning og risiko erhvervede og importerede varerne fra Tyskland med formål videresalg, og at denne selvstændige økonomiske virksomhed, som blev udført af A personligt, ikke havde tilknytning til aktiviteten i selskabet.

Disse sager fra nationalretten er eksempler på, hvad der lægges vægt på ved fortolkning af selvstændighedsbegrebet. I overensstemmelse med retningslinjer, som er anført i Den juridiske

vejledning 2022-2, afsnit D.A.3.1.3, som harmonerer med det bagvedliggende EU-retlige grundlag, lægger de danske myndigheder vægt på de retningslinjer ved afgørelserne, som er anført i DJV. Det er bl.a. om hvervgiveren har en almindelig adgang til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse, arbejdstid, tilsyn med arbejdet, hvem er økonomisk ansvarlig for arbejdets udførelse m.m. Bl.a. i sag SKM2013.26.SR, hvor SR lægger til grund for afgørelsen, hvorvidt personen står for udgifterne, samt hvem der beskikker værge. Det var de samme retningslinjer, som LSR lagde til grund i sag SM2014.781.LSR. I afgørelsen lagde LSR vægt på samme retningslinjer som ved sag fra SR. I afgørelserne henvises der til bl.a. ML § 3, stk. 1 og momssystemdirektivet art. 9, stk. 1 samt til sag C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, hvorfor det kan konstateres, at EU-retten er korrekt integreret i dansk ret på dette område, og at afgrænsningen over for lønmodtagere harmonerer med momssystemdirektivet samt EU-rettens praksis.

4.3. Dansk praksis for begrebet "regning og risiko"

Afgrænsningen mellem erhvervsdrivende og lønmodtagere afhænger af, om vedkommende modtager vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold efter hvervgivers anvisninger og for dennes regning og risiko. Man driver selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis man på egen regning og risiko udøver økonomisk virksomhed med det formål at opnå et overskud. Der er en del national praksis, der vurderer selvstændighedsbegrebet ud fra betingelsen om "regning og risiko".

En sag fra ØLR, SKM2002.339. ØLR vedrørte, hvorvidt en assurandør må anses som lønmodtager eller som selvstændig erhvervsdrivende qua indkomst fra forsikringsselskab. Efter en samlet vurdering finder retten, at A's samarbejde med selskabet anses for, at A er lønmodtager. Her er der blandt andre ting blevet lagt vægt på, at klager har været omfattet af ferieloven og under visse betingelser været berettiget til løn under sygdom, at klageren var omfattet af selskabets pensionsordning og gruppeforsikring, og at klageren havde mulighed for at få dækket udgifter til kontorhold og kørsel. Det er på baggrund af disse forhold, at retten ikke fandt, at A driver selvstændig erhvervsvirksomhed, samt at der på baggrund af omstændighederne ikke er tale for, at A's indkomst var oppebåret ved en selvstændig erhvervsvirksomhed drevet for egen regning og risiko. Det forhold, at A selv har afholdt udgifterne til kontorhold og kørsel m.m., samt at klageren

i et vist omfang havde risikoen for mistede kunder, var ikke tilstrækkelig til at betragte A som drivende for egen regning og risiko.

En nyere sag fra ØLR; SKM2021.221.ØLR omhandlede, hvorvidt 101 dykkere skulle anses for lønmodtagere eller selvstændig erhvervsdrivende i forbindelse med deres arbejde i Nordsøen for et udenlandsk selskab. Retten lagde vægt på kriterierne anført i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, hvorved at retten ikke fandt bevis for, at dykkerne drev selvstændig erhvervsvirksomhed for egen regning og risiko. Der blev her lagt vægt på, at dykkerne ikke havde nogen metodefrihed af betydning ved opgavens udførelse, at dykkerne ikke havde ansat personale, og at dykkerne ikke havde afholdt erhvervsmæssige udgifter for deres vederlag. Endvidere blev der lagt vægt på, at dykkernes økonomiske risiko var begrænset, og at det udenlandske selskab bar det overordnede ansvar ved projektet, hvor alt udstyr blev stillet til rådighed af H1's regning. På baggrund af disse kriterier blev dykkerne anset for lønmodtagere.

I en nyere sag, SKM2022.94.BR, lød kendelsen, at en konsulentvirksomhed ikke havde fradragsret for momsen af fakturaer, som en "interim manager" havde sendt til virksomheden, da han ikke blev anset for at drive selvstændig økonomisk virksomhed i momsæssig forstand, men derimod var ansat som lønmodtager. I afgørelsen var vurderingen baseret på, om vedkommende var lønmodtager, som modtog vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold efter hvergiverens anvisninger og for dennes regning, eller om vedkommende var selvstændig erhvervsdrivende, der for egen regning og risiko udøvede en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud. LSR henviste til flere af EU-domstolens afgørelser. Efter EU-domstolens praksis skal der ved en sådan undersøgelse lægges vægt på, om personen:

- Selv sørger for det personale og materiel, som kræves til virksomhedens udøvelse, jf. sag C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla
- Selv bærer den økonomiske risiko ved virksomhed, jf. sag C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla og C-355/06, J.A. van der Steen
- Handler for egen regning eller på eget ansvar, jf. sag C-355/06, J.A. van der Steen

Sammenfatning på de nationale sager for området for ”regning og risiko” vil være, at ved bedømmelsen af, hvorvidt en person skal anses som selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager, vil dette bero på bedømmelsen af, hvem der bærer regning og risiko for arbejdets udførelse. Betingelserne for fastsættelsen af afgrænsning mellem selvstændig erhvervsdrivende og lønmodtagere stammer fra EU-domstolens praksis, hvor der i nationale afgørelser henvises til EU-domstolens praksis på området samt til betydningen af undtagelsesbestemmelsen i momssystemdirektivet art. 10. I næste afsnit behandles derfor EU-domstolens praksis for undtagelsesbestemmelsen i art. 10.

4.4. EU-domstolens praksis om momssystemdirektivet art. 10

Betingelsen for at være en afgiftspligtig person er, at dennes økonomiske virksomhed skal udøves selvstændigt. Det kan udledes af momssystemdirektivet art. 10, at lønmodtagere og andre personer ikke er omfattet af udtrykket ”selvstændig virksomhed”, hvis der er et ansættelsesforhold mellem arbejdstager og en arbejdsgiver. I momssystemdirektivet art. 10 er der en undtagelse til art. 9, stk. 1. EU-domstolen har afsagt en del domme ved fortolkningen af selvstændighedsbegrebet og afgrænsning overfor lønmodtagere i momssystemdirektivet art. 10, jf. art. 9, stk. 1. I nærværende afsnit analyseres nogle domme med henblik på at fastlægge indholdet af det momsretlige selvstændighedsbegreb. Dommene vil blive gennemgået kort og illustrerer, at man ved vurdering af udtrykket ”selvstændig virksomhed” lægger vægt på bl.a. betalingen, retsforholdet mellem parterne, og hvem der bærer den økonomiske risiko.

4.4.1. Faktisk bedømmelse af et ansættelsesforhold

Momspligten efter momssystemdirektivet art. 9, stk. 1 antages at fremgå direkte af udtrykkene ”lønmodtager” og ”arbejdsgiver” i undtagelsesbestemmelsen i momssystemdirektivet art. 10, hvor EU-domstolen forudsætter et ansættelsesforhold.⁵² Bl.a. fandt EU-domstolen i sag C-472/03 Arthur Andersen ikke et ansættelsesforhold mellem et forsikringsinstitut og et forsikringsformidlingselskab, der havde indgået en samarbejdsaftale. Ifølge

⁵² jf. sag C-472/03, Arthur Andersen, pr. 21

momssystemdirektivet art. 10 kan et ansættelsesforhold foreligge ved et arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et ansættelsesforhold.

Selvom der ikke var tale om et arbejdstager-arbejdsgiverforhold i sag C-420/10 IO, så udøvede bestyrelsesmedlemmet ikke i denne egenskab selvstændig økonomisk virksomhed. Det EU-domstolen bl.a. lagde vægt på, var, om medlemmet er forpligtet over for sin arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, og om medlemmet udøver sin virksomhed i eget navn, for egen regning og på eget ansvar, samt om personen bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med udøvelsen af denne virksomhed. For det første er medlemmet ikke forbundet med arbejdsgiveren ved en ansættelseskontrakt eller et andet retlig forhold, eksempelvis instrukser fra stiftelsen. For det andet fastslår EU-domstolen, at medlemmerne af bestyrelsen ikke individuelt kan udøve de beføjelser, som bestyrelsen er tillagt, og at de handler for samme bestyrelses regning og under dennes ansvar. Der var heller ikke tale om, at bestyrelsesmedlemmet bar den økonomiske risiko, idet medlemmet oppebærer ret til fast honorar, uafhængigt af dennes mødedeltagelse eller dennes effektivt udførte arbejdstimer.⁵³

På baggrund af EU-domstolens praksis for vurdering af et ansættelsesforhold, er det oplysninger, der er afgørende ved vurderingen. Der bliver bl.a. lagt vægt på, om personen er forpligtet overfor arbejdsgiveren, om der er lønforhold, arbejdstid, arbejdets ansvar m.m. Disse momenter er med til fastsættelse af, om der er tale om selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager.

4.4.2. Sag C-23/98, Heerma

Heerma er endnu en sag, der bidrager til at fortolke selvstændighedsbegrebet og afgrænsning overfor lønmodtagere. Afgørelsen omhandler transaktioner mellem en selskabsdeltager og selskabet. Selskabsdeltager A, som samtidig er direktør i selskabet, og som udleje en stald til selskabet, som han medejer i partnerskab med sin ægtefælle.⁵⁴ Det væsentligste spørgsmål i sagen

⁵³ Den juridiske vejledning 2021-2, D.A.3.1. Momspligtige person § 3, stk. 1

⁵⁴ *ibid.* pr. 7

var, hvorvidt A kunne anses for at drive selvstændig virksomhed i henhold til 6.

Momssystemdirektivet art. 4, stk. 1, jf. art. 4, stk. 4.⁵⁵

EU-domstolen fastslår i pr. 18, at der mellem selskabet og selskabsdeltageren ikke er et arbejdsgiver-arbejdstagerforhold, som svarer til art. 4, stk. 4 (nu art. 10), som er til hinder for, at betingelsen om selvstændighed kan være opfyldt for selskabsdeltagerens vedkommende.

Tværtimod handler A ved at udleje et materielt gode til selskabet i eget navn, for egen regning og på eget ansvar, selv om han samtidig er direktør i det lejende selskab. Domstolen fastslog endvidere, at udlejningen ikke var en del af selskabets drift eller repræsentation af A's direktørkontrakt, og dermed faldt udlejningen uden for 6. momssystemdirektiv art. 4, stk. 4. Konklusionen på afgørelsen er, at nuværende art. 9, stk. 1 i momssystemdirektivet skal fortolkes således, at når en person som sin eneste økonomiske virksomhed i bestemmelsens forstand udlejer et materielt gode til et selskab, som han deltager i, skal denne udlejningsvirksomhed anses for at blive udøvet "selvstændigt".

Modsat fandt EU-domstolen i sag C-355/06, van der Steen, at en direktør og eneanpartshaver udøvede sin virksomhed inden for rammerne af direktørkontrakten⁵⁶. EU-domstolen udtalte i sagen, at så længe selskabsdeltager udførte arbejdet til fordel for selskabet, henhørte anvendelsesområdet til ansættelseskontrakten, og således var det undtaget fra moms i medfør af de klare bestemmelser i 6. momssystemdirektivet art. 4, stk. 4.⁵⁷

Det, EU-domstolen fastslår i begge sager, er, at hvis en person både er i et ansættelsesforhold og samtidig udøver selvstændig virksomhed, må der antageligt ske en vurdering af, om den pågældende aktivitet er udført af personen inden for eller uden for ansættelsesforholdet, hvorefter der må foretages den sædvanlige selvstændighedsvurdering af, om kriterierne i

⁵⁵ nu momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, jf. art. 10

⁵⁶ ibid. pr. 10

⁵⁷ ibid. pr. 30

momssystemdirektivet art. 10 er opfyldt, sådan som det eksempelvis er sket i sag C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla.⁵⁸

4.4.3. Sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene

Sagen drejer sig om spørgsmålet, om de offentlige funktioner, som notarer, fogeder og stævningsmænd varetager i henhold til loven, bør pålægges moms, og at der ved bedømmelsen udelukkende tages stilling til den del af deres virksomhed.⁵⁹ Kommissionen gør gældende, at notarer, fogeder og stævningsmænd i Nederlandene skal pålægges moms i henhold til art. 4 i 6. momsdirektiv, da de uafhængigt, dvs. uden for ethvert underordningsforhold og på eget retligt ansvar, herunder for egen regning og personligt ansvar, udøver en økonomisk virksomhed med ydelser mod vederlag.⁶⁰

EU-domstolen fulgte Nederlandske Kommission om, at notarer, fogeder og stævningsmænd måtte anses for at udøve selvstændig økonomisk virksomhed, idet EU-domstolen lagde vægt på disse kriterier ved vurderingen af selvstændighedsbegrebet⁶¹:

”... må det dog konstateres, at notarer, fogeder og stævningsmænd ikke befinder sig i noget hierarkisk underordningsforhold til det offentlige, da de ikke er integreret i en offentlige forvaltning. De udøver deres virksomhed for egen regning og under eget ansvar, tilrettelægger inden for visse lovfastsatte grænser frit det daglige arbejde og oppebærer selv de gebyrer, som udgør deres indtægt.”

På baggrund af præmissen kan det udledes, at EU-domstolens kriterier er, om personerne er i et hierarkisk underordningsforhold til det offentlige/arbejdsgiveren, om personerne er integrerede i den offentlige forvaltning/arbejdsgiverens virksomhed, om personerne udøver virksomhed for egen regning og under eget ansvar, om personerne selv frit tilrettelægger det daglige arbejde, og om personerne modtager indtægter. Ifølge EU-domstolen er det ikke nok at fastsætte et

⁵⁸ Bog: Elgaard, Karina, Interaktion mellem momsretten og selskabsretten, s. 195

⁵⁹ ibid. pr. 3

⁶⁰ ibid. pr. 4 og 13

⁶¹ ibid. pr. 14

underordningsforhold, at arbejdstagerens vederlag er fastsat ved lov, eller at de er undergivet disciplinærkontrol under det offentlige tilsyn.⁶²

4.4.4. Sag C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla

Sagen C-202/90 er en af de vigtigste EU-domme, som definerer selvstændighedsbegrebet og afgrænsning over for lønmodtagere. EU-domstolen tager i sagen stilling til kriterierne, der indgår ved vurderingen af momssystemdirektivet art. 10.

Sagen omhandler spansk lovgivning, hvor der udnævnes lokale afgiftsopkrævere af kommunen til at opkræve skatter og afgifter for kommunen. Afgiftsopkrævere skal efter den spanske lovgivning opstille en sikkerhed, som kommunen fastsætter. Afgiftsopkrævere står i et funktionelt underordningsforhold til vedkommende kommune og har krav på vederlag i form af honorarer. Afgiftsopkrævere har egne kontorer og ansætter selv personale.⁶³

EU-domstolen konstaterede i sagen, at afgiftsopkræverne ikke modtager løn og ikke er forpligtede over for kommunen ved en arbejdskontrakt. Det skal i den anledning undersøges, om det retlige forhold til kommunen alligevel skaber et arbejdsgiver-arbejdstagerforhold, som kan være omfattet af 6. momssystemdirektivet art. 4, stk. 4.⁶⁴ Det, EU-domstolen kom frem til på grundlag af arbejdsvilkårene, var, at der ikke forelå et arbejdsgiver-arbejdstagerforhold, idet afgiftsopkræverne inden for lovgivningens rammer selv sørgede for og rådede over det personale og materiel, der krævedes for virksomhedens udøvelse.⁶⁵ Endvidere bemærkede EU-domstolen, at der i forhold til aflønning heller ikke var tale om et arbejdsgiver-arbejdstager forhold, idet afgiftsopkræverne selv havde den økonomiske risiko, idet den indtjening, de fik, ikke alene afhang af de opkrævede afgiftsbeløb, men også af de omkostninger, som var forbundet med personale og materiel.⁶⁶

⁶² ibid. pr. 14

⁶³ ibid. pr. 3

⁶⁴ ibid. pr. 10

⁶⁵ ibid. pr. 11

⁶⁶ ibid. pr. 13

Arbejdsgiveren, her kommunen, kunne holdes ansvarlig for afgiftsopkrævernes adfærd ifølge kontrakten. Dog fandt EU-domstolen ikke tilstrækkeligt til at stadfæste et arbejdsgiver-arbejdstagerforhold. Det afgørende kriterium i denne forbindelse er det ansvar, som følger af de kontraktforhold, som afgiftsopkræverne havde indgået i forbindelse med udøvelsen af deres virksomhed, samt deres ansvar for skade, som påføres tredjemand, når de ikke handlede som myndighedspersoner.⁶⁷ På baggrund af de kriterier, som EU-domstolen har gennemgået, anses afgiftsopkrævere for at drive selvstændig virksomhed.

Det afgørende i sagen er, at der sker en systematisk gennemgang af kriterierne for statuering af et ansættelsesforhold omfattet af 6.momssystemdirektivet art. 4, stk. 4 (nu momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, jf. art. 10).

Sammenhængen mellem sag C202/90 og sag C-235/85 er, at der i begge sager foretages en samlet vurdering af følgende kriterier:⁶⁸

- Omfanget af underordningsforholdet mellem arbejdsgiver og arbejdstager
- Arbejdstagerens integration i arbejdsgiverens virksomhed
- Kontrakten mellem arbejdstageren og arbejdsgiveren
- Omfanget af arbejdstagerens egen regning og risiko
- Arbejdstagerens ansvar over for arbejdsgiveren
- Arbejdstagerens ansvar over for tredjemand

4.4.5. Opsamling af EU-domstolens praksis om momssystemdirektivet art. 10

I momssystemdirektivet art. 10 er der en undtagelse til art. 9, eftersom økonomisk virksomhed kun kan udøves selvstændigt. EU-domstolen har i sin praksis afsagt en del domme, hvor domstolen afgrænser lønmodtagere med henblik på fastlæggelsen af selvstændighedsbegrebet. For det første lægges der vægt på, om der er et ansættelsesforhold. EU-domstolen har i sin praksis udtalt, at det fremgår direkte af ordlyden i art. 10, om man er omfattet af undtagelsesbestemmelsen. Det er en forudsætning, at der er et ansættelsesforhold, som kan

⁶⁷ *ibid.* pr. 14-15

⁶⁸ Elgaard, Karina, *Interaktion mellem momsretten og indkomstretten*, s. 193

bestå af forpligtelse over for arbejdsgiver ved en kontrakt eller ved et andet retligt forhold. Dette har EU-domstolen i sin praksis udtalt flere gange, bl.a. i sag C-420/10 IO, som viser om pågældende egentlig udøver sin virksomhed i eget navn, for egen regning og på eget ansvar, samt om personen bærer den økonomiske risiko. Vurderingen af, om der rent faktisk foreligger en ansættelseskontrakt eller kontrakt, der kan sidestilles hermed, henhører under de nationale kompetencer, jf. sag C-17/81, Pabst & Richarz, pr. 12.⁶⁹ Dog er denne kompetence begrænset til EU-domstolens fortolkning af momssystemdirektivet art. 9, stk. 1 og art. 10, samt de kriterier, der er fastlagt af EU-domstolen med henblik på, om virksomheden udøves selvstændigt. Et eksempel på nationale retters kompetence er de forenede sager C-78/02-C-/80/02, Maria Karagergou m.fl., pr. 38-39, hvor Domstolen er afskåret fra selv at foretage vurdering af selvstændighedskriteriet, idet EU-domstolen alene har kompetence til at træffe afgørelse vedrørende fortolkningen eller gyldigheden af EF-forskrift på grundlag af de faktiske omstændigheder, sådan som de er beskrevet af den nationale ret.

Spørgsmålet, der er rejst i sag C-23/98, vedrørte, hvorvidt notarer, fogeder og stævningmænd udøvede selvstændig virksomhed. Det ses bl.a. i sag C-23/98, Heerma, at der sker en adskillelse af omstændighederne, når en person er i et ansættelsesforhold, samtidig med at han udøver selvstændig virksomhed. Der skal altså ske en vurdering af den pågældende aktivitet. I EU-domstolens dom C-235/85, Kommissionen mod Nederlandene, er der nogle kriterier, som kan udledes i pr. 14, om personerne er i et hierarkisk underordningsforhold til det offentlige/arbejdsgiveren, om personerne er integrerede i den offentlige forvaltning/arbejdsgiverens virksomhed, om personerne udøver virksomhed for egen regning og under eget ansvar, om personerne selv frit tilrettelægger det daglige arbejde, og om personerne modtager vederlag.⁷⁰

I sagen C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla og EU-domstolen meget grundigt og systematisk stilling til kriterierne, der indgår ved vurderingen af momssystemdirektivet art. 10. Som nævnet i afsnit 4.3.4., er der bl.a. taget stilling til arbejdsvilkårene, aflønningsvilkårene og arbejdsgiverens ansvar.

⁶⁹ Elgaard, Karina, Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten, 2016, s. 189

⁷⁰ Elgaard, Karina, Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten, 2016, s. 190

Efter denne grundig systematiske gennemgang af kriterierne i henhold til 6. momsdirektiv art. 4, stk. 4 skulle kriterierne ifølge EU-domstolen fortolkes på den måde, at afgiftsopkræverne anses for at drive selvstændig virksomhed, jf. sag C-202/90, pr. 16. Når der ses sammenhæng med sag C-202/90 og sag C-235/85, kan det konstateres, at der er konsistens i EU-domstolens praksis om selvstændighedsbegrebet og afgrænsningen over for lønmodtagere.

4.5. Delkonklusion på selvstændighedsbegrebet i forhold til afgrænsning over for lønmodtagere

Begrebet "selvstændig virksomhed" er kendetegnet ved, at man for egen regning og risiko udøver en virksomhed af økonomisk karakter og med det formål at opnå et overskud. Dog er der undtagelsen til reglen i momssystemdirektivet art. 10, som undtager lønmodtagere og andre personer fra momspligten efter momssystemdirektivet art. 9, stk. 1 og ML § 3, stk. 1. Ved vurderingen af, om der foreligger arbejdsgiver-arbejdstagerforhold og selvstændig virksomhed, tages der hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår. Efter EU-domstolens praksis ser vi, at der foretages en samlet vurdering ved fortolkning af selvstændighedsbegrebet. Bl.a. i sag C-472/03 Arthur Andersen tog EU-domstolen hensyn til, om vedkommende var forpligtet over for sin arbejdsgiver, om vedkommende udøvede sin virksomhed i eget navn, for egen regning og på eget ansvar, og om vedkommende selv bar den økonomiske risiko.

I sag C-23/98 Heerma, hvor en direktør udlejer et materielt gode til et selskab, som han selv deltager i, fastslår EU-domstolen, at personen driver selvstændig virksomhed i henhold til 6. momssystemdirektivet art. 4, stk. 1, idet denne handler i eget navn, på egen regning og på eget ansvar. Det viste sig, at udlejning af stald ikke var en del af selskabets drift, og heller ikke repræsentativ for personens direktørkontrakt.

Nationalretligt foretager man samme afgrænsning som EU-domstolen. Der bliver brugt samme kriterier i vurderingen ved fortolkning af begrebet selvstændig virksomhed i praksis. Det ses eksempelvis i afgørelsen SKM2014.781.LSR, hvor LSR fandt, at en advokat drev selvstændig virksomhed, idet advokaten bl.a. kunne antage personale i forbindelse med arbejdet, advokaten modtog et fast honorar og ansås for at bære den økonomiske risiko.

På baggrund af praksis for fastlæggelsen af selvstændighedsbegrebet baseret på personskattecirkulærets retningslinjer anses retningslinjer i det hele at svare til EU-domstolens praksis og national praksis på momsområdet vedrørende det momsretlige selvstændighedsbegreb efter momssystemdirektivet art. 10. Ved vurdering af selvstændighedsbegrebet er kriterierne de samme både ordlydsmæssigt og indholdsmæssigt, idet alle kriterierne ved vurderingen af selvstændighedsbegrebet må anses for at vedrøre vurderingen af aftaleforholdet mellem den pågældende person og hvervgiveren, herunder arbejds- og aflønningsvilkårene og arbejdsgiverens ansvar mv.

4.6. Afgrænsning mellem erhvervmæssig virksomhed og ikke-erhvervmæssig virksomhed (hobbyvirksomhed)

Afgrænsning over for hobbyvirksomhed er ikke reguleret i hverken ML eller momssystemdirektivet. Dog er der i Den Juridiske Vejledning en afgrænsning over for erhvervsvirksomhed og ikke-erhvervsvirksomhed, når selvstændighedsbegrebet fastsættes. Som det er nævnt tidligere i specialet, er Den Juridiske Vejledning et udtryk for Skatteforvaltningens opfattelse af gældende praksis og er bindende for Skatteforvaltningen. Dette gøre nødvendigt for behandlingen af selvstændighedsbegrebet. Momssystemdirektivet behandler ikke hobbyvirksomhed, og der er i bestemmelsens art. 9, stk. 1 anført, at formålet eller resultatet er ikke afgørende i forhold til hvem der anses for være en afgiftspligtig person.

Ikke-erhvervmæssig virksomhed kaldes undertiden hobbyvirksomhed, fordi afgrænsningsproblemerne ofte vil opstå i forbindelse med visse former for virksomhed, der synes at have private formål som de primære. Hobbyvirksomhed har på den ene side fælles træk med erhvervsvirksomhed, men er på den anden side karakteriseret ved, at systematisk indtægtserhvervelse ikke er det afgørende formål for skatteyderen.⁷¹

⁷¹ Den juridiske vejledning 2022-1, afsnit C.C.1.3. Selvstændig erhvervsvirksomhed. Afgrænsning over for ikke erhvervmæssig virksomhed (herunder hobbyvirksomhed)

Kriterier for afgrænsning mellem erhvervmæssig virksomhed og ikke-erhvervmæssig virksomhed, herunder dem, der evt. har hobbykarakter, vil normalt afhænge af, om virksomheden er rentabel. Det vil sige, at virksomheden over en lidt længere periode giver overskud på den primære drift. Erhvervmæssig virksomhed vil i modsætning til hobbyvirksomhed være indrettet med systematisk indtægtserhvervelse for øje, det vil sige, at det afgørende formål med at drive virksomhed er, at der kan opnås et overskud.

Primært er der i praksis blevet lagt vægt på om, virksomheden giver overskud (rentabilitetskravet), om virksomheden har den fornødne intensitet og seriøsitet, og om ejeren har de nødvendige, evt. særlige faglige forudsætninger, for at drive virksomheden. Ingen af disse kriterier er i sig selv afgørende for vurderingen af, om virksomheden er erhvervmæssig. Der vil altid være andre oplysninger, som vil tages i betragtning ved afgørelserne.

Ifølge retspraksis er der yderligere stillet den betingelse for, at en virksomhed kan anses for at være erhvervmæssig, at omsætningen har en vis minimumsstørrelse – intensitetskravet. Sag SKM2007.107.HR vedrørte A's virksomhed med udarbejdelse af horoskoper m.m. Virksomheden havde i 2001 en omsætning på ca. 10.000 kr. og et underskud på ca. 27.000 kr. Ydermere havde virksomheden i forudgående år en beskedent omsætning og et negativt resultat, og der var heller ikke udsigt til en rimelig fortjeneste i fremtiden. På baggrund af resultaterne fra virksomheden stadfæstede Højesteret landsrettens dom, om at virksomheden ikke kan anses for erhvervmæssig, og at A ikke kan fradrage virksomhedens underskud. Det såkaldte intensitetskrav for A's virksomhed kunne ikke anses for værende opfyldt, da der ikke var udsigt til, at virksomheden kunne opfylde kravet om en vis omsætning. Der skal således være grundlag for at antage, at virksomheden på sigt vil kunne give en rimelig fortjeneste. Konkret kan der være grundlag for en sådan antagelse, selvom virksomheden i det eller de første år har beskedent eller ingen omsætning. Har virksomheden derimod beskedent eller ingen omsætning i en længere periode, vil dette i sig selv føre til, at virksomheden ikke længere kan anses som erhvervmæssig.

Der inddrages her som eksempel en anden sag, SKM2020.22.BR, hvor byretten fastslog, at hverken rentabilitetskravet eller intensitetskravet var opfyldt. Sagsøgeren drev en enkeltmandsvirksomhed

med salg af bl.a. alternative energikilder. Sagen vedrørte om virksomheden i årene 2012-2014 er at anse som en erhvervsmæssig virksomhed, og om ejeren som følge heraf er berettiget til at fradrage virksomhedens underskud. SKAT anser ikke virksomheden for at være erhvervsmæssigt drevet med den begrundelse, at virksomheden gav underskud i en årrække og anses for ikke at være rentabel. For at en virksomhed kan anses for at være erhvervsmæssigt drevet, fremgår det af domspraksis, at det skal sandsynliggøres, at der på længere sigt vil kunne opnås en rimelig fortjeneste, jf. Tfs1999.863.HR. Der er ingen indikation for, at virksomhedens resultater vil udvikle sig anderledes. Endvidere begrundes SKAT sin afgørelse med, at intensitetskravet ikke er opfyldt, idet virksomhedens omsætning har været nedadgående og af begrænset omfang, samt at sagsøgeren har et fuldtidsarbejde, hvilket er gået ud over aktiviteten i hans egen virksomhed. Der er en del dansk retspraksis, som lægger vægt på intensitetskravet og rentabilitetskravet ved vurdering af afgrænsning mellem erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig virksomhed.

Selvom der ifølge Den Juridiske Vejledning skal foretages en konkret vurdering af den enkelte virksomhed, hvor alle momenter skal tages i betragtning, er det kendetegnende for SKAT's tilgangsvinkel til vurderingen af disse sager, at der særligt lægges vægt på rentabiliteten og intensiteten i virksomheden.

[4.7. TEUF's bestemmelser om fri bevægelighed og fri etablering ift. det momsmæssige selvstændighedsbegreb](#)

Det er oplagt at have med i overvejelserne, om TEUF's bestemmelser om fri bevægelighed og fri etablering kan have betydning for fortolkningen af det momsmæssige selvstændighedsbegreb, med andre ord afgrænsning over for lønmodtagere. Der er nærmere bestemt tale om definitionen af arbejdstager i henhold til art. 45 i TEUF. Definitionen af selvstændig erhvervsvirksomhed i henhold til art. 49 i TEUF kan have betydning for fortolkning af selvstændighedsbegrebet og afgrænsning over for lønmodtagere i momssystemdirektivet art. 10.

En af EU-borgernes fire frihedsrettigheder er arbejdskraftens frie bevægelighed. Det er et af EU's grundlæggende principper. Det forudsætter afskaffelse af enhver form for forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, for så vidt angår beskæftigelse, aflønning og øvrige arbejdsvilkår. EU-

domstolen har i flere sager udtalt sig om begrebet arbejdstager i henhold til art. 45 i TEUF. Ifølge EU-domstolen er det væsentligste kendetegn ved et arbejdsforhold, at en person i en vis periode præsterer ydelser mod vederlag for en anden og efter dennes anvisninger.⁷² Dog er det ifølge EU-domstolen en forudsætning, at den pågældende person for at kunne kvalificeres som arbejdstager skal udøve en reel og faktisk beskæftigelse. Vurderingen af, om der er tale om en reel og faktisk beskæftigelse, skal foretages på baggrund af en konkret samlet vurdering af arbejdsforholdet. Der kan her tages hensyn til bl.a. arbejdstid, vederlag, arbejdsforholdets varighed og andre arbejdsvilkår, som eksempelvis ret til ferie, løn under sygdom samt om ansættelsesaftalen er omfattet af en kollektiv overenskomst.⁷³

Etableringsfriheden i art. 49 TEUF medfører, at der ikke må ske forskelsbehandling mellem nationale og andre europæiske selvstændigt erhvervsdrivende personer eller selskaber. En selvstændig erhvervsdrivende er en person, som driver erhvervsmæssig virksomhed, når virksomheden drives for egen regning og risiko og samtidig har til formål at generere et overskud.

Sag C-107/94 Asscher vedrører traktatens bestemmelser om fri bevægelighed for personer og disse bestemmelsers betydning for bestemmelser vedrørende indkomstskat. I pr. 26 i Asscher-sagen udtaler EU-domstolen om en person, som er direktør i et (nederlandsk) selskab, i hvilket han også ejer 100 pct., og som ikke har været beskæftiget i et underordningsforhold, at han ikke kan anses for at være "arbejdstager" i henhold til traktatens art. 48, men må antages at udøve selvstændig erhvervsaktivitet som omhandlet i art. 52.

EU-domstolen afviser, at begrebet arbejdstager og selvstændig virksomhed i medfør af TEUF kan have betydning for fortolkningen af det momsmæssige selvstændighedsbegreb og for afgrænsning over for lønmodtagere i momssystemdirektivet art. 10.⁷⁴ EU-domstolen er generelt på momsområdet tilbageholdende med at inddrage uvedkommende ikke-momsretlige kilder, jf. sag C-210/04 FCE Bank, som omhandlede fortolkningen af "fast ejendom" i momssystemdirektivet forstand. I sagens pr. 39 udtaler EU-domstolen, at OECD's modeloverenskomst er uden relevans,

⁷² jf. bl.a. sag C-53/81 Levin

⁷³ <https://www.ft.dk/samling/20171/almdel/beu/spm/1/svar/1450739/1831271/index.htm>

⁷⁴ jf. sag C-355/06, van der Steen, pr. 31

for så vidt som den vedrører direkte beskatning, mens moms er en indirekte skat. De momsmæssige begreber skal således fastlægges på baggrund af EU-momsregulering og EU-domstolens praksis uafhængigt af skattereglerne om fastlæggelsen af det skattemæssige begreber.⁷⁵

Kapitel 5: Økonomisk virksomhed

Økonomisk virksomhed er et afgørende begreb, når man skal fastlægge kredsen af fysiske og juridiske personer, der er momspligtige personer omfattet af momssystemets anvendelsesområde. I henhold til momssystemdirektivet art. 9, stk. 1 er det en forudsætning, at den pågældende person kan anses for afgiftspligtig, at personen driver økonomisk virksomhed. Formålet med dette afsnit er dermed at beskrive konkret, hvad der kræves for, at man er omfattet af begrebet økonomisk virksomhed. Afsnittet beskriver, hvad der anses for fyldestgørende for, at man opfylder kriteriet om økonomisk virksomhed med henblik på ordlyden af momssystemdirektivet art. 9, stk. 1 samt ML § 3, stk. 1. Dette vil ske på baggrund af EU-domstolens praksis samt national praksis, som tilrettelægger definitionen af begrebet ”økonomisk virksomhed”.

5.1. Det momsmæssige økonomiske virksomhedsbegreb

Det momsretlige begreb ”økonomisk virksomhed” er klart defineret i momssystemdirektivet art. 9, stk. 1. Bestemmelsens opbygning er således, at art. 9, stk. 1, afsnit 1 definerer, hvad der skal forstås ved en afgiftspligtig person omfattet af momssystemdirektivet, mens art. 9, stk. 1, afsnit 2 definerer, hvad der forstås ved økonomisk virksomhed. Økonomisk virksomhed er et grundlæggende begreb, som er afgørende for fastlæggelsen af kredsen af fysiske og juridiske personer, der er momspligtige personer omfattet af momssystemet. Momssystemet omfatter tillige erhvervsvirksomheder, dvs. de virksomheder, der anses for at drive selvstændig økonomisk virksomhed i momsmæssig forstand. I ML er der ingen definition af, hvad der skal forstås ved økonomisk virksomhed. I ML § 3, stk. 1 er der blot defineret, hvad der forstås ved afgiftspligtige

⁷⁵ Elgaard, Karina, Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten, 2016, s. 201

personer, og hvor der her er henvist til selvstændighedsbegrebet og økonomisk virksomhed som kriterier herfor. Udtrykket omfatter ifølge lovbemærkningerne alle former for virksomhed som producent, handlende eller leverandør af ydelser.

Det andet kriterium for, at man anses for afgiftspligtig person, er ”økonomisk virksomhed”. Ved økonomisk virksomhed forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder. Ved økonomisk virksomhed forstås især udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, jf. momssystemdirektivet art. 9, stk. 1.⁷⁶ Ved begrebet økonomisk virksomhed er det uden betydning, hvor i verden den økonomiske virksomhed udøves, idet det er den momspligtige persons globale økonomiske virksomhed, der er omfattet af momssystemets anvendelsesområde.⁷⁷ Det er endvidere uden betydning for vurdering af økonomisk virksomhed, hvad formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed måtte være, jf. art. 9, stk. 1, 1. afsnit.

Økonomisk virksomhed er båret af ”neutralitetsprincippet”, idet man vil gøre det nemt for virksomhederne at etablere en virksomhed, samtidig med at man ikke vil lade forbrugernes valg blive påvirket af momsen. Selve momsbelastningen overvæltet endeligt på forbrugerne, der ikke er omfattet af momssystemet, idet de ikke anses for at drive selvstændig økonomisk virksomhed.⁷⁸ Formålet er at sikre, at momsen opkræves så generelt som muligt og omfatter samtlige produktions- og distributionsvirksomheder af hensyn til neutralitetsprincippet. Formålet med økonomisk virksomhed må således fortolkes i lyset af sit formål og i overensstemmelse med grundprincipperne for momssystemet.

For at man kan drive en økonomisk virksomhed, skal man have ”en hensigt” om at skabe indtægt. Det er hensigten, der er afgørende for, at man opfylder kriteriet for økonomisk virksomhed. Allerede med de omkostninger, man havde fra begyndelsen, har man haft ret til fradrag. Og allerede fra det tidspunkt har man haft til hensigt, at det skal ende med at skabe indtægt. Uden

⁷⁶ Den juridiske vejledning 2021-2, D.A.3.1. Momspligtige personer § 3, stk. 1

⁷⁷ Elgaard, Karina, Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten, 2016, s. 245

⁷⁸ Elgaard, Karina: Interaktion mellem momsretten og indkomstskatteretten, s. 241

retten til fradrag er det svært for en iværksætter at komme i gang, hvilket også kan gøre det svært at imødegå neutralitetsprincippet.

5.2. Alle former for økonomisk virksomhed, momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, 2. afsnit, 1. pkt.

Ved begrebet økonomisk virksomhed forstås ifølge momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, 2. afsnit, 1. pkt. "alle former" for erhvervsvirksomhed inden for produktion, handel og tjenesteydelse, herunder minedrift og landbrug, samt liberale erhverv. Udtrykket "alle former for virksomhed" i bestemmelsen indebærer, at den pågældende økonomiske virksomhed kan bestå af flere på hinanden følgende transaktioner. Det følger ligeledes af retspraksis, at begrebet økonomisk virksomhed i momssystemdirektivet forstand ikke nødvendigvis består i en enkelt handling, men kan bestå i flere på hinanden følgende handlinger, jf. sag C-32/03, *Arret de la Cour*, pr. 21. Den brede definition af begrebet medfører, at momssystemets anvendelsesområdet bliver for bredt. Det brede anvendelsesområde medfører, at momssystemet som det klare udgangspunkt omfatter alle led i erhvervslivet til og med detailedet⁷⁹ af hensyn til uønskede kumulative effekter.

Momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, 2. afsnit, 1. pkt., om definition af økonomisk virksomhed omfatter alle former for virksomhed, hvilket ifølge EU-domstolens praksis betyder alle stadier af produktion og salg samt præstation af tjenesteydelser.⁸⁰ EU-domstolen har gjort det klart, at der skal ske en eksklusiv fortolkning af begrebet "afgiftspligtig person" ifølge momssystemdirektivet, idet vurderingen af, hvorvidt en person kan anses som en afgiftspligtig person, afhænger af kriterierne nævnt i momssystemdirektivet art. 9.⁸¹ Kriterierne er også overensstemmelse med formålet bag momssystemet, som bl.a. er, at momssystemet skal baseres på en ensartet definition af begrebet afgiftspligtig person.⁸² På den måde sikres også, at medlemsstaters momsbidrag til EU fastlægges på så ensartet et momsgrundlag som muligt.⁸³

⁷⁹ jf. momssystemdirektivet art. 1, stk. 2, 3. afsnit og præambelens nr. 5

⁸⁰ jf. de forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, *Optigen m.fl.*, pr. 41

⁸¹ jf. afsnit 6.2.

⁸² jf. sag C-186/89 *Van Tiem*, pr. 25, SKM2010.842.SR, SKM2011.539.SR

⁸³ Elgaard, Karina: *Interaktion mellem momsretten og indkomstskatteretten*, s. 243

Sag C-62/12, Galin Kostov, vedrører en privat foged, der har indgået en mandataftale, hvorefter han på mandantens vegne har erhvervet en række ejendomme i Bulgarien, uden at det ifølge den forelæggende ret stod i forbindelse med hans erhverv. Spørgsmålet her er, om fogeden skal anses for at være en afgiftspligtig person i henhold til momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, og derfor skal betale moms af de transaktioner, der er knyttet til mandataftalen. Galin Kostov har anlagt sag til prøvelse af denne afgørelse fra Direktor, hvorved det gøres gældende, at den tjenesteydelse, han udførte, var lejlighedsvis og ikke stod i forbindelse med hans selvstændige økonomisk virksomhed som privat foged, hvilket var den eneste virksomhed, han var momsregistreret for. Domstolen har i sagen fastslået, at momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, 2. afsnit skal fortolkes således, at en fysisk person, der allerede er momspligtig af sin virksomhed som selvstændig foged, skal anses for "afgiftspligtig" af enhver anden økonomisk virksomhed, der udøves lejlighedsvis, på betingelse af, at denne virksomhed udgør virksomhed i henhold til momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, 2. afsnit. Det skal dog understreges, at Domstolen i sag C-230/94, Enkler, pr. 20 har fastslået, at begrebet økonomisk virksomhed ikke omfatter virksomhed, der udøves lejlighedsvis. Domstolen har ikke selv taget stilling til, om de transaktioner, Renate Enkler foretog, skulle anses for "økonomisk virksomhed" i momsdirektivs forstand, da Domstolen bemærkede i Enkler-dommen pr. 24-29, at der skal tages hensyn til forskellige omstændigheder, heriblandt det pågældende godes art, forbindelsen til den normale økonomiske virksomhed, virksomhedens varighed, kundekredsens omfang og indtægternes størrelse.

5.3. Udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, jf. momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, 2. afsnit

Der anføres i momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, 2. afsnit, 2. pkt., at økonomisk virksomhed navnlig omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Det er en forudsætning for at statuere momspligt for kriteriet "økonomisk virksomhed", at der skal opnås "indtægter af en vis karakter". Dette afsnit beskriver derfor, hvad der forstås ved begrebet "indtægter af en vis varig karakter" med begrebet "økonomisk virksomhed" i form af "udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter", jf. momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, 2. afsnit.

Som økonomisk virksomhed anses også transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle og immaterielle goder og rettigheder med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter. Varighedskriteriet kan ikke ud fra en ordlydsfortolkning udvides til at gælde generelt for alle former for økonomisk virksomhed omfattet af momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, 2. afsnit, 1. pkt. Dog strider EU-domstolens praksis fra denne sproglige forståelse af momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, 2. afsnit, 1. pkt. På baggrund af EU-domstolens praksis må der antages at gælde et generelt varighedskriterium i forbindelse med vurderingen af alle former for økonomisk virksomhed. EU-domstolen har eksempelvis i sag C-408/06, Franz Götz, omfattet varighedskriteriet til generelt at gælde for al økonomisk virksomhed, jf. pr. 18. Det er i sagen blevet fastslået, at kriteriet vedrørende virksomhedens varighed og de indtægter, som opnås i forbindelse hermed, i retspraksis er blevet anset for at gælde ikke blot udnyttelse af et materielt gode, men alle de transaktioner, som er omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 2 (nu art. 9, stk. 1, 2. afsnit). Dermed sagt anses en virksomhed for at opfylde kriteriet om økonomisk virksomhed i momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, 2. afsnits forstand, når den har en varig karakter og udføres mod et vederlag, som oppebæres af den, der udøver virksomheden.

EU-domstolen har til støtte for sin argumentation herfor i sag C-408/06, Franz Götz. EU-domstolen henviser til sag C-235/85, Kommissionen mod Nederlandene, præmis 9 og 15, som vedrørte liberale erhverv og ikke udnyttelse af goder, hvor EU-domstolen fandt, at notarer, fogeder og stævningmænd drev økonomisk virksomhed, i det omfang de permanent og mod vederlag erlægger tjenesteydelser for private. EU-domstolen har i sine senere afgørelser fulgt op på disse to domme, hvor EU-domstolen flere gange har udtalt, at en virksomhed generelt kan anses som økonomisk, når den har en varig karakter og udføres mod vederlag, jf. bl.a. sag C-246/08, Kommissionen mod Finland, pr. 37.

Dansk ret anses i forhold til en retsdogmatisk analyse af begrebet økonomisk virksomhed i henhold til ML § 3, stk. 1 i høj grad for at være i overensstemmelse med det EU-retslige hjemmelsgrundlag. Begrebet "afgiftspligtig person" i momssystemdirektivet art. 9, stk. 1 er implementeret i dansk ret i ML § 3, stk. 1. Det fremgår af lovbemærkningerne til ML § 3, at

bestemmelsens definition på afgiftspligtig person svarer til 6. momsdirektivs art. 4, og i forhold til definitionen på økonomisk virksomhed gentages direktivbestemmelsens ordlyd direkte.⁸⁴

Begrebet "varig", der anvendes i momssystemdirektivet art. 9, kan imidlertid ikke forstås således, at det udelukker, at der opkræves moms af en virksomhed, der udøves lejlighedsvis. Begrebet anvendes i forbindelse med et konkret eksempel på økonomisk virksomhed, nemlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder, og det finder ikke anvendelse på selve virksomheden, men på indtægterne fra denne virksomhed.

Bindende svar fra Skatterådet i sag SKM2012.510.SR er spørgers spørgsmål, om der skal betales moms af et salg af en byggegrund, når byggegrunden var købt med henblik på at bygge en privat bolig. Formålet med at købe byggegrunden har været at bygge et hus for spørger og dennes hustru, når de engang skulle pensioneres. Men da hustruen flytter til plejehjem, vil spørger sælge byggegrunden, og vedkommende er i tvivl om, om han skal betale moms. Skatterådet udtaler, at salg af en byggegrund ikke kan medføre momspligt, når spørger i denne forbindelse ikke handler i egenskab af afgiftspligtig person. Spørger anses ikke for at udøve økonomisk virksomhed, fordi spørger ikke aktivt tager skridt til at mobilisere midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

Sag C-180/10 og C-181/10 Slaby vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt en landmand, der moms frit havde erhvervet et landbrugsareal, som efter en ændring af byplanlægningen var blevet omdannet til byggegrunde, var momspligtig i forbindelse med salget af disse byggegrunde. I pr. 37 i sagen har EU-domstolen bemærket, at en indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret efter retspraksis ikke i sig selv kan betragtes som økonomisk virksomhed. EU-domstolen gennemgik samtlige omstændigheder for at kvalificere salget af det omhandlede areal enten som indehaverens almindelige udøvelse af sin ejendomsret, hvor indehaveren handler som privat person, eller som en økonomisk virksomhed, der udøves af en afgiftspligtig person, hvor der ikke længere er tale om en lejlighedsvis virksomhed. Domstolen bemærkede nærmere i pr. 37 og 38, at antallet og omfanget af transaktioner ikke i sig selv er afgørende. Endvidere er det blevet fastslået

⁸⁴ jf. lovforslag nr. 124, 1993-94

i pr. 51, at såfremt det konstateres, at personen med henblik på gennemførelse af salget ”aktivt påbegynder at tage skridt mod en økonomisk udnyttelse” ved at mobilisere ”midler, der svarer til dem, der anvendes af producent, handlende eller tjenesteyder – som omhandlet i momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, 2. afsnit”, bliver transaktionen momspligtige. På baggrund af EU-domstolens faste retspraksis kan det fastslås, at det er en betingelse for at anse sælgeren for at drive økonomisk virksomhed, at sælgeren – uanset antallet og omfanget af salg – med henblik på salget aktivt påbegynder at tage skridt mod økonomisk udnyttelse.

5.4. Hensigt om at påbegynde selvstændig økonomisk virksomhed og forberedende handlinger

I relation til fastlæggelsen af, om en virksomhed kan anses for at drive økonomisk virksomhed, fremgår det imidlertid af EU-domstolens praksis, at det afgørende er, at man har hensigt om at påbegynde selvstændig økonomisk virksomhed.⁸⁵ Det kan allerede fra opstartsfasen tillægges betydning, hvorvidt den pågældende person har til hensigt at påbegynde selvstændig økonomisk virksomhed, og dermed opfylde kravet om dette.

EU-domstolen har om disse opstartsfasen fastsat, at en afgiftspligtig person omfatter en person, hvis hensigt er at påbegynde en selvstændig økonomisk virksomhed i momssystemdirektivet forstand. I opstartsfasen ser man bl.a. de første investeringsomkostninger i det øjemed, når investeringsomkostningerne er snævert forbundet med og nødvendige for den senere økonomiske virksomhed, jf. sag C-268/83 Rompelman, pr. 23. Hertil fastslår EU-domstolen, at investeringsomkostningerne i opstartsfasen betragtes som led i den økonomiske virksomhed. Også de forberedende handlinger, såsom erhvervelsen af driftsmidler eller erhvervelse af fast ejendom, som ikke rent faktisk måtte lede til gennemførelsen af momspligtige transaktioner, udgør økonomisk virksomhed, jf. sag C-268/83, pr. 2.

Inddragelsen af den subjektive hensigt i forbindelse med vurdering af økonomisk virksomhed i opstartstilfælde er begrænset til, hvorvidt der er hensigt til at påbegynde selvstændig økonomisk

⁸⁵ jf. sag C-400/98 Birgitte Breitsohl

virksomhed i momsmæssig forstand, og kan ikke udtrækkes generelt til, hvad hensigten eller formålet er med at påbegynde og drive selve virksomheden, jf. momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, 1. afsnit.⁸⁶ Det er således ikke relevant at inddrage formålet eller resultatet af den pågældende virksomhed for at opfylde kravet om at udøve økonomisk virksomhed.

EU-domstolen har i sag C-280/10 *Polski Trawertyn* besvaret spørgsmålet om, at en personsammenslutning af fremtidige interessenter, der afholder investeringsomkostninger, inden selskabet formelt er blevet indført i selskabsregistreret som handelselskab og er blevet momsregistreret, er berettiget til at fradrage betalt moms for de afholdte investeringsomkostninger vedrørende afgiftspligtig virksomhed i selskabet. EU-domstolen har i sagens pr. 29 fastslået, at princippet om momsens neutralitet nødvendiggør, at de første investeringsomkostninger, der afholdes til brug for og med henblik på en virksomhed, betragtes som led i den økonomiske virksomhed. På denne baggrund vil det stride mod neutralitetsprincippet at antage, at økonomisk virksomhed først begynder på det tidspunkt, hvor en fast ejendom faktisk udnyttes, dvs. når en afgiftspligtig indtægt opstår. Det følger af denne præmis, at investeringshandlinger, som er nødvendige for den senere økonomiske virksomhed, anses for foretaget af en afgiftspligtig person. Det er fastsat af EU-domstolens praksis, at egenskaben af afgiftspligtig person først er erhvervet, og retten til fradrag først kan udøves, når den, der anmoder om momsfradrag, har godtgjort, at betingelserne herfor er opfyldt, og at hans hensigt om at påbegynde økonomisk virksomhed, som giver anledning til afgiftspligtige transaktioner, bestyrkes af objektive elementer, jf. pr. 37.

Det er blevet fastslået i sag C-400/98 *Birgitte Breitsohl*, at når en momspligtig person har en direkte og umiddelbar forbindelse til en bestemt transaktion, der giver ret til fradrag, har vedkommende ret til at fratække den moms, der skyldes eller er betalt for de omkostninger, der er afholdt til brug for de transaktioner, som han har til hensigt at gennemføre, og som giver ret til fradrag, uden at han skal afvente påbegyndelsen af virksomhedens faktiske drift.

Der er en række danske domme, som afgør, hvorvidt et selskab anses for at drive økonomisk virksomhed. Bl.a. afgørelse SKM2006.647.VLR, som drejer sig om, hvorvidt sagsøgeren drev

⁸⁶ Elgaard, Karina, *Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten*, 2016, s. 248

økonomisk virksomhed med udlejning af en række ejendomme, og om selskabet som følge heraf varr berettiget til fradrag for moms af udgifter i forbindelse med salg af ejendomme. Sagen er anlagt til LSR, efter at sagsøgeren har fået afslag om at få fradrag for sine afholdte omkostninger i forbindelse med leje af faste ejendomme. LSR giver sagsøgeren ret i, at lejlighedsvis økonomiske transaktioner er omfattet af begrebet økonomisk virksomhed, jf. ML § 3. Dog finder retten, at selskabet ikke kan anses for at have drevet økonomisk virksomhed med udlejning af fast ejendom, hverken med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter eller mere lejlighedsvis. Selskabet har alene erhvervet ejendomme med henblik på videresalg. Endvidere anses selskabet heller ikke for at have foretaget handlinger, der er kendetegnende for udlejningsvirksomhed, ligesom selskabet ikke har erhvervet sig indtægter ved udlejningsvirksomhed. Selskabet var derfor heller ikke berettiget til momsfradrag for udgifter afholdt i forbindelse med salg af ejendomme. Afvikling af virksomheder kan i nogle tilfælde også give ret til fradrag. Bl.a. dom SKM2005.341.HR, hvor selskabet ophørte med at drive restaurationsvirksomhed, men fortsat betalte leje og omkostninger vedrørende restaurationslokalerne, fordi lejekontrakten indeholdt en uopsigelig klausul, fastslog, at selskabet anses for at udøve selvstændig økonomisk virksomhed.

5.5. Handle i egenskab af afgiftspligtig person

Udover betingelserne for, at man kan anses for at være afgiftspligtig person efter momssystemdirektivet art. 9, stk. 1 og art. 10 og ML § 3, er der ydermere en betingelse, at den afgiftspligtige person også handler i egenskab af afgiftspligtig person i forbindelse med en momspligtig transaktion, jf. momssystemdirektivet art. 2, stk. 1, jf. bl.a. sag C-291/92, Dieter Armbricht, pr. 16. I sagen er en del af godet benyttet privat, hvilke medfører, at personen ikke optræder som afgiftspligtig person i relation til denne del af godet, jf. pr. 24. En afgiftspligtig person, der udfører en privat transaktion, optræder ikke i egenskab af afgiftspligtig person. Det samme resultat gør sig gældende i den danske afgørelse fra Skatterådet SKM2012.510.SR, hvor spørgeren ud fra en konkret vurdering ikke anses for at agere som en afgiftspligtig person ved salg af byggegrund, idet spørgeren havde købt byggegrunden til brug for at opføre en privat bolig. Spørgeren agerer således ved ejendomssalg ikke som en afgiftspligtig person.

Der er en gråzone mellem privat og erhvervmæssig anvendelse af et gode. Momspligten omfatter kun de transaktioner, som personen foretager i egenskab af afgiftspligtig person, idet en persons foretagelse af en privat transaktion ikke er en optræden i egenskab af afgiftspligtig person.⁸⁷

Ifølge EU-domstolens praksis C-291/92, Dieter Armbrrecht pr. 17, skal en afgiftspligtig person optræde i denne egenskab, for at en transaktion kan pålægges moms. En afgiftspligtig person, der udfører en privat transaktion, optræder imidlertid ikke i egenskab af afgiftspligtig person. Direktivet indeholder ingen bestemmelse, der er til hinder for, at en afgiftspligtig person, der ønsker at bevare en del af et gode i sin private formue, kan udelukke den fra momssystemet, jf. ibid. pr. 19. Denne fortolkning giver en afgiftspligtig person mulighed for med henblik på anvendelsen af direktivet at vælge, om han vil lade den del af et gode, som benyttes til privat brug, indgå i sin virksomhed.

Ifølge sag C-165/11 Profitube optræder en afgiftspligtig person i denne egenskab, når personen foretager transaktioner som led i sin afgiftspligtig person, jf. pr. 52 og 53. Endvidere fremgår det af sag C-415/98, Laszlo Bakcsi, pr. 29, at den afgiftspligtig persons faktiske anvendelse af et gode til erhvervmæssige eller private formål skal tages i betragtning. I så fald skal der tages stilling til, om den afgiftspligtig person har erhvervet goderne som afgiftspligtig person, dvs. til brug for sin økonomiske virksomhed i den forstand, udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 4, jf. pr. 29.

EU-domstolen anfører i sag C-153/11, Klub OOD i pr. 41 nogle særlige retningslinjer til fortolkningen af at handle i egenskab af afgiftspligtig person. Ifølge EU-domstolen skal der tages hensyn til de samlede oplysninger i sagen, herunder karakteren af det omhandlede gode og den periode, der er forløbet mellem erhvervelsen af godet og anvendelsen heraf til formål for den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, samt nødvendige aktive foranstaltninger til brug for at kunne anvende godet til formål for den økonomisk virksomhed.⁸⁸

⁸⁷ jf. sag C-291/92, Dieter Armbrrecht, pr. 17 og 18, sag C-415/98, Laszlo Bakcsi, pr. 24

⁸⁸ Elgaard, Karina, Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten, 2016, s. 265

5.6. Krav til omfang og intensitet

Når vi har at gøre med selvstændig og økonomisk virksomhed, så skal den aktivitet, man laver, have et vist omfang og intensitet for at være omfattet af begrebet "afgiftspligtig person" og samtidig have retten til fradrag for dens omkostninger. Selvom man opfylder andre kriterier for at være omfattet af begrebet "afgiftspligtig person" – selvstændighed og økonomisk virksomhed – så falder argumentet, hvis graden af omfang og intensitet er for lav. Der tyder på, hvis man opfylder kravene til drive selvstændig økonomisk virksomhed, så får man ikke lov til at være momspligtige og dermed heller ikke ret til fradrag, idet graden af omfang og intensitet er for lav.

Sag SKM2016.606.BR omhandler, hvorvidt rejsebureauvirksomheden havde erhvervmæssig karakter i skattemæssig henseende i indkomstårene 2008-2011. Der sker en samlet og konkret vurdering af afgørelsen. Efter praksis er hovedkriterierne for, om man anses for økonomisk virksomhed, om virksomheden har intensitet (fornødent omfang), og om virksomheden er etableret og drevet med udsigt til at opnå en fortjeneste. Rejsebureauvirksomheden her opfylder kriterium om intensitet, idet A havde de fornødne faglige forudsætninger for at drive rejsebureauvirksomhed og drev virksomheden på en professionel måde.

Det afgørende er, at der skal være en aktivitet i virksomheden, for at den kan anses for erhvervmæssig, og for at opfylde kriteriet for intensitet, jf. eksempelvis sag SKM2004.455.HR. Intensitetskravet er objektivt, og der tages udgangspunkt i konkrete omstændigheder i sagen og virksomhedens aktiviteter.⁸⁹

EU-domstolen har bl.a. i sag C-230/94 Renate Enkler udtalt sig om definitionen af begrebet økonomisk virksomhed i forbindelse med udøvelsen af lejlighedsvis transaktioner. Sagen omhandler Renate Enkler, som arbejder som salgsassistent på sin mands skatterådgivningskontor. Renate Enkler meddeler til forvaltningen, at hun havde udlejning af campingbiler som erhverv. EU-domstolen fastlagde at hun ikke var erhvervsdrivende, når hun udlejede campingbiler. EU-domstolen understregede i øvrigt, at den virksomhed af varig karakter, der er nødvendig for, at man kan anses for erhvervsdrivende, forudsatte en hensigt om at opnå indtægter, hvilket måtte

⁸⁹ SKM2020.107.BR

fastlægges på grundlag af objektivt konstaterbare kriterier.⁹⁰ EU-domstolen lagde vægt på, at Renate Enkler's virksomhed havde karakter af privat virksomhed, hvor hun udøvede anden virksomhed end udlejningsvirksomhed, samt at hun havde erhvervet et køretøj, som efter sin art anvendes til fritidsmaal.

I forbindelse med udøvelsen af lejlighedsvis transaktioner, så vægtes det, at indtægten skal være af en vis varig karakter. Det fremgår af Renate Enkler-sagen, at begrebet økonomisk virksomhed indgår i såvel første som andet punkt i artikel 4, stk. 2 (nu art. 9, stk. 1), hvilket medfører, at det ikke omfatter virksomheder, der udøves lejlighedsvis. EU-domstolen nævner hvert enkelt af en række omstændelige forhold, der skal tages hensyn til ved besvarelsen af, hvorvidt udlejning af et materielt gode som en campingbil skal anses for foretaget med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. De forhold er bl.a. det pågældende godes art, forbindelsen til den normale økonomiske virksomhed, virksomhedens varighed, kundekredsens omfang og indtægternes størrelse.⁹¹

Sag C-50/87, Kommissionen mod Frankrig, omhandler udlejning til en leje, der ligger under det almindelige markedsniveau. EU-domstolen har i sag C-50/87, Kommissionen mod Frankrig, udtalt, at en lejeindtægt af så ringe en størrelse, at udlejningen anses som en gave, ikke kan anses for økonomisk virksomhed. EU-domstolen har således ikke betinget sig et decideret overskud for, at der kan være tale om økonomisk virksomhed, men har blot udtalt sig om vederlagets størrelse. EU-domstolen i pr. 16 understreger dog, at der ikke foreligger nogen bestemmelser, der bemyndiger medlemsstaterne til at begrænse den fradragsret, der er indrømmet de afgiftspligtige. Dette er en del af neutralitetsprincippet, uden hensyn til, hvad der er formålet med eller resultaterne af disse aktiviteter. Den franske lovgivning vedrørende fradrag af merværdiafgift, der påhviler udlejede faste ejendomme, tillader ikke fuldt og omgående fradrag, når det samlede afgiftsbeløb i forbindelse med udlejningen af den faste ejendom er mindre end 1/15 af dennes værdi. En sådan lovgivning er derfor uforenelig med reglerne i det sjette direktiv

⁹⁰ Sag C-230/94 Renate Enkler, pr. 17

⁹¹ jf. Sag C-230/94 Renate Enkler, pr. 24-29

(momssystemdirektivet), jf. pr. 19-20. På denne baggrund har Den Franske Republik tabt sagen, da denne har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den ift. Traktaten.

Sagen C-50/87, Kommissionen mod Frankrig, imødegår neutralitetsprincippet og viser samtidig, at der ikke er hjemmel til at begrænse fradragsretten. Men der kan være den ulempe, at sagen kan påvirke de fremtidige sager med den påvirkning, at en af parterne vil have god udnyttelse af at afsætte en pris, der er lavere af markedsprisen, hvilke kan afstedkomme, at der kan ske skatteudnyttelse, når der ikke er hjemmel til at begrænse fradragsretten, når en pris er så lav, at det kan anses som en gave.

I den danske dom, SKM2012.161.BR, fandt retten ikke, at der var tale om økonomisk virksomhed i momslovens forstand, idet der ikke var bevis for, at sagsøgeren havde anvendt ejendommen til erhverv, men mere til privat beboelse. Retten lagde vægt på, at virksomheden ikke blev drevet intensivt og seriøst. Der blev endvidere set på, at der var lange udsigter til en mulig indtægt, og at arbejdet skred meget langsomt frem.

5.7. Holdingselskaber – økonomisk virksomhed?

Formålet med dette afsnit er at fastslå, om holdingselskaber anses som økonomisk virksomhed. Det interessante ved holdingselskaber er, at holdingselskabers formål bare er at "eje". Et holdingselskab betyder blot, at selskabets formål er at eje aktier/anparter i et datterselskab. Når man kigger på det momsmæssigt, så skal man være registreringspligtig og have ret til fradrag. Der skal ske en drift, for eksempel levering af en ydelse. Holdingselskaber har ikke en egentlig aktivitet.

EU-domstolen har i sag C-249/17, Ryanair Ltd., fastslået, at et selskab, hvis eneste formål er at besidde kapitalinteresser i andre selskaber, uden at det direkte eller indirekte griber ind i administrationen af disse virksomheder, ikke er en afgiftspligtig person som omhandlet i momssystemdirektivet. Det er således EU-domstolens klare udgangspunkt, at den blotte erhvervelse eller besiddelse af andele ikke i sig selv kan anses for økonomisk virksomhed, og at en virksomhed, der beskæftiger sig med dette, ikke er en afgiftspligtig person. Derimod fastslår EU-domstolen, at indgriben i administrationen af de selskaber, hvori kapitalandele besiddes, skal anses som foretaget af en afgiftspligtig person. Ydermere fastslår EU-domstolen, at enhver person,

hvis hensigt er at påbegynde en selvstændig økonomisk virksomhed, og som afholder de første investeringsomkostninger med henblik herpå, således skal betragtes som en afgiftspligtig person.

Et holdingselskabs deltagelse i administrationen af et datterselskab anses som økonomisk virksomhed. Der skal altså ske indgriben i datterselskabet, for at et holdingselskab kan anses for at være økonomisk virksomhed. Det er en betingelse for økonomisk virksomhed, at holdingselskabet griber ind, udover hvad der følger af de rettigheder, som indehaveren af kapitalinteresserne har i sin egenskab af aktionær eller selskabsdeltager, og at denne indgriben indebærer iværksættelse af transaktioner, der er pålagt moms efter momssystemdirektivet art. 2.⁹² Hvis eksempelvis et holdingselskab leverer en ydelse til datterselskabet, som datterselskabet kunne have købt hos tredjepart, vil det være imod neutralitetsprincippet, idet tredjeparten ville sælge ydelsen med moms. Ydelsen leveret af holdingselskabet skal altid momses for at imødegå neutralitetsprincippet. I det tilfælde, hvor holdingselskabet gør indgriben i datterselskabet, skal der moms på. Det fremgår af EU-domstolens faste praksis, at et holdingselskabs indgriben i administration af selskaber, som det har erhvervet kapitalandele i, er en økonomisk virksomhed i momssystemdirektivet art. 9, stk. 1. Dette inkluderer levering af administrative, finansielle, regnskabsmæssige, kommercielle, IT og tekniske tjenesteydelser til dets datterselskab, jf. sag C-320/17, pr. 30.

Det interessante er, hvornår der sker indgriben, og i hvilket omfang holdingselskabet gør indgriben i datterselskabet og dermed anses som økonomisk virksomhed i momsmæssig forstand. Det med at ejer andele i et datterselskab udgør ikke indgriben. Eksempelvis sagen C-320/17, som omhandler spørgsmålet om holdingselskabet Marle Participations, som opererer inden for fremstilling af ortopædiske implantater, udlejer fast ejendom til dets datterselskaber og ønsker, at udlejningen udgør en indgriben i administrationen heraf, som skal anses for at være økonomisk virksomhed. Det, EU-domstolen udtaler i sagen, er, at selvom momssystemdirektivet giver et meget vidt anvendelsesområde, er det kun virksomheder af økonomisk karakter, der er omfattet af afgiftspligten, og dermed har ret til fradrag. Vurderingen af afgiftspligten sker uafhængigt af resultater og formål. Efter praksis er det alle transaktioner, som udgør økonomisk virksomhed som

⁹² Den juridiske vejledning 2022-2, Afsnit D.A.3.1.4.2.4.

omhandlet i momsdirektivet, som holdingselskabet gennemfører til fordel for datterselskabet. Det bemærkes i lyset af dommens pr. 19-23 og 34, at et holdingselskabets udlejning af fast ejendom til sit datterselskab udgør en indgriben i administration, som skal anses for økonomisk virksomhed.

Spørgsmål er så, om udbytte, som holdingselskaber modtager, er indgriben i datterselskaber, og dermed udgør økonomisk virksomhed. Når man trækker udbytte ud, er det ikke indgriben fra holdingselskabet til datterselskabet, som må anses for økonomisk virksomhed. Dette er med begrundelsen, at udbytte er noget, man får ekstra, fordi man har kapitalandele i datterselskabet. Sagen C-142/99, *Floridienne og Berginvest* omhandlede behandling af moms af udbytte og renter af lån, som de i deres egenskab af holdingselskabet har modtaget fra koncernens datterselskaber. EU-domstolen lagde vægt på, at udbyttet, grundet manglende direkte sammenhæng med de momspligtige leverancer til datterselskaberne, ikke kunne anses for vederlag for leverancer til datterselskaberne. Modtagelsen af udbytte anses derfor ikke som del af den økonomiske virksomhed. Vedrørende renter fra udlån til datterselskaber udtalte EU-domstolen bl.a., at et holdingselskabs almindelige geninvestering af udbytte, som det modtager fra sine datterselskaber, og som i sig selv er udelukket fra momsens anvendelsesområde, i form af lån til disse datterselskaber ikke under nogen omstændigheder udgør en momspligtig virksomhed. Renterne af sådanne lån skal tværtimod anses for afkast af den blotte ejendomsret til godet, og de er således fradragsordningen uvedkommende.

5.8. Hobbyvirksomhed – økonomisk virksomhed?

Der sker en afgrænsning mellem erhvervsvirksomhed og ikke-erhvervsvirksomhed, jf. afsnit 4.6. Afgrænsningen sker efter en konkret vurdering, eksempelvis rentabilitet. Undertiden kaldes ikke-erhvervmæssig virksomhed "hobbyvirksomhed". Ved hobbyvirksomhed i dansk ret forstås virksomhed typisk inden for landbrug, kunst, heste, både mv.⁹³ Formålet med hobbyvirksomhed er primært af privat karakter snarere end systematisk indtægtserhvervelse. Som eksempel kan ses sag SKM2014.812.LSR, hvor SKAT ikke har kunnet anse virksomheden, der giver underskud, for at være erhvervmæssig virksomhed. Det afgørende, som SKAT lagde vægt på, var, om formålet er

⁹³ Den juridiske vejledning 2022-1, afsnit C.C.1.3.1.

den fortjeneste, der opnås. I sagen er der lagt vægt på kriterier for intensitet, jf. afsnit 5.6. Virksomheden har i årene 2006-2011 haft en begrænset omsætning, der svarer til den leje, der betales for leje af grunden. SKAT har derfor fundet, at virksomheden i alle årene har haft så underordnet et omfang, at virksomheden allerede som følge heraf ikke kan anses for erhvervsmæssig i skatteretlig henseende. Det er på baggrund af denne sag, at selvstændige erhvervsdrivende kan fradrage underskud i den skattepligtige indkomst, mens underskud ikke kan fradrages ved hobbyvirksomhed, med den begrundelse, at underskud anses som havende rent privat karakter og derfor uvedkommende for den skattepligtige indkomst.

Hobbyvirksomhed kan efter en samlet vurdering anses for at opfylde kriterier for økonomisk virksomhed. Hvis et gode udelukkende er egnet til økonomisk udnyttelse og med det formål at tilvejebringe indtægter af en vis karakter, anses det for økonomisk virksomhed. Derimod, hvis et gode på grund af sin karakter både kan anvendes til erhvervsmæssig og privat brug, skal der foretages en konkret vurdering af omstændighederne vedrørende dets udnyttelse, jf. sag C-230/94, Renate Enkler – afsnit 5.6.

5.9. Delkonklusion på begrebet økonomisk virksomhed

Den momsæssige økonomiske virksomhed i ML § 3, stk. 1 skal fortolkes i overensstemmelse med momssystemdirektivet art. 9, stk. 1. Begrebet omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller leverandør af varer og ydelser samt udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Det er uden betydning for fastsættelsen af økonomisk virksomhed, hvad formålet eller resultatet er af den pågældende virksomhed. Det afgørende er, at man har en hensigt om at skabe indtægt.

Ydermere sker en afgrænsning overfor hobbyvirksomhed, når afgiftspligtig person ift. økonomisk virksomhed skal fastlægges. Dette er vigtigt, da en hobbyvirksomheds formål efter praksis har privat karakter, hvor der derimod ift. økonomisk virksomhed ikke er tale om indtægtsskabelse. I dansk praksis ser vi, at der ses på formålet med fortjenesten. Det afgørende er altså, at hvis et gode udelukkende anvendes til økonomisk udnyttelse og med det formål at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter, så anses den pågældende virksomhed for at opfylde kriteriet for økonomisk virksomhed.

Udover at man skal opfylde kriteriet for selvstændig økonomisk virksomhed for at være omfattet af begrebet om "afgiftspligtig person", skal man også handle i egenskab af en afgiftspligtig person. EU-domstolen fastslår i sin praksis, at en afgiftspligtig person handler i sin egenskab af afgiftspligtig, når vedkommende foretager transaktioner til brug for sin økonomiske virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, 2. afsnit, jf. sag C-153/11, Klub, pr. 40. Der er en gråzone mellem privat og erhvervsmæssig brug af et gode. Man anses for at være en afgiftspligtig person for den del, der udgør erhvervsmæssig brug og dermed får man retten til fradrag kun for den del. Det er en afgiftspligtig persons erhvervelse af godet i sin egenskab af afgiftspligtig, der er afgørende for anvendelsen af momssystemet. Det er blevet fastslået af EU-domstolen bl.a. i sag C-153/11, Klub, at det er karakteren af det omhandlede gode og den periode, der er forløbet mellem erhvervelsen af godet og anvendelsen heraf til formål for den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, der tages i betragtning ved vurderingen af, om det er til private formål eller til erhvervsmæssig formål.⁹⁴

Kapitel 6: Konklusion

Formålet med specialet har været at undersøge, hvilke kriterier der er afgørende, for at man anses for at være en afgiftspligtig person. Vi har ML § 3, stk. 1, som er implementeret på baggrund af momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, som definerer, hvad der er afgørende ved fastlæggelsen af begrebet "afgiftspligtig person".

Gældende ret for fastsættelsen af begrebet "afgiftspligtig person" følger af ML § 3, stk. 1 og momssystemdirektivet art. 9, stk. 1. Efter disse bestemmelser er det juridiske og fysiske personer, som driver selvstændig økonomisk virksomhed, der anses for at være afgiftspligtige personer, jf. ML § 3, stk. 1 og momssystemdirektivet art.9, stk. 1. Momssystemdirektivet henviser til "enhver", der driver selvstændig og økonomisk virksomhed. Efter ordlyden af ML § 3, stk. 1 og momssystemdirektivet art. 9, stk. 1 er der to betingelser, som skal være opfyldt, førend man kan anses for at være omfattet af begrebet "afgiftspligtig person". Disse betingelser er, at den

⁹⁴ jf. sag C-291/92, pr. 21

pågældende skal drive en selvstændig og økonomisk virksomhed, for at man er omfattet af begrebet afgiftspligtig person. Det er ikke nærmere beskrevet, hverken i den danske ML § 3, stk. 1 eller momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, hvorvidt andre personer måtte udøve selvstændig økonomisk virksomhed. Dog kan det på baggrund af EU-domstolens praksis fastsættes, at vurderingen af en afgiftspligtig person skal ske eksklusivt på baggrund af kriterierne, herunder selvstændighed og økonomisk virksomhed. Dette er med begrundelse i, at momssystemet er baseret på en ensartet definition af afgiftspligtig person, hvor der ikke må opstå forskelligartet definition af begrebet i national ret mellem medlemslandene.

Selvstændighedsbegrebet og økonomisk virksomhed er de afgørende kriterier, hvad angår fastlæggelsen af kredsen af afgiftspligtig person. I specialet analyseres først og fremmest selvstændighedsbegrebet, herunder afgrænsning overfor lønmodtagere, jf. art. 10. På baggrund af specialet har det været interessant at undersøge kriterierne i henhold til ML § 3, stk. 1 og momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, herunder art. 10, hvor der i bestemmelsen sker en afgrænsning over for lønmodtagere. Dermed sagt er lønmodtagere og private personer ikke omfattet af kredsen af afgiftspligtig person. Som udgangspunkt anses en person som lønmodtager, hvis vedkommende modtager vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold efter arbejdsgiverens anvisning og for dennes regning og risiko. På den anden side har vi en selvstændig erhvervsvirksomhed, som er kendetegnet ved, at der for regning og risiko udøver en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud. På baggrund af praksis fra EU-domstolen og nationalretten er der nogle retningslinjer ved afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændig erhvervsvirksomhed. Der lægges bl.a. vægt på økonomisk risiko, instruktionsbeføjelse, fast arbejdstid, fast aflønning, eget ansvar m.m. Ydermere er det en forudsætning for, at virksomheden udøves regelmæssigt. Derudover er der kravet om intensitet. Intensitetskravet indebærer at en virksomhed skal have en vis minimumsstørrelse, før den kan anses for at være erhvervmæssig. Dog er intensitetskravet imod momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, idet det fremgår af ordlyden af bestemmelsen, at resultatet af virksomheden ikke er et afgørende moment ved fastlæggelsen af en afgiftspligtig person.

Udover at der sker en afgrænsning mellem selvstændig erhvervsvirksomhed og lønmodtagere, så er der i praksis også blevet lagt vægt på, om virksomheden har karakter af at være hobbyvirksomhed eller erhvervsvirksomhed. De relevante momenter, der i praksis blev lagt vægt på ved afgrænsningen, er bl.a., om der er udsigt til, at virksomheden før eller siden vil give overskud – rentabilitetskravet – og samme om virksomheden har den fornødne intensitet og seriøsitet.

EU-domstolen har i sin praksis udtalt, at anvendelsesområdet for momssystemdirektivet art. 9, stk. 1 skal fortolkes meget vidt, jf. bl.a. sag C-235/85, Kommissionen mod Nederlandene og sag C-348/87, Stichting. Den brede fortolkning af kredsen af afgiftspligtig person gør, at formålet med momssystemet og neutralitetsprincippet imødegås, på den måde at anvendelsesområdet omfatter alle led i erhvervslivet til og med detailedet.

Der findes en del praksis fra både EU-domstolen og dansk ret, som vurderer selvstændighedsbegrebet ift. afgrænsning overfor lønmodtagere. Bl.a. den danske sag SKM2002.339.ØLR, hvor der blev taget hensyn til nogle forhold ved vurdering af, om en assurandør skulle anses som lønmodtager eller som selvstændig erhvervsdrivende. Efter en samlet vurdering fandt retten, at A var lønmodtager, hvorved der bl.a. blev lagt vægt på, at A var omfattet af ferieloven, berettiget til løn, omfattet af pensionsordning, m.v. Ydermere er det en betingelse ved vurdering af selvstændighedsbegrebet, at virksomheden udøves nogenlunde regelmæssigt og gennem en ikke helt kort periode, samt at virksomheden ikke er af ganske underordnet omfang (krav om intensitet). Det afgørende her er altså, at der skal være en aktivitet i virksomheden for at opfylde kriteriet for intensitet. Der er en del danske domme, som statuerer for intensitetskravet. Det afgørende ved intensitetskravet er, at virksomheden ikke skal være af ganske underordnet omfang og skal være af en størrelse, som giver indtægter. De danske domme, som er analyseret nærmere i specialet, harmonerer med EU-domstolens praksis ved vurderingen af selvstændighedsbegrebet og afgrænsningen overfor lønmodtagere. Bl.a. har EU-domstolen i sag -420/10 IO lagde vægt på, om virksomheden udøves i eget navn, for egen regning og på eget ansvar, samt om personen bærer den økonomiske risiko.

Det andet kriterium ved fastlæggelsen af, hvem der anses for at være en afgiftspligtig person, er efter momssystemdirektivet art. 9, stk. 1 og ML § 3, stk. 1, at man driver økonomisk virksomhed. Momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, 2. afsnit definerer nærmere, hvad økonomisk virksomhed omfatter. Ifølge ordlyden af bestemmelsen er det *”alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter”*. I specialet er ordlyden i 2. afsnit blevet behandlet med henblik på, hvad der lægges vægt på ved vurderingen af økonomisk virksomhed. Anvendelsesområdet for økonomisk virksomhed omfatter alle led i produktionsled til og med detailed med hensyn til neutralitetsprincippet, jf. de forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl. Det er ikke et krav for at udøve økonomisk virksomhed, at der er gevinst for øje, dog er det en antagelse, at det oftest er tilfældet. Under vurderingen af økonomisk virksomhed skal begrebet omfang og intensitet af virksomheden behandles. Omfanget af virksomhedens udøvelse samt intensitet er med til at bestemme, om virksomheden drives med gevinst for øje eller bare lejlighedsvis. Det skal forstås således, at begrebet *”økonomisk virksomhed”* tillige omfatter en form for virksomhed, der, selv om den kun udøves lejlighedsvis, falder ind under den generelle definition af begrebet, og som udøves af en afgiftspligtig person, som desuden på en varig måde udøver en anden form for økonomisk virksomhed, jf. bl.a. sag C-62/12, Galin Kostov. Dog tillader jeg mig sige, at EU-domstolen har i sag C-230/94, Enkler, fastslået, at økonomisk virksomhed ikke omfatter virksomheder, der udøves lejlighedsvis. EU-domstolen har i sagen anført, at der skal være tale om indtægter af en vis varig karakter.

Endvidere indeholder bestemmelsen et kriterium om hensigt til at opnå indtægter af en vis varig karakter. Vurderingen skal efter retspraksis bedømmes under hensynstagen til samtlige forhold, herunder karakteren af det pågældende gode, samt om godet er egnet til erhvervsmæssig og privat brug. Ved vurdering kan der efter omstændighederne tages forhold som kundekredsens omfang og indtægternes størrelse i betragtning, jf. bl.a. sag C-230/94, Renate Enkler. Som udgangspunkt er køb og salg af et gode ikke udnyttelse af et gode med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Det er derfor vigtigt, at udnyttelsen af godet er vedvarende.

På baggrund af administrative praksis er forberedende handlinger også omfattet af begrebet økonomisk virksomhed. I henhold til neutralitetsprincippet og for at lette konkurrencen er der givet erhvervsvirksomhederne ret til fradrag allerede fra opstartsfasen. Det er hensigten med erhvervsvirksomheden, der er et afgørende moment. De nationale myndigheder har mulighed for at kræve den erklærede hensigt om erhvervmæssig virksomhed bestyrket af objektive momenter, jf. sag C-268/83, Rompelman. Hensigt om at påbegynde en økonomisk virksomhed, som giver anledning til afgiftspligtige transaktioner anses for at omfatte afgiftspligtig person.

Kapitel 7: Litteraturliste

7.1. Bøger

Loftager Jørgensen, Lars, m.fl.: "Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger", 5.udgave
Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori

Evald, Jens, m.fl.: Retsfilosofi, retsvidenskab & retskildelære, 2004

Sørensen, Karsten: EU-retten, 2010

Elgaard, Karina Kim: Interaktion mellem momsretten og indkomstskatteretten, 2016

Dekov, Erik: Moms, energi, lønsom – en lærebog om afgifter, 2.udgave

7.2. Hjemmesider

https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2021-06/tra-doc-da-div-c-0000-2020-202000844-05_00.pdf , besøgt første gang 16/12-2021

<https://www.skm.dk/aktuelt/publikationer/rapporter/rapport-om-momsloven-og-6-momsdirektiv-juli-2001/kapitel-5-anbefalinger-unoedvendigt-at-der-foretages-yderligere/> , besøgt første gang 26/12-2021

<https://www.ft.dk/samling/20072/almdel/sau/bilag/49/518119.pdf> , besøgt første gang 8/2-2022

<https://www.skm.dk/aktuelt/publikationer/rapporter/redegoerelse-om-den-skatte-og-afgiftsmaessige-behandling-af-den-tredje-gruppe-paa-arbejdsmarkedet-september-2003/kapitel-c-praksis-om-den-retlige-kvalificering-af-grupperne-af-hvervtagere/> , besøgt første gang 26/2-2022

7.3. EU-lovgivning

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

Rådets 1.direktiv (67/227/EØF) af 11.april 1967 samt Rådets 2.direktiv (67/228/EØF) af 11.april 1967

Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde, TEUF

7.4. National lovgivning

Lovbekendtgørelse 2019-09-26 nr. 1021 om merværdiafgift

Lov 1953-06-05 nr. 169 Danmarks Riges Grundlov

CIR nr 129 af 04/07/1994

7.5. Den juridisk vejledning

Den juridiske vejledning 2022-1 - D.A.3 Momspligtige personer

Den juridiske vejledning 2022-1 – D.A.3.1. Momspligtige personer § 3, stk. 1

Den juridiske vejledning 2022-1 – D.A.3.1.1. Lovgrundlag

Den juridiske vejledning 2022-1 – D.A.3.1.2. Definition: Momspligtig person

Den juridiske vejledning 2022-1 – D.A.3.1.3. Definition: Selvstændig virksomhed

Den juridiske vejledning 2022-1 – D.A.3.1.4. Definition: Økonomisk virksomhed

7.6. EU-domstolens praksis

C-13/02, Faxworld

C-186/89, Van Tiem

C-235/85, Kommissionen mod Nederlandene

C-348/87, Stichting

C-210/04, FCE Bank

C-230/94, Enkler

C-475/03, Banca popolare

C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla

C-472/03, Arthur Andersen

C-410/10, IO

C-23/98, Heerma

C-355/06, van der Steen

C-408/06, Franz Götz

C-246/08, Kommissionen mod Finland

C-268/83, Rompelman

7.7. National praksis

SKM2004.369.ØLR

SKM2013.26.SR

SKM2002.339.ØLR

SKM2021.221.ØLR

SKM2004.455.HR

SKM2001.432.VLR

SKM2020.107.BR

SKM2014.781.LSR

SKM2021.614.VLR

SKM20210.842.SR

SKM2011.539.SR

SKM2012.510.SR

SKM2014.812.LSR

Anslagsdokumentation

Ordoptælling

Statistik:

Sider	68
Ord	19.592
Tegn (uden mellemrum)	117.447
Tegn (med mellemrum)	136.984
Afsnit	380
Linjer	1.864

Medtag fodnoter og slutnoter

OK