

EKSTERNE KURSUSVIRKSOMHEDERS BEGRÆNSEDE MOMSFRADRAGSRET

PÅ KANT MED FÆLLESSKABSRETEN

SANDRA CARRILLO MOUSTGAARD

15-05-2013



“INGEN SKAT KAN PÅLÆGGES, FORANDRES
ELLER OPHÆVES UDEN VED LOV...”

Titelblad

Titel (dansk): Eksterne kursusvirksomheders begrænsede momsfradragsret
– på kant med fællesskabsretten

Title (English): The right of deduction concerning external course business
- in conflict with the Community law

Uddannelse: Erhvervsjura

Uddannelsessted: Aalborg universitet – Juridisk institut

Vejleder: Charlotte Sørensen

Afleveringsdato: 15. maj 2013

Opgave: Speciale

Antal sider: 62

Udarbejdet af:

Sandra Carrillo Moustgaard

Forord

Denne kandidatafhandling er udarbejdet i perioden 1. februar 2013 til 15. maj 2013, der vil dog ikke blive inddraget litteratur og retspraksis der er offentliggjort efter den 15. april 2013. I forbindelse med udarbejdelsen af denne kandidatafhandling, er der nogle personer der fortjener en særlig tak.

Først og fremmest en stor tak til Charlotte Sørensen (vejleder juridisk institut – Aalborg universitet) for en særdeles motiverende og konstruktiv vejledning under hele specialeforløbet.

Endvidere tak til Charlotte Jensen (PWC – Consultant) som under specialeforløbet har udvist stor interesse, sparring samt givet god feedback.

God læselyst.

INDHOLDSFORTEGNELSE

1	Indledning	6
2	Metode	7
2.1	Juridisk metode	7
2.2	Kildehåndtering	8
3	Problemformulering.....	9
3.1	Afgrænsning	9
3.2	Opbygning	10
4	Præsentation af Momssystemet.....	12
4.1	Fritagelser - § 13, stk. 1, nr.3.....	14
4.2	Fradragsret	15
4.2.1	Betingelserne for at opnå fradrag	15
4.2.1.1	Afgiftspligtig person	15
4.2.1.2	Sælger som afgiftspligtig person.....	16
4.2.1.3	Korrekt opkrævet moms	17
4.2.1.4	Momspligtig transaktion.....	17
4.2.2	Mulighederne for fradrag.....	17
4.2.2.1	Fuld fradragsret	17
4.2.2.2	Delvis fradragsret.....	19
4.2.2.3	Ingen fradragsret	20
5	Behandling af fradragsbegrænsningsreglen	22
5.1	Relevante ændringer i Momsloven.....	22
5.1.1	Momsloven § 13, stk. 1, nr. 3.....	22
5.1.1.1	Momsfritagelsen for undervisning indført.....	22
5.1.1.2	Afgiftsfritagelsen indsnævres og kursusvirksomheder bliver momspligtige	22
5.1.2	Momsloven § 42.....	24
5.1.2.1	Tilføjelse af repræsentation, gaver samt hotelophold	24
5.1.2.2	præcisering af rækkevidden af fradragsbegrænsningen for kursusvirksomheder	25
5.1.2.3	Tilføjelse af underholdning, restaurationsydelser, repræsentation og gaver	26
5.2	Relevant praksis – SKM 2011.34 VLR og SKM 2012.583 HR.....	27
5.2.1	Faktuel baggrund.....	27

5.2.2	Vestre landsret afgørelse SKM 2011.34 VLR.....	29
5.2.2.1	anbringender.....	29
5.2.2.2	begrundelse og resultat.....	30
5.2.3	Højesterets Afgørelse SKM 2012.583.HR	31
5.2.3.1	anbringender.....	31
5.2.3.2	begrundelse og resultat.....	32
5.3	Behandling af afgørelsernes resultater	34
5.3.1	Udvidelse eller blot en præcisering?	34
5.3.2	SKATs praksisændring.....	36
5.3.3	Fortolkning af begreberne repræsentation og hotel i forhold til direktivet	43
6	Konklusion	49
7	Perspektivering.....	53
7.1	Retssikkerhed.....	53
7.2	Spørgsmål til EU-domstolen	55
7.3	Hoved- og biydelser.....	56
8	Abstract.....	58
9	Kilder.....	59
9.1	Faglitteratur:	59
9.2	Lovgrundlag og vejledninger:	59
9.3	Afgørelser og bindende svar	60
9.4	EU-retlige dokumenter samt afgørelser	60
10	Bilag.....	61

1 INDLEDNING

I 1967 besluttede medlemslandene sig i EU for, at erstatte de enkelte medlemslandes omsætningsafgiftssystemer med et fælles momssystem. Dette skete ved implementeringen af rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977(herefter 6. momsdirektiv), hvor det i Danmark trådte i kraft i 1979.

Momsen er en vigtig kilde for indtægter til de nationale budgetter og i 2008 tegnede momsindtægterne sig for 21,4 % af EU-medlemsstaternes nationale skatteindtægter.¹

Efterfølgende blev 6. momsdirektiv og direktiv 67/227/EØF(herefter 1. momdirektiv) med tilføjelser og ændringer omskrevet og konsolideret i nyt direktiv: Rådets direktiv nr. 2006/112/EF af 28. november 2006 også kaldt Momssystemdirektivet(herefter MSD).²

Det var formålet med momssystemet, at det skulle muliggøre en generel forbrugsbeskatning med meget lille eller slet ingen virkning på virksomhedernes forhold og forbrugernes dispositioner. Momsen skal med andre ord forblive neutral. Neutralitetsprincippet er det vigtigste element i momssystemet.³

Ved implementeringen af 6. momsdirektiv havde medlemslandene en mulighed for, gennem en såkaldt stand still-klausul, at opretholde de undtagelser der var omfattet af den nationale lovgivning vedrørende begrænsninger til fradragsretten. Medlemslandene må efterfølgende ikke indføre yderligere begrænsninger for fradragsretten men må blot præcisere. Det er netop denne afvejning, mellem om den danske momslov(herefter ML) blot har præciseret eller der reelt set er tale om en udvidelse af fradragsbegrænsningen, der udgør hovedelementet i denne opgave.

¹ Grønbog: om momssystemets fremtid - På vej mod et enklere, mere solidt og effektivt momssystem, side 3

² Flemming Lind Johansen: *"Momssystemdirektivet"*, 1. udg., side 9

³ Lars Loftager Jørgensen m.fl.: *"Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger"*, 5. udg., s. 26

2 METODE

2.1 JURIDISK METODE

Der er tradition for at operere med to hovedforgreninger indenfor retsvidenskaben.

- Den retsdogmatiske retsvidenskab
- Retssociologien, herunder retspolitikken

Retsdogmatikken består i, at give en fremstilling af, hvad gældende ret er enten aktuelt og/eller fortidigt. Retssociologien og herunder også den såkaldte retspolitik beskæftiger sig heroverfor med samspillet mellem ret og samfund. Retspolitikken er udtryk for, hvordan loven bør være. Der er flydende grænser mellem retsdogmatikken og retspolitikken. Dette forekommer oftest, ved forslag om, hvorledes retsanvendende myndigheder fremtidigt bør afgøre konkrete spørgsmål indenfor det fremstillede område dog indenfor den eksisterende retsordens rammer.⁴

Denne afhandlings formål er, at analysere, fortolke og behandle gældende ret samt relevant praksis vedrørende eksterne momspligtige kursusvirksomheders begrænsede fradragsret i forhold til bespisning og overnatning af kursUSDeltagerne. Den anvendte juridiske metode er den retsdogmatiske, da denne afhandling netop giver en fremstilling af, hvad gældende ret er på det pågældende område.

Denne afhandling giver i analysen en fremstilling af, hvorledes gældende ret burde fortolkes i forhold til, hvad der kan udledes af afgørelsen i SKM 2012.583 HR, vedrørende SKATs praksisændring. Dette set i sammenhæng med en analyse af, hvad der anses for, at være gældende ret ud fra momsloven og momssystemdirektivet.

Højesteret foretager i SKM 2012.583 HR en "allerede fordi" afgørelse og tager ikke stilling til alle relevante forhold. Denne afhandling munder derfor ud i en fremstilling af, hvad gældende ret er, ud fra en forudsætning af, at Højesteret formentligt havde nået samme resultat, hvis Højesteret var blevet præsenteret for alle relevante forhold.

⁴ Morten Wegner: "juridisk metode", 3. udg., side 51-52

2.2 KILDEHÅNTERING

Retskilder kan defineres som:

”... normative argumenter, der er egnede til at indgå i en begrundelse for, hvad der er gældende ret på et bestemt område”⁵

Det er sjældent tilstrækkeligt blot, at gøre brug af en enkelt retskilde, da det er nødvendigt med flere argumenter for at der træffes en afgørelse ud fra argumentationen og det samlede svar. Retskilder anvendes kort sagt for at kunne tage stilling til en retlig problemstilling.⁶ Dette afsnit vil give en kort gennemgang af kildehåndteringen i forbindelse med denne afhandling.

Der er i denne afhandling anvendt de fornødne retskilder i form af blandt andet momsloven, samt forarbejder hertil, relevant retspraksis og juridisk faglitteratur selvom faglitteraturen ikke anses for en bindende retskilde.

Endvidere er SKATs juridiske vejledning anvendt i denne afhandling, da den består i en omfattende og detaljeret gennemgang af momssystem. Den administrative regulering sker i dag i form af SKATs juridiske vejledninger og har stor praktisk betydning. Den juridiske vejledning er benyttet velvidende, at vejledningerne blot er et udtryk for SKATs opfattelse af gældende ret og ikke er bindende for borgerne/virksomhederne. Vejledningen er bindende for SKATs medarbejdere medmindre indholdet af vejledningen er i strid med, hvad der kan udledes som gældende ret samt herunder EU-retten.⁷

Ydermere er af internationale retskilder anvendt MSD. Ved årsskiftet 2007 blev 1. momsdirektiv og 6. momsdirektiv omskrevet og konsolideret i det nye MSD, hvilket er det direktiv, der er gældende på nuværende tidspunkt.⁸ Det har ved omarbejdelsen af de gamle direktiver til MSD ikke været hensigten at tilføje nye regler. Hensigten var blot at modernisere 6. momsdirektivs sprogbrug samt struktur.⁹ I denne afhandling henvises der til det foreliggende direktiv MSD, dog vil der i de tilfælde, hvor det findes relevant, blive henvist til 6. momsdirektiv.

⁵ Peter Blume: *”Juridisk metodelære”*, 1. udg., side 20

⁶ Peter Blume: *”Juridisk metodelære”*, 1. udg., side 20

⁷ Aage Michelsen m.fl.: *”Lærebog om indkomstskat”* 13. udg., side 112 samt Jan Pedersen m.fl.: *”Skatteretten 1”*, 6. udg., side 116-117

⁸ Flemming Lind Johansen: *”Momssystemdirektivet”*, 1. udg., side 9

⁹ Lars Loftager Jørgensen m.fl.: *”Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger”*, 5. udg., side 16

3 PROBLEMFORMULERING

Med baggrund i den danske momslov sammenholdt med momssystemdirektivet behandles i denne afhandling eksterne kursusvirksomheders begrænsede fradragsret for overnatning og bespisning af kursUSDeltagerne. Dette set i forhold til, hvorvidt kursUSDeltageren er momspligtig, momsfritaget eller delvis momspligtig. Hvilket giver anledning til følgende spørgsmål:

Er momslovens § 42, stk. 3 blot en præcisering eller bygger bestemmelsen på et helt nyt princip i forhold til den oprindelige bestemmelse ML § 16, stk., for dermed at være i strid med stand still-klausulen jf. momssystemdirektivets artikel 176?

Er SKATs praksis i relation hertil i strid med momssystemets neutralitetsprincip og i strid med momslovens § 42, stk. 3, samt hvordan skal eksterne kursusvirksomheder behandles efter afgørelsen SKM 2012.583 HR vedrørende fradragsbegrænsningen i § 42, stk.3?

3.1 AFGRÆNSNING

Implementeringen af 6. momsdirektiv i 1979 i Danmark samt en lovrevision i 1994 medførte nogle markante ændringer for kursusvirksomhederne, der blandt andet betød, at kursusvirksomheder blev momspligtige. Derfor var kursusvirksomhederne herefter omfattet af fradragsbegrænsningsreglerne i ML § 42, stk. 3, som er et resultat af den tidligere ML § 16, stk. 3. Ved implementeringen af 6. momsdirektiv kunne medlemsstaterne opretholde de nationale undtagelser vedrørende retten til momsfradrag, der var gældende, inden 6. momsdirektiv trådte i kraft, grundet en såkaldt stand still-klausul, jf. 6. momsdirektiv artikel 17, stk.6.

Denne afhandling vil på baggrund af ovenstående problemformulering behandle, hvorvidt ML § 42, stk. 3 blot er en præcisering af den tidligere ML § 16, stk. 3 og i så fald om den er i strid med stand still-klausulen, samt om den følger hele formålet bag sjette momsdirektiv. Denne afhandling fokuserer på eksterne momspligtige kursusvirksomheder, da eksterne kursusvirksomheder netop ikke har faciliteterne til, at foretage bespisning og overnatning af kursUSDeltagerne i eget hus. Derfor har eksterne kursusvirksomheder høje udgifter til netop bespisning og overnatning af kursUSDeltagerne og kan, jf. ML § 42, stk. 3 kun opnå et begrænset momsfradrag, selvom det ikke er kursusvirksomheden selv, der er forbruger af disse ydelser.

Der vil ydermere, i denne afhandling, indgå en fortolkning af begreberne repræsentation og hotel, samt et overblik over de relevante ændringer, der er foretaget i momsloven af henholdsvis ML §§ 13, stk. 1, nr. 3 og 42. Dette vil indgå i vurderingen af, hvorvidt begreberne repræsentation og hotel har ændret betydning, samt bidrage til analysen af, hvorvidt ML § 42, stk. 3 bygger på andre principper end den daværende ML § 16, stk. 3.

Denne afhandling vil tage udgangspunkt i afgørelsen SKM 2012.583 HR samt den forudgående afgørelse i landsretten SKM 2011.34 VLR. Dette er nyeste praksis på området, hvor højesteret netop tager stilling til, hvorvidt ML § 42, stk. 3 er en udvidelse eller blot er en præcisering af den daværende bestemmelse, ML § 16, stk. 3. Ydermere er der i analysen medtaget praksis, der viser, at SKAT har foretaget en praksis ændring i forhold til ML § 42, stk. 3. Denne praksisændring foretaget af SKAT bliver behandlet i henholdsvis SKM 2012.583 HR og SKM 2011.34 VLR. Det vil i denne afhandling medgå i analysen, hvordan praksisændringen foretaget af SKAT bliver behandlet af de to instanser, da dette er afgørende for, hvordan kursusvirksomheders begrænsede fradragsret skal behandles i fremtiden.

3.2 OPBYGNING

Afhandlingen består indledende af en gennemgang af momssystemet generelt. Herunder behandles fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3 samt fradragsretten i momslovens § 42.

Endvidere vil der i efterfølgende kapitel 5, foretages en behandling af de relevante lovændringer, der har været foretaget i forhold til momslovens § 13, stk.1, nr. 3 samt § 42. Denne gennemgang af relevante lovændringer vil blive anvendt i analysen som bidrag til at klargøre, hvad der følger af retsgrundlag ved implementeringen af 6. momsdirektiv for efterfølgende at vurdere, hvorvidt momsloven § 42, stk. 3 er i strid med stand still-klausulen jf. momssystemdirektivet artikel 176.

Kapitel 5 vil endvidere omfatte en gennemgang af relevant praksis herunder SKM 2011.34 VLR og SKM 2012.583 HR, for derefter at foretage en grundig fortolkning og analyse af afgørelserne i forhold til, hvorvidt momslovens § 42, stk. 3 er en udvidelse eller blot en præcisering i forhold til tidligere bestemmelse ML § 16, stk. 3. Ydermere vil dette kapitel omfatte en gennemgang af SKATs praksisændring som følge af momslovens ML § 42, stk. 3. Afsluttende vil dette kapitel fortolke begreberne hotel og repræsentation i forhold til direktivet, hvilket yderligere vil bidrage til analysen af, hvorvidt momslovens § 42, stk. 3 er en udvidelse eller blot en præcisering.

Kapitel 6 indeholder en konklusion, som besvarer afhandlingens problemformulering og afsluttende findes i kapitel 7 en perspektivering.

4 PRÆSENTATION AF MOMSSYSTEMET

I 1979 trådte 6. momsdirektiv i kraft i Danmark. Det 6. momsdirektiv blev betegnet som EF's grunddirektiv om moms og skulle danne rammerne om et mere ensartet momssystem i alle medlemslandene. Formålet med 6. momsdirektiv var at skabe et fælles system for omsætningsafgifter, hvor momsen forblev neutral, samt at skabe et fælles marked med en sund konkurrence med tilsvarende træk som et hjemmemarked. Dermed var det vigtigt at få præciseret begreberne som blandt andet afgiftspligtig person, da det var altafgørende, at alle medlemsstaterne havde en ensartet begrebsafklaring for at sikre momsens neutralitet¹⁰ i alle led.¹¹

Momsen er en generel indirekte forbrugsbeskatning, hvilket betyder, at momsen opkræves hos vedkommende, som leverer en vare eller en ydelse til den endelige forbruger, og derefter gennem en forhøjelse af varen eller ydelsens pris overvæltes på forbrugeren.¹² Momsen er en flerledsafgift, hvilket betyder, at momsen opkræves i hvert omsætningsled. Neutralitetsprincippet er det centrale i momssystemet. Momsopkrævningen må ikke have indflydelse på forbrugers og erhvervs valg om, hvorvidt en vare er fremstillet indenlands eller importeret, da dette ville resultere i en konkurrenceforvridning. Det er derfor af stor betydning, at der ikke sker en dobbeltbeskatning.¹³

Nogle af de mest centrale ændringer ved ML, der blev foretaget, da 6. momsdirektiv trådte i kraft, var, at alle ydelser generelt blev betegnet som momspligtige, og herefter var det kun de positivt oplistede ydelser, der var fritaget.¹⁴ Før vedtagelsen af direktivet var det kun varer samt de ydelser, der stod positivt nævnt i lov nr. 102 af 31. marts 1967 § 1, stk. 2, der var momspligtige. Ved gennemførelsen af det indre marked 1. januar 1993, skete der en del grundlæggende ændringer i 6. momsdirektiv. Herved foretog man betydelige ændringer af ML for at tilpasse i

¹⁰ Neutralitet defineres som: *"Det fælles momssystem bør selv om satserne og fritagelser ikke er fuldstændig harmoniseret, medførte konkurrencemæssig neutralitet, således at varer og ydelser af samme art på den enkelte medlemsstats område beskattes ens uanset produktions- og distributionskædens længde", jf. MSD præambles 7. betragtning*

¹¹ Jf. MSD Præambles 13. betragtning

¹² Den juridiske vejledning, afsnit D.A.1.1, D.A.1.2, D.A.1.3 og MSD artikel 2, 2.pkt.

¹³ Den juridiske vejledning, afsnit D.A.1.1, D.A.1.2, D.A.1.3

¹⁴ Se nærmere herom f.eks. Lars Loftager Jørgensen m.fl.: *"Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger"* 5. udg., side 13, samt Søren Engers Pedersen og Merete Andersen: *"Moms 1, Fradragsret"*, 4. udg., side 11.

forhold til 6. momsdirektivs systematik og terminologi ved lov nr. 363 af 14. maj 1992. Der blev udarbejdet en mere sammenhængende lov, som harmoniserede og præciserede de regler, der ikke tidligere fremgik udtrykkeligt nok i forhold til det bagvedliggende MSD.¹⁵ Ændringerne i ML er behandlet nærmere i afsnit 5.1.

Momsdirektivet er implementerede i Danmark ved omskrivning enten direkte i momsloven eller ved hjælp af bemyndigelsesparagraffer til skatteministeren. Denne metode frem for henvisningsmetoden, er dog blandt andet årsag til, at der kan opstå problemer mellem EU-reglerne og den nationale implementering af direktivernes bestemmelser, hvilket kan resultere i forskellige fortolkninger af den samme direktivbestemmelse.¹⁶

Det har ifølge forarbejderne til 6. momsdirektiv været hensigten fra starten, at afgiftspligten skal omfatte alle leverancer og al indførsel af varer samt tjenesteydelser. Samtidig indførtes det generelle momssystem for alle medlemslandene for at undgå, at der skulle ske en beskatning ved indførsel og afgiftsgodtgørelse ved udførsel, når medlemslandene handlede med hinanden. Det helt grundlæggende princip for momssystemet er neutralitetsprincippet samt at sikre, at medlemslandene respekterer merværdiafgiftens karakter som en almindelig afgift på forbruget. Derfor er fradragsretten det helt grundlæggende udgangspunkt i momssystemet. Det er altafgørende for at kunne opretholde momsens neutralitet, at der gives fradrag for momsen af indkøb af alle varer og tjenesteydelser, der avendes til de momspligtige aktiviteter. Dette vil blive behandlet yderligere i afsnit 4.2.

Det har endvidere, ifølge forarbejderne, været vigtigt fra EU's side, at der blev etableret fælles lister over blandt andet fritagelser samt de varer og ydelser, der ikke giver ret til fradrag. Dette med henblik på, at få et så harmoniseret et momssystem som muligt. Listen over fritagelserne skal være så ens som muligt, således at der kan ske en sammenlignelig opkrævning af Fællesskabernes egne indtægter i alle medlemsstater.¹⁷

¹⁵ Folketingstidende, Tillæg A, Folketingsåret 1993-1994, bemærkningerne til lovforslaget

¹⁶ Lars Loftager Jørgensen m.fl.: *"Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger"*, 5. udg., side 28

¹⁷ Momssystemdirektivets præambel, jf. betragtning 35.

4.1 FRITAGELSER - § 13, STK. 1, NR.3

Momslovens § 13, stk. 1 omfatter en række varer og ydelser, der er fritaget for moms. Der er 21 specifikke undtagelser, og listen er udtømmende jf. ML § 13, stk. 1, 2.led., hvilket fremgår af bestemmelsens ordlyd.

Efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3. er der momsfritagelse for:

”Skoleundervisning og undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner, faglig uddannelse, herunder omskoling, og anden undervisning, der har karakter af skolemæssig eller faglig undervisning, samt levering af varer og ydelser med nær tilknytning hertil. Fritagelsen omfatter dog ikke kursuvirksomhed, der drives med gevinst for øje, og som primært retter sig mod virksomheder og institutioner mv.”

Denne bestemmelse bygger på MSD artikel 132, stk. 1, litra i) og j). Bestemmelsen blev ved lov nr. 375 af 18. maj 1994 ændret, således afgiftsfritagelsen ikke længere omfatter den erhvervsrelaterede kursuvirksomhed, det vil sige kursuvirksomheder, der drives med gevinst for øje og primært retter sig mod virksomheder og institutioner m.v..¹⁸ Dette skyldes, ifølge de specielle bemærkninger til bestemmelsen, et ønske om at ændre bestemmelsen så den stemmer overens med den tilsvarende fritagelsesbestemmelse i 6. momsdirektiv, samt at direktivets fritagelsesbestemmelse umiddelbart er mere snæver end den dagældende lov. Det fremgår af ordlyden i direktivets fritagelsesbestemmelse vedrørende undervisning og uddannelse, at bestemmelsen gør sig gældende ved uddannelse og undervisning som:

”... præsteres af offentlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål;”

Der står intet om, at private erhvervsvirksomheder er omfattet, og derfor rettede man MLs bestemmelse ind efter direktivet.

Ændringen ved lov nr. 375 af 18. maj 1994 påvirker kun kursuvirksomheder, der drives med gevinst for øje og som primært retter sig mod erhvervslivet og det offentlige o.lign. Ved vurderingen af om et kursus falder indenfor eller udenfor undtagelsen til fritagelsen lægges der vægt

¹⁸ Folketingstidende, Tillæg A, folketingsår 1993-1994, bemærkninger til lovforslaget

på kursets faglige indhold, måden det udbydes på samt deltagerkreds.¹⁹ Ændringerne af ML i forhold til ML § 13, stk. 1, nr. 3, vil blive behandlet yderligere i afsnit 5.1.1.

4.2 FRADRAGSRET

Som beskrevet i ovenstående er det centrale i momssystemet, at afgiften pålægges den endelige forbruger samt at sikre neutraliteten. For at dette kan opnås, er det vigtigste element fradragsretten. Fradragsretten har til formål at aflaste den momspligtige erhvervsdrivende. Derfor er der fradrag for alle komponenter, der indgår i produktionen af momspligtige varer og ydelser. For at kunne opnå fradrag, er der dog enkelte helt grundlæggende betingelser, som skal være opfyldt, jf. ML § 37, hvilket vil blive beskrevet i nedenstående afsnit.²⁰

4.2.1 BETINGELSERNE FOR AT OPNÅ FRADRAG

Betingelser i ML § 37 består i, at køber skal være en afgiftspligtig person, sælger skal være en afgiftspligtig person, momsen skal være korrekt opkrævet, og der skal foreligge en momspligtig transaktion.

4.2.1.1 AFGIFTSPLIGTIG PERSON

Begrebet afgiftspligtig person er defineret i ML § 3. Det omfatter fysiske og juridiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. I MSD's artikel 9 er den afgiftspligtige person defineret som (egen fremhævelse):

"...enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed."

Denne bestemmelse er implementeret i ML § 3. Dog er den ikke implementeret med korrekt ordlyd, da direktivets bestemmelse omfatter "enhver", hvorimod der i den danske bestemmelse står "juridiske eller fysiske personer".

I MSD skal begrebet økonomisk virksomhed forstås som:

"alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk

¹⁹ Lars Loftager Jørgensen m.fl.: "Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger", 5. udg. side 325-326

²⁰ Søren Engers Pedersen og Merete Andersen: "Moms 1, Fradragsret", 4. udg., side 14-15.

virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.”²¹

Forskellen mellem den danske bestemmelse og MSD er, som skrevet i ovenstående, udtrykket *enhver*. Selskabsformen er dermed uden betydning for, om der foreligger afgiftspligt og derfor er udtrykket juridisk og fysisk person brugt i den danske bestemmelse. Derudover er der to andre vigtige begreber ved fastlæggelsen af, om der er afgiftspligt, netop om der er tale om, hvorvidt der bliver drevet *selvstændig og økonomisk virksomhed*.

Med udtrykket ”selvstændig” bliver der lagt vægt på arbejdstager-/arbejdsgiverforhold i forhold til aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar. Endvidere er det af stor betydning for fradragsretten, hvornår driften af en virksomhed betegnes som økonomisk virksomhed.²² Dette er dog ikke en vurdering, der er relevant i forhold til denne afhandlings problemstilling.

Økonomisk virksomhed indebærer aktiviteter i forbindelse med drift, men også forberedende handlinger ved opstart af virksomhed. Hensigten med at ville drive økonomisk virksomhed, dog med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, er det vigtigste element. Dette blev blandt andet fastslået i C-268/83 Rompelman, der vedrørte et ægtepar, der havde erhvervet en fordring på ejendomsretten til bygninger, der endnu ikke var bygget. Ægteparret lod sig frivilligt momsregistrere for fremtidig udlejning af bygninger, og i forbindelse hermed anmodede de om momsfradrag for omkostningerne i forbindelse med opførelsen af bygningerne. EU-domstolen slog fast at forberedende handlinger også er omfattet af udtrykket økonomisk virksomhed. Det ville være i strid med neutralitetsprincippet, hvis et andet resultat var nået i afgørelsen. Endvidere står der i MSD artikel 9:

”... uanset formålet med eller resultatet...”.

Dog skal hensigten være en opnåelse af indtægt af en vis varig karakter.²³

4.2.1.2 SÆLGER SOM AFGIFTSPLIGTIG PERSON

Fradrag er betinget af, at varen eller ydelsen leveres af en afgiftspligtig person, hvilket fremgår af MSD artikel 168, litra a. Det er et grundlæggende princip i momssystemet, at der forekommer

²¹ Momssystemdirektivet artikel 9, andet afsnit.

²² Søren Engers Pedersen og Merete Andersen: *”Moms 2, Fritagelser og lønsum”*, 3.udg., side 14-18.

²³ Søren Engers Pedersen og Merete Andersen: *”Moms 1, Fradragsret”*, 4. udg., s. 15-16

moms i alle foregående omsætnings- og fremstillingsled, hvorefter der gives fradrag i de forudgående led for til sidst, at overvælte afgiften på den endelige forbruger ved forhøjelse af prisen.

4.2.1.3 KORREKT OPKRÆVET MOMS

Der kan ikke på noget tidspunkt gives fradrag for fejlagtigt faktureret moms. Dette fastslås blandt andet i C-342/87, Genius Holding, hvoraf det fremgår, at fradragsretten ikke alene bedømmes ud fra, om der er udstedt en faktura inklusiv moms. I sagen var der pålagt moms, selv om den pågældende leverance var momsfritaget. Hvis en faktura er påført et fejlagtigt momsbeløb, så har, køber ikke fradragsret for denne moms. Fradrag for fejlagtigt faktureret moms er udelukket og der skal foretages en regulering til det, som den afgiftspligtige er berettiget til at få fradrag for.²⁴

4.2.1.4 MOMSPLIGTIG TRANSAKTION

Det fremgår af ML § 4, stk. 1, at der skal betales moms af varer og ydelser, der leveres mod et vederlag. Denne bestemmelse er sammen med den ovenfor beskrevne ML § 3 central for, om virksomheden kan få fradrag, da der først skal være tale om en afgiftspligtig person og dernæst være tale om en afgiftspligtig transaktion. For at fastslå, om der er en momspligtig transaktion fokuseres der på, om der er sket en levering, og om der er givet en modydelse for denne levering.²⁵

4.2.2 MULIGHEDERNE FOR FRADRAG

Når disse førnævnte betingelser jf. ML § 37 er opfyldt, er der tre muligheder for fradrag; fuld fradragsret, ingen fradragsret og delvis fradragsret. Fradragsmulighederne vil blive behandlet i nedenstående afsnit.

4.2.2.1 FULD FRADRAGSRET

Bestemmelsen i ML § 37 fastsætter reglerne om fuld fradragsret, hvad angår moms på blandt andet indkøb til brug for den afgiftspligtige virksomhed. Denne bestemmelse bygger på MSD artikel 168 og artikel 169. Ordlyden i MSDs bestemmelse er ikke implementeret i momsloven. Der er forskel mellem MLs afgrænsning af fradragsretten og MSDs tilsvarende afgrænsning. ML benytter sig af begreberne(egen fremhævelse):

²⁴ Søren Engers Pedersen og Merete Andersen: *"Moms 1, Fradragsret"*, 4. udg., side 19-22

²⁵ Lars Loftager Jørgensen m.fl.: *"Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger"*, 5. udg., side 105

”... **udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer**, som ikke er fritaget for afgift efter § 13...”

og i momssystemdirektivets artikel 168 står der(egen fremhævelse):

”... **anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner**, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende...”

Det kan synes som om, at MLs afgrænsning er mere snæver end MSDs, ud fra bestemmelsernes ordlyd.²⁶

Der er kun tale om 100 procent fradragsret, hvis indkøb udelukkende anvendes til den registreringspligtige virksomhed. Er der derimod tale om, at en del af det anvendes til ikke-registreringspligtig virksomhed, er der tale om delvis fradragsret, som reguleres efter reglerne i ML §§ 38-41, hvilket vil blive behandlet i afsnit 4.2.2.2.²⁷

EU-domstolen har blandt i afgørelsen C-435/05, *Investrand*²⁸ afgrænset den fulde fradragsret til at omfatte omkostninger, der har *direkte og umiddelbar tilknytning til den momspligtige transaktion*. Denne afgrænsning er et forsøg på at lave nogle generelle retningslinjer for, hvornår omkostningen udelukkende vedrører den momspligtige virksomhed og derfor giver ret til fuldt fradrag. Det er altafgørende når praksis skal udfylde de overordnede linjer, at dette gøres med det bærende neutralitetsprincip in mente.

Det fulde fradrag kan opstå på følgende tre måder:

- Den første måde består i, at der er direkte og umiddelbar tilknytning mellem omkostningen og en konkret momspligtig transaktion. Dette betyder, at omkostningerne skal indgå som et led i de afgiftspligtige transaktioner og benyttes til gennemførelsen af denne transaktion. Derfor er det her af betydning, at omkostninger er afholdt inden transaktionen gennemføres.
- Den anden måde er, at der skal være tilknytning mellem omkostning og momspligtig transaktion på objektive vilkår. Dette vedrører omkostninger, der er afholdt efter transak-

²⁶ Lars Loftager Jørgensen m.fl.: *"Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger"*, 5. udg., side 868-869

²⁸ C-435/05, *Investrand*: denne afgørelse vedrørte rådgivningsydelser til et holdingselskab og viser, omkostninger i forbindelse med rådgivning ikke har nogen direkte og umiddelbar tilknytning til denne virksomhed.

tionen og som kan henføres til transaktionen. Der kan for eksempel være tale om bortskaffelse af affald, som følge af transaktionen. Dog vil denne tilknytning altid skulle baseres på en vurdering i den konkrete sag.

- Den sidste måde består i, at der er tilknytning mellem generalomkostninger og momsplichtige transaktioner. Med generalomkostninger forstås omkostninger, der er en del af virksomhedens almindelige omkostninger som for eksempel elektricitet, papirvarer osv.²⁹

4.2.2.2 DELVIS FRADRAGSRET

Reglerne for delvis fradragsret er reguleret i ML § 38 og de specielle regler er i ML §§39-41. De specielle regler behandler opgørelsen af den delvise fradragsret for bygninger, vedligeholdelse af veje og anskaffelse og drift af telefoner samt for anskaffelse og drift af vare- og lastmotorkøretøjer.

ML § 38 bygger på MSD artikel 173-175, men bestemmelsen i ML er ikke formuleret som bestemmelserne i MSD. Dette har den betydning, at der i Danmark kun foretages delvist fradrag efter to metoder; omsætningsfordeling samt sektoropdeling. Derudover giver direktivet nogle muligheder, der ikke er benyttet i ML, herunder blandt andet at fastsætte, at en begrænsning af fradragsretten kan undlades, hvis momsen, som virksomheden ikke har ret til at fratrække, er af ringe størrelse.³⁰

Reglerne om delvis fradragsret kommer i spil, når indkøb for eksempel anvendes til både momsplichtige og momsfrie leverancer, herunder menes ML § 13 formål, samt til blandet brug mellem virksomhedens formål og virksomhedens uvedkommende formål, som for eksempel privat forbrug. Der er to måder at beregne den delvise fradragsret på. Når der tale om anvendelse både til momsplichtige og momsfrie formål, anvendes omsætningsfordelingen, jf. ML § 38, stk. 1. I Danmark er omsætningsfordelingen den altovervejende hovedregel ved beregningen af fradragsretten, hvilket begrundes i administrative hensyn. Ydermere anvendes et skønsmæssigt fradrag for opgørelsen af indkøb, der benyttes til virksomhedens momsplichtige leverancer og virksomhedens uvedkommende formål, herunder alt der blandt andet tjener private formål, jf. ML § 38, stk.2. Fradragsretten beregnes altså på baggrund af et skøn om, hvor stor en andel, der anvendes til den momsplichtige aktivitet, og hvor stor en andel, der anvendes til for eksempel privat forbrug. Som

²⁹ Lars Loftager Jørgensen m.fl.: *"Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger"*, 5. udg., side 869-871

³⁰ Lars Loftager Jørgensen m.fl.: *"Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger"*, 5. udg., side 963

eksempel kan nævnes et landbrug, hvor både privat bolig og virksomhed har fælles adresse. Her opgøres forbrug af blandt andet varme, el og telefon efter et skøn.³¹

4.2.2.3 INGEN FRADRAGSRET

ML § 42, stk. 1 oplister de indkøb, der ikke fradragsberettiget selvom det vedrører virksomhedens afgiftspligtige aktiviteter. Der er dog, som en undtagelse til ML § 42, stk.1, en begrænset fradragsret vedrørende restaurationsydelser og hotelovernatning, jf. ML § 42, stk. 2, dog med den forudsætning, at indkøbene er af strengt erhvervsmæssig karakter. Endvidere er der yderligere en undtagelse til ML § 42, stk. 1, jf. ML § 42, stk. 3, samme begrænsede fradragsret, hvad angår kursusvirksomheder, der drives efter ML § 13, stk. 1, nr. 3, 2.pkt.. Denne begrænsede fradragsret omfatter afgiften af indkøb vedrørende overnatning og bespisning af kursUSDeltagerne. Den udtømmende liste i ML § 42, stk.1 omfatter indkøb af:

- Kost til virksomhedens indehaver og personale,
- Anskaffelse og drift af bolig for virksomhedens indehaver og personale,
- Natural aflønning af virksomhedens personale,
- Anskaffelse og drift af vuggestuer, børnehaver, fritidshjem, feriehjem, sommerhuse og lign. for virksomhedens personale,
- **Underholdning, restaurationsydelser, repræsentation og gaver (visse restaurantydelser er undtaget og giver en begrænset fradragsret),**
- **Hotellophold (visse hotellophold er undtaget og giver en begrænset fradragsret),**
- Anskaffelse og drift af personmotorkøretøjer, der er indrettet til befording af ikke mere end 9 personer.

Baggrunden for ovenstående udgifter, som er udelukket for fradragsretten, er, at der er et islæt af privat karakter. Hele formålet med fradragsretten og i det hele taget momssystemet er at beskatte den endelige forbruger, og hvis ovenstående gav adgang til fradragsret, ville dette være i strid med formålet bag momssystemet, dog selvfølgelig med undtagelse af de udgifter, der er af streng erhvervsmæssig karakter.³²

³¹ Søren Engers Pedersen og Merete Andersen: *"Moms 1 Fradragsret"*, 4. udg., side 45-53 samt Den juridiske vejledning, afsnit D.A.11.4.3.1

³² Søren Engers Pedersen og Merete Andersen: *"Moms 1 Fradragsret"*, 4. udg., side 29

ML § 42 bygger på MSD artikel 176. Den danske bestemmelse har ikke direkte hjemmel i direktivet. Grundet stand-still klausulen, jf. MSD artikel 176, 2. afsnit kan de undtagelser, der var omfattet af den dagældende nationale lovgivning på tidspunktet for 6. momsdirektivs ikrafttræden opretholdes. I MSD artikel 176, 2. afsnit står der følgende om stand still-klausulen:

”Indtil de i stk. 1 omhandlede bestemmelser træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som var gældende i henhold til deres nationale lovgivning pr. 1. januar 1979 eller for de medlemsstater, som er tiltrådt Fællesskabet efter denne dato, på datoen for deres tiltrædelse”

Medlemsstaterne må ikke indføre yderligere begrænsninger i adgangen til fradragsret men må gerne præcisere fradragsretten. Stand still-klausulen er gældende indtil, Kommissionen fastsætter de udgifter der er udelukket fra fradragsretten.³³

Generelt er hovedreglen, at der ingen fradragsret er for bespisning og hotelophold. En af undtagelserne til denne hovedregel er, som tidligere nævnt at finde i ML § 42, stk. 3. Bestemmelsen giver virksomheder, der driver kursusvirksomhed med gevinst for øje og som primært retter sig mod virksomheder og institutioner mv., jf. ML§ 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., ret til at fradrage 25 procent af afgiften ved indkøb, som vedrører bespisning af virksomhedens kursusedtagere. Endvidere giver bestemmelsen 50 procent fradragsret af afgiften ved indkøb, som vedrører kursusedtagernes hotelovernatning, i det omfang det står i rimeligt forhold til de afholdte kurser.³⁴

Denne bestemmelse i ML begrænser fradragsretten for udgifter vedrørende bespisning og overnatning for momspligtige virksomheder. Det afgørende spørgsmål er, hvorvidt denne begrænsning var en del af momsloven, da 6. momsdirektiv trådte i kraft og derfor blot er en præcisering af reglerne fra før. Hvis dette ikke er tilfældet, og der derimod er tale om, at bestemmelsen har et selvstændigt indhold, vil dette være i strid med stand still-klausulen, jf. MSD artikel 176, 2. afsnit. Denne problemstilling er der senest blevet taget stilling til i SKM 2012.583 HR og denne afgørelse vil blive behandlet i efterfølgende kapitel.

³³ Lars Loftager Jørgensen m.fl.: *”Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger”*, 5. udg., side 1048 samt Søren Engers Pedersen og Merete Andersen: *”Moms 1 Fradragsret”*, 4. udg., side 29-30

³⁴ Lars Loftager Jørgensen m.fl.: *”Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger”*, 5. udg., side 1055

5 BEHANDLING AF FRADRAGSBEGRÆNSNINGSREGLEN

5.1 RELEVANTE ÆNDRINGER I MOMSLOVEN

5.1.1 MOMSLOVEN § 13, STK. 1, NR. 3

Formålet med MSD er at lægge afgift på forbruget, og det omfatter alle leverancer af varer og ydelser. Det vigtigste princip i systemet er neutralitet, som bedst sikres ved at have fælles regler i alle medlemsstater, hvad angår moms. Det har som skrevet i forarbejderne til 6. momsdirektiv været hensigten at lave en fælles liste over fritagelser i alle medlemsstaterne samt at sikre, at der er så få fritagelser som muligt. Dette begrundes i den grundlæggende idé om, at momsen skal have karakter af en almindelig afgift på forbruget. Endvidere har det været hensigten fra starten, at listen over de varer og ydelser, der ikke giver adgang til fradrag, skal være ens i alle medlemslandene.

5.1.1.1 MOMSFRTAGELSEN FOR UNDERVISNING INDFØRT

Ved Lov nr. 204 af 10. maj 1978 blev momsfritagelsen for undervisning indført ved ML § 2, stk. 3, litra c. Under fritagelsen hører skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse, herunder omskoling samt anden undervisning, der har karakter af egentlig skolemæssig eller faglig uddannelse. Som nævnt i bemærkningerne til loven er, udover den egentlige skoleundervisning, undervisning der gives af et oplysningsforbund blandt andet også omfattet af fritagelsen. Endvidere er privatundervisning i skolefag også omfattet af fritagelsen. Dog er køre-, danse- og rideskoler m.fl. ikke omfattet af fritagelserne og derfor afgiftspligtige. Ydermere var det ved ændringsforslaget foreslået, at fritagelsen i ML § 2, stk. 3, nr. 3 også skulle omfatte undervisning i sprog, musik, legemsøvelser, herunder gymnastik, afspænding, yoga mv. samt håndarbejde, tegning, bogføring og maskinskrivning. Som det fremgår af lovtekstens ordlyd blev også disse ydelser omfattet af fritagelsesbestemmelsen.

5.1.1.2 AFGIFTSFRITAGELSEN INDSNÆVRES OG KURSUSVIRKSOMHEDER BLIVER MOMS-PLIGTIGE

I 1994 blev der indført en ny momslov, lov nr. 375 af 18. maj 1994. Momsfritagelsesbestemmelserne blev flyttet fra ML § 2 til ML § 13. Der blev endvidere foretaget en ændring af selve bestemmelsen, svarende til bestemmelsen den dag i dag. Afgiftsfritagelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 3 indsnævredes, således at kursusvirksomheder, der drives med gevinst for øje og som primært retter sig mod virksomheder og institutioner m.v. nu ikke omfattes af fritagelsesbestemmelsen. Dog, som det uddybes i bemærkningerne til loven, vil kursusvirksomheder, der drives i konkur-

rence med afgiftsfritagne offentlige virksomheder m.v. stadig være omfattet af fritagelsen. Som det fremgår af bemærkningerne til loven vil dette ligestille interne kurser i registrerede virksomheder med køb af eksterne kurser. Som nævnt i afsnit 4.1, er det en vurdering ud fra kurset faglige indhold, måden det udbydes på samt deltagerkreds. Disse forhold lægges der vægt på, for at finde ud af om kurset er omfattet af fritagelsesbestemmelsen eller ej og drives med gevinst for øje. Denne sondring med, hvorvidt et kursus drives med gevinst for øje kan være svær. Ligestillingen af interne og eksterne kursusvirksomheder, som skrevet i bemærkningerne til loven, afhænger netop af denne sondring. Disse forhold betyder, at der kan stilles spørgsmålstejn ved om der reelt opnås en ligestilling med de nævnte ændringer i momsloven, selvom dette har været hensigten. Som et eksempel på, hvor netop den ligestilling mellem eksterne og interne kursusvirksomheder bliver tvivlsom, er i situationen, hvor kursets deltagerkreds består i privatpersoner, men kurset reelt set betales af en virksomhed. I denne situation vil der opstå momsplicht.³⁵

Indsnævringen af fritagelsesbestemmelsen jf. ML § 13, stk. 1, nr. 3 sker grundet omfanget af den tilsvarende fritagelsesbestemmelse i 6. momsdirektiv artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i og j. Disse punkter i bestemmelsen lyder(egen fremhævelse):

*”i) uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling samt tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning hertil, **som præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål;***

*j)privattimer givet af undervisere **på skole- eller universitetsniveau;**”*

Som det fremgår i bemærkningerne til loven, lægger direktivets bestemmelse også vægt på, hvilken status undervisningsvirksomheden har og ikke blot undervisningens karakter eller faglige indhold, som er tilfældet med bestemmelsen i ML. Det er ifølge direktivet afgørende, at undervisningen udføres af offentligretlige organer eller andre organer der har samme formål, derved forstået uddannelsesformål, samt er anerkendt af den pågældende medlemsstat for at have dette. Derfor er netop denne ændring om erhvervsrelaterede kursusvirksomheder blevet foreslået, da direktivets fritagelsesbestemmelse umiddelbart udelukker flere aktiviteter end momslovens bestemmelse. Selvom der ved denne lovændring blev rettet ind efter bestemmelsen i MSD, kan der stilles spørgsmål ved om den danske bestemmelse i ML stadig omfatter mere end direktivet. Det

³⁵ Lars Loftager Jørgensen m.fl.: *”Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger”*, 5. udg., side 325

følger ikke af den danske bestemmelse, at ydelsen skal ”*præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål*”. I den danske bestemmelse er man ikke omfattet af fritagelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 3, hvis en kursusvirksomhed:

- drives med gevinst for øje, samt
- primært retter sig mod virksomheder og institutioner mv.

Som det fremgår af bestemmelsens ordlyd, er der ikke nævnt noget konkret om, at der skal være tale om offentligretlige organer, hvilket synes at have den betydning, at bestemmelsen i ML fortsat kan fortolkes mere bredt end bestemmelsen i MSD.

Ændringen af ML § 13, stk. 1, nr. 3 berører, som det fremgår af ovenstående, kun kursusvirksomheder der drives med gevinst for øje og som primært retter sig imod erhvervslivet og det offentlige mv. Ved vurderingen af, hvorvidt et kursus retter sig mod erhvervslivet mv., er det afgørende kursets faglige indhold og den måde, hvorpå kursets udbydes samt den faktiske deltagerkreds. Det fremgår i et spørgsmål fra udvalget til skatteministeriet i Betænkning over Forslag til lov om merværdiafgift³⁶, hvor det ikke er afgørende i, hvilken form, virksomheden drives. Det afgørende er formålet og om dette formål er at lave overskud eller dække andre aktiviteter. Det må dermed udledes af bestemmelsen, at kursusvirksomheder, der ikke drives med gevinst for øje, stadig er omfattet af fritagelsesbestemmelsen. Det fremgår blandt andet af de specielle bemærkninger til loven, at kursusvirksomheder der drives i konkurrence med afgiftsfritagne offentlige virksomheder mv., stadig er omfattet af fritagelsesbestemmelsen.

5.1.2 MOMSLOVEN § 42

5.1.2.1 TILFØJELSE AF REPRÆSENTATION, GAVER SAMT HOTELOPHOLD

Det fremgår af lov nr. 102 af 31. marts 1967 ML § 16, at der til den indgående moms kun medregnes den moms der udelukkende vedrører omsætningen af varer og afgiftspligtige ydelser. I ML § 16, stk. 3, punkt e og f præciseres dette med, at der til den indgående moms ikke må medregnes momsen på indkøb som vedrører repræsentation, gaver samt hotelophold.

³⁶ Folketingstidende, tillæg B, folketingsår 1993-1994, betænkning over Forslag til lov om merværdiafgift

5.1.2.2 PRÆCISERING AF RÆKKEVIDDEN AF FRADRAGSBEGRÆNSNINGEN FOR KURSUSVIRKSOMHEDER

Ved lov nr. 375 af 18. maj 1994 flyttede man indholdet af ML § 16 til ML § 42, stk.1. Der er dermed ikke i denne bestemmelse sket nogen ændring af betydning fra Lov nr. 102 af 31. marts 1967 i bestemmelsens første del. Den eneste ændring der er foretaget i bestemmelsens er formulering og opstilling. Indledende i bestemmelsen har man tilføjet at ”virksomheder kan ikke fradrage afgift af indkøb...”, hvor der før stod ”Til den indgående afgift kan ikke medregnes...”. Derudover har hotelophold blevet oplistet i et punkt for sig.

ML § 42, stk.1 indeholder en positiv oplistning af de indkøb, der ikke giver ret til fradrag for indgående afgift, selvom de vedrører virksomhedens momspligtige aktivitet. Dette gælder blandt andet repræsentation, gaver og hotelophold, hvilket også gjorde sig gældende i tidligere lov.

Som følge af lov nr. 375 af 18. maj 1994 blev erhvervsrelaterede kursusvirksomheder momspligtige, hvilket har medført en tilføjelse af stk. 2 i ML § 42. Denne bestemmelse præciserer rækkevidden af fradragsbegrænsningen for kursusvirksomheder. I bestemmelsen står der:

”Virksomheder, der driver kursusvirksomhed efter § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., kan ikke fradrage afgift af indkøb m.v., som vedrører overnatning og bospisning af virksomhedens kursusdeltagere m.v.”.

Spørgsmålet er her, om stk. 2 i bestemmelsen er en ændring af princippet som fremgår af stk. 1, for hvis dette er tilfældet er bestemmelsen i strid med stand still-klausulen, jf. MSD artikel 176, 2. afsnit. Det afgørende for denne problemstilling er, at se på om formålet med bestemmelsen har ændret karakter. I den daværende ML § 16, stk. 3 fremgår det af de specielle bemærkninger at(egen fremhævning):

”De indkøb m. v., som ifølge paragraffens stk. 3 ikke kan medføre fradrag for indgående afgift, er indkøb af levnedsmidler, som foretages af en virksomhed til bospisning af personalet.

Samt(egen fremhævning):

*”... ikke kan foretages fradrag for indgående afgift af f. eks. Varer, som er **indkøbt til privatforbrug for indehaveren.**”³⁷*

³⁷ Folketingstidende, tillæg A, folketingsår 1966-1967, bemærkninger til lovforslaget

Dette vidner om et formål, hvor de indkøb der vedrører og bliver forbrugt af virksomheden selv, ikke giver ret til momsfradrag. Eftersom at ML § 42, stk. 2 i lov nr. 375 af 18. maj 1994 ikke må tilføje yderligere begrænsninger til bestemmelsen, jf. stand still-klausulen, er det afgørende, hvilket formål der ligger bag denne bestemmelse. Af bemærkningerne til lov nr. 375 af 18. maj 1994 fremgår det(egen fremhævning):

*”I bestemmelsens stk. 2 præciseres rækkevidden heraf for indkøb m.v. af de pågældende ydelser til brug for deltagere i denne kursusvirksomhed. Virksomheder, der afholder afgiftspligtige kurser, kan således ikke fradrage afgift af indkøb m.v., som vedrører overnatning og bispisning af virksomhedens kursusdeltagere m.v.”*³⁸

Det er i denne bestemmelse udgifter til overnatning og bispisning af kursusdeltagerne denne vedrører og det må ud fra ovenstående bemærkning udledes, at det ikke vedrører ydelser virksomheden selv benytter i modsætning til formålet med den dagældende ML § 16, stk. 3. Dermed har formålet med bestemmelsen skiftet karakter fra, hvad der var omfattet af den dagældende bestemmelse ML § 16 til, hvad der er omfattet af § 42 i lov nr. 375 af 18. maj 1994. Det kan af ovenstående udledes at, der er indsat en yderligere fradragsbegrænsning.

Denne ændring får den betydning, at der nu specifikt for afgiftspligtige kursusvirksomheder er sat en begrænsning for fradragsretten, der vedrører overnatning og bispisning af kursusdeltagerne, selvom det ikke er kursusvirksomheden der gør brug af ydelsen. Dette får betydning for eksterne kursusvirksomheder der sælger kurset samt bispisning og overnatning i en samlet pakke, hvilket vil fremgå af gennemgangen af relevant praksis i afsnit 5.2.

5.1.2.3 TILFØJELSE AF UNDERHOLDNING, RESTAURATIONSYDELSER, REPRÆSENTATION OG GAVER

Ved lov nr. 428 af 14. juni 1995 sker der en udvidelse af § 42, stk. 1, nr. 5 så bestemmelsen omfatter:

”underholdning, restaurationsydelser, repræsentation og gaver”.

Denne ændring er begrundet i et ønske om sprogligt at tilpasse teksten i ML i overensstemmelse med teksten i 6. momsdirektivet. Af 6. momsdirektivets artikel 17, stk. 6 fremgår det at(egen fremhævning):

³⁸ Folketingstidende, tillæg A, folketingsår 1993-1994, bemærkninger til lovforslaget

*”... Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmæssig karakter, som for eksempel udgifter til **luksusforbrug, underholdning eller repræsentation**, ikke adgang til fradrag.”*

I forarbejderne til direktivet står der mere udførligt beskrevet i punkt a og b som:

”udgifter til logi, herberg, restauranter, mad, drikke, underholdning og persontransport, medmindre disse erlægges af virksomheder, der som hoved- eller biformål har udøvelsen af sådan virksomhed; luksusudgifter”.

Derved bliver det fastslået i MSD artikel 176, at udgifter der ikke er af strengt erhvervsmæssig karakter ikke er fradragsberettiget.

Derudover sker der endnu en udvidelse i form af ML § 42, stk. 2 flyttes til ML § 42, stk. 3 og i stk. 2 tilføjes(egen fremhævelse):

*”Virksomheder kan uanset bestemmelserne i stk. 1, nr. 5 og 6, fradrage 25 pct. af afgift af hotel- og restaurationsydelser, i det omfang udgifterne hertil er af **strengt erhvervsmæssig karakter**.”*

Stk. 3 ændres til følgende:

”Virksomheder, der driver kursusvirksomhed efter § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., kan fradrage 25 pct. af afgift af indkøb m.v., som vedrører overnatning og bispisning af virksomhedens kursusdeltagere m.v., i det omfang indkøbet heraf står i et rimeligt forhold til de afholdte kurser”

Derved er der ved ændringen sket en udvidelse i form af, at der nu kan fradrages 25 procent af momsen vedrørende overnatning og bispisning af kursusdeltagerne. Samt en udvidelse i form af at virksomheder kan fradrage 25 procent af afgiften vedrørende restaurations- og hotel ydelser så længe det er af streng erhvervsmæssig karakter.

I momsloven dagsdato kan kursusvirksomheder fortsat fradrage 25 procent af afgiften af indkøb, der vedrører bispisning af kursusdeltagerne, samt 50 procent af afgiften af indkøb der vedrører kursusdeltagerne hotelovernatning.

5.2 RELEVANT PRAKSIS – SKM 2011.34 VLR OG SKM 2012.583 HR

5.2.1 FAKTUEL BAGGRUND

Sagen i Landsretten, SKM 2011.34 VLR, som derefter er anket til Højesteret, SKM 2012.583 HR, handler om, hvorvidt en momspligtig kursusvirksomhed har fuld fradragsret for momsen af

udgifter til overnatning og bespisning af kursUSDeltagere. I forlængelse af dette er der tvivl om, hvorvidt fradragsbegrænsningsreglen i ML § 42, stk. 3, er i strid med stand still-klausulen i MSD artikel 176, 2. afsnit.

H1 A/S (herefter H1), som er den ene part i sagen driver momspIigtig kursus- og konsulentvirksomhed i henhold til ML § 13, stk. 1, nr. 3. H1 driver to former for kurser; incompany - kurser og åbne kurser. Ved de åbne kurser bliver kursUSDeltagerne faktureret særskilt for selve kurset og for overnatningen og bespisningen. Som det fremgår af førnævnte er der tale om eksterne kurser, hvor kursusvirksomheden er afhængig af, at der findes lokaler til alle kursusaktiviteterne. Det er virksomheden uvedkommende, om kursUSDeltageren ønsker at lade sig servicere i form af bespisning og ophold, virksomheden står blot for formidlingen. Det er kursUSDeltageren selv, der står for at dække udgifterne vedrørende forplejning. Der er ingen fortjeneste ved denne formidling for kursusvirksomheden, og ved videresalg til kursUSDeltageren bliver der lavet en specifik faktura, hvor det klart fremgår, hvad prisen er for henholdsvis kurset og overnatning samt bespisning.

H1 A/S har nedlagt følgende påstande:

1. MomspIigtige kursusvirksomheder har fuldt fradrag for momsen på udgifter til bespisning og overnatning, der bliver benyttet af kursUSDeltagerne og,
2. Fradragsbegrænsningsreglen i ML § 42, stk. 3, er i strid med stand still-klausulen i 6. momsdirektivs artikel 17, stk. 6.

Sidstnævnte påstand i afgørelsen vedrører et krav om tilbagebetaling af moms og er derfor ikke omfattet af denne analyse, da det ikke er relevant for denne afhandling.

Skatteministeriet har overfor begge påstande nedlagt påstand om frifindelse.

Problemstillingen, der først tages op i SKM 2011.34 VLR og dernæst i SKM 2012.583 HR, er en eksisterende problematik som tidligere er blevet drøftet, og derfor er spørgsmålet, hvorvidt disse afgørelser i henholdsvis Landsretten og Højesteret blot et yderligere fortolkningsbidrag, eller om de giver en afklaring til problemstillingen.

Landsskatterettens afgørelse er kun behandlet i et meget begrænset omfang i afsnit 5.2.2.2, da Landsskatteretten ikke bidrager med noget nyt i forhold til Landsretten.

5.2.2 VESTRE LANDSRET AFGØRELSE SKM 2011.34 VLR.

5.2.2.1 ANBRINGENDER

H1 gør i anbringenderne gældende, at eftersom indtægtsgrundlaget udgør kursusgebyret eksklusiv udlæg for ophold med videre, og kursusvirksomheden blot indkøber bespisning og overnatning på vegne af kursUSDeltageren, driver selskabet momspligtig virksomhed med henholdsvis afholdelse af kursusaktiviteter og med videresalg af hotel- og restaurationsydelser. Derfor er det efter H1's overbevisning, at det må være kursUSDeltagerne, der er omfattet af fradragsbegrænsningen, jf. ML § 42, stk. 3. Det har derudover efter H1s opfattelse været hensigten fra starten, at det er den endelige forbruger, der skal begrænses i fradragsretten. SKAT mener i modsætning til H1 ikke, at H1 kan anses for at drive momspligtig virksomhed med videresalg af hotel- og restaurationsydelser og SKAT mener derfor ikke de er berettiget til fuldt fradrag.

H1 gør endvidere gældende, at der er forskel på de virksomheder, der rammes af den oprindelige fradragsbegrænsningsregel i ML § 16, stk. 3, og de virksomheder, der rammes af den nugældende ML § 42, stk. 3. I den oprindelige bestemmelse var det alle momspligtige virksomheder, der kunne være omfattet af fradragsbegrænsningen, hvilket stemmer overens med skatteministeriets udtalelse. Derimod mener H1, at ML § 42, stk. 3 kun gælder for ydelser med henblik på videre-slag fra kursusvirksomheden til kursUSDeltagerne. Ydermere gør H1 gældende, at bestemmelsen i ML § 42, stk. 3 har et selvstændigt indhold, og samlet set må være en materiel ny regel jf. SKM 2007.784 SR³⁹. Skatteministeriet mener dog, at det hele tiden har været hensigten med ML § 16, stk. 3 at en række udgifter, der ansås for at have privat karakter, eller, hvor der var farer for misbrug var undtaget for fradragsretten. Derfor var det blot en præcisering af ML § 42, stk.1 da kursusvirksomhederne blev omfattet og ikke en udvidelse.

H1 henviser endvidere til SKATs praksisændring,⁴⁰ hvorved SKAT gav kursusvirksomheder ret til fuldt fradrag ved salg til momsfritaget virksomheder, dog betinget af en specifik faktura med opdeling af udgifter til henholdsvis kurser og forplejning. Med henvisning til denne praksisændring gør H1 gældende, at det samme burde gælde ved momspligtige virksomheder, da det efter H1s mening ikke kan have været hensigten med den valgte lovfortolkning, at det blot er de momsfritagede, der er omfattet, set i forhold til et konkurrencemæssigt perspektiv.

³⁹ SKM 2007.784 SR:

⁴⁰ Praksis ændringen jf. SKAT's besvarelse 28. februar 2005 samt SKM 2007.784 SR vil blive gennemgået yderligere i afsnit 5.3.1

SKAT udtaler, vedrørende den ændrede praksis, at der ikke fra SKATs side er givet en accept for, at kursusudbyderen selv kan vælge, om de vil specificere regningen og dermed opnå fuldt fradrag, eller lade være og kun opnå 25 procent. Efter SKATs overbevisning skal kursusudbyderen drive selvstændig, økonomisk virksomhed jf. ML § 3 med afsætning af overnatning og bespisning for selv at kunne vælge. Dette mener SKAT, som tidligere nævnt, ikke er tilfældet i sagen, da de ser overnatning og bespisning som et naturligt led i kursusvirksomhedens aktivitet. Endvidere mener SKAT, at ML § 42, stk. 3 ville efterlades uden reelt indhold, hvis kursusvirksomheden selv kunne vælge faktureringsmåden og dermed opnå fuldt fradrag.

Under vidneforklaringerne forklarer IJ og NK, som begge har arbejdet for SKAT, at de blev lært, at kursusvirksomhederne, mod en specificeret faktura, kunne opnå fuldt fradrag, så det var kursusdeltageren, der var begrænset i fradragsretten. Disse vidneforklaringer tilsidesætter SKAT, med den begrundelse, at H1 alene ud fra vidneforklaringerne ikke kan løfte bevisbyrden om, at der skulle bestå en anden praksis, hvor kursusvirksomheden også ved salg til momspligtige kursusdeltagere kunne opnå fuldt fradrag mod en specificeret faktura..

Afsluttende mener skatteministeriet ikke, som H1 gør gældende, at ML § 42, stk. 3 er i strid med momsens neutralitet, og at der sker en dobbeltfradragsbegrænsning. Skatteministeriet mener, at det ved praksisændringen netop sikres, at kursusvirksomhedernes kunder stilles momsmæssigt neutralt.

5.2.2.2 BEGRUNDELSE OG RESULTAT

Landsretten tager skatteministeriets påstand om frifindelse til følge med den begrundelse, at ML § 42, stk. 3 ikke indebærer en udvidelse men blot en opretholdelse af fradragsbegrænsningen, som var gældende da 6. momsdirektiv trådte i kraft og derfor ikke er i strid med stand still-klausulen, jf. MSD artikel 176, 2. afsnit. Ydermere begrunder landsretten afgørelsen med, at da kursusvirksomheder blev momspligtige var det med henblik på at rette den ML ind efter 6. momsdirektiv.

Endvidere finder Landsretten det ikke godtgjort, at der af flere skatteregioner er fulgt denne såkaldte praksisændring, hvor kursusvirksomheder er blevet indrømmet fuldt fradrag uanset ordlyden i ML § 42, stk. 3, og landsretten mener derfor ikke, at H1 kan påberåbe sig dette.

Det samme gjorde sig gældende i landsskatteretten, hvor to medlemmer når frem til, at kursusvirksomheden er berettiget til at fradrage 25 procent af momsen på indkøb, der vedrører overnat-

ning og bespisning af kursUSDeltageren, og samtidig mener landsskatteretten heller ikke, at selskabet er omfattet af den særlige praksisændring. Endvidere har landsskatteretten ved henvisning til kendelsen i Landsskatteretten SKM 2001.548 LSR, modsat sig, at ML § 42, stk. 3 er i strid med momssystemdirektivet og stadfæster dermed den påklagede afgørelse. Det ene retsmedlem finder, at begrænsningen af kursusvirksomheders fradragsret er en begrænsning af den fulde og generelle fradragsret i ML § 37, stk.1, som ikke var gældende da 6. momsdirektiv trådte i kraft og derfor ikke blot er en præcisering af gældende ret og derfor er i strid med stand still-klausulen, jf. MSD artikel 176, 2. afsnit. Retsmedlemmet giver derfor medhold i klagen.

Landskatteretten stadfæster regionens afgørelse grundet stemmeflertallet og nægter selskabet fuld fradragsret for momsen af overnatning og bespisninger indkøbt til brug for momspligtige kursusvirksomheder jf. ML § 42, stk. 3.

5.2.3 HØJESTERETS AFGØRELSE SKM 2012.583.HR

5.2.3.1 ANBRINGENDER

H1 har i deres anbringender supplerende anført i Højesteret at den tidligere ML § 16, stk. 3 alene vedrørte tilfælde, hvor virksomhederne selv var forbruger, hvorimod den nugældende ML § 42, stk. 3 vedrører tilfælde, hvor kursusvirksomheden anvender disse ydelser til videresalg. Den nugældende bestemmelse hviler, ifølge H1, på et andet princip og derfor er ML § 42, stk. 3 ugyldig, da den er i strid med stand still-klausulen i MSD artikel 176, 2. afsnit.

Endvidere bliver det i anbringenderne anført af H1, at ML § 42, stk. 3 medfører en dobbelt fradragsbegrænsning, samt at der er et konkurrenceforvridende element, idet kursusvirksomhederne opnår et større momsfradrag ved helt eller delvist momsfritaget kursUSDeltagere end ved momspligtige kursUSDeltagere. Dette er, som H1 anfører det, i strid med det bagvedliggende neutralitetsprincip.

Biintervenienten, Dansk Erhverv, tilslutter sig H1 og påpeger, at identitets- og neutralitetskravet ikke er opfyldt, idet fradragsbegrænsningen er blevet ændret fra at påhvile kursUSDeltageren til at påhvile kursusvirksomheden. Ydermere følger det, efter Dansk Erhvervs overbevisning, ikke identitets- og neutralitetskravet, at udgifter omfattet af fradragsbegrænsningen ikke blot omfatter kost til indehaver og medarbejder, men nu også omfatter bespisning af kursUSDeltagere. Under dette anbringende bliver hele problematikken vedrørende fortolkningen af begrebet repræsentation taget op. Dansk Erhverv forsøger at overføre den skatteretlige fortolkning af begrebet repræ-

sensation som fortolkningsbidrag til den momsretlige fortolkning af begrebet. Dansk Erhverv henviser til afgørelsen SKM 2001.589 VLR⁴¹, hvor domstolene ikke anerkender bespisningen som repræsentation, da repræsentation anses som noget frivilligt, hvorimod sponsorerne i denne afgørelse havde krav på bespisning, og derfor er dette ikke omfattet af begrebet repræsentation.

Endvidere påpeger Dansk Erhverv, at der ikke er set eksempler på, at hotelydelser, der bliver opkøbt med henblik på videreslag, har været omfattet af fradragsbegrænsningen i den dagældende ML § 16, stk. 3 og derfor ikke burde være omfattet af den nugældende ML § 42, stk. 1, nr. 6.

Skatteministeriet har supplerende anført, at de ikke anser ML § 42, stk. 3 for at være i strid med stand still-klausulen jf. MSD artikel 176, 2. afsnit, samt at der blot er tale om en præcisering og ikke en udvidelse, som modparten anfører. Ydermere anfører skatteministeriet, at ved indførelsen af ML § 42, stk. 3 som en præcisering af ML § 42, stk. 1, blev repræsentation videreført som bespisning af kursUSDeltagerne samt hotelophold blev videreført som udgifter til overnatning af kursUSDeltagerne. Denne ændring blev, ifølge skatteministeriet, foretaget for at imødegå snyd, således momspligtige kunder ikke kunne undgå ML § 42, stk. 1, nr. 1, 5 og 6, ved at indkøbe bespisning og overnatning gennem kursusvirksomheden og opnå fuldt fradrag. Endvidere fastslår skatteministeriet, at de skatteretlige repræsentationsbegreb, jf. SKM 2001.589 VLR ikke kan overføres på det momsretlige begreb repræsentation.

Ydermere bestrider skatteministeriet, at ML § 42, stk. 3 medfører en dobbelt fradragsbegrænsning og anfører samtidig, at dette er uden relevans for vurderingen af, hvorvidt ML § 42, stk. 3 er i strid med fællesskabsretten. Slutteligt bestrider skatteministeriet, at deres praksisændring fører til konkurrenceforvridning, men anfører igen, at dette er uden relevans for vurderingen af, hvorvidt ML § 42, stk. 3 er i strid med stand still-klausulen, jf. MSD artikel 176, 2. afsnit.

5.2.3.2 BEGRUNDELSE OG RESULTAT

Højesteret i SKM 2012.583 HR tager blot stilling til, hvorvidt den dagældende bestemmelse i ML § 16, stk. 3 stemmer overens med nuværende ML § 42, stk. 3 og er i strid med stand still-klausulen i MSD artikel 176, 2. afsnit. Højesteret laver en ”allerede fordi” afgørelse grundet H1’s supplerende anbringende, hvor de anfører at ML § 42, stk. 3 er ugyldig idet den strider mod stand still-klausulen. Domstolen tager derfor kun stilling til, hvorvidt det er i strid med fælles-

⁴¹ SKM 2001.589 VLR vedrører en fodboldklubs bespisning af sponsorer. Skattemyndighederne anser dette for repræsentationsudgifter og dermed er de ikke fradragsberettiget for denne udgift.

skabsretten og tager ikke stilling det bagvedliggende vedrørende fradragsretten. Der var ikke enighed blandt højesteretsdommerne og afgørelsen blev afgivet i dissens, med forholdet 3-2.

Tre ud af fem dommere udtaler, at ML § 42, stk. 3 blev indført i loven i 1994 for at bringe loven i overensstemmelse med 6. momsdirektiv. Det fremgår af bemærkninger til bestemmelsen, at der blot er tale om en præcisering, og at kursusvirksomheder nu blev momspligtige og omfattet af fradragsbegrænsningsreglen. De tre dommere mener ikke, at der er grundlag for at antage at bestemmelsen i ML § 42, stk. 3 ikke er identisk med den tidligere gældende bestemmelse ML § 16, stk. 3. Endvidere gør det sig gældende, at der ved udgifter ikke kun er tale om udgifter til virksomheders indkøb som slutbruger, men at det er alle slags udgifter. De tre dommere stemmer for at stadfæste landsrettens afgørelse.

To dommere udtaler, at udgangspunktet, da kursusvirksomheder blev momspligtige, var at kursusvirksomhederne kunne fratrække momsen på de varer og ydelser, som blev indkøbt til brug for deres leverancer jf. ML § 16, stk. 1 (nu ML § 37, stk. 1). Kursusvirksomhederne var dog også omfattet af fradragsbegrænsningen i ML § 16, stk. 3 (nu ML § 42 stk. 3).

Endvidere er det, efter de to dommers opfattelse, sådan, at kursusvirksomheden ved kursusaftalen forpligter sig til at levere forplejning til kursusedtagerne og modtager vederlag for forplejningen. Derfor finder de to dommere ikke, at der er grundlag for at anse udgiften som repræsentation, der efter deres opfattelse beskrives som opmærksomhed eller kommerciel gæstfrihed over for forretningsforbindelser, hvilket efter de to dommers opfattelse er det modsatte af et salg mod fuldt vederlag.

Ydermere påpeger de to dommere, at det samme gør sig gældende for hotelophold, da det fremgår af de almindelige momsretlige principper, at det er sidste led i omsætningskæden, der begrænses i deres adgang til fradrag vedrørende hotelophold. Samtidig begrundes dette med, at der i forarbejderne til den tidligere ML § 16, stk. 3, står, at denne bestemmelse er indført for at hindre vanskeligheder ved afgrænsningen over for privat forbrug og at hindre misbrug af fradragsretten. På baggrund af ovenstående finder de to dommere at ML § 42, stk. 3 ikke blot er en præcisering, men en yderligere begrænsning end ML § 42, stk. 1 og derfor anses for at være i strid med stand still-klausulen, jf. MSD artikel 176, 2. afsnit.

Afgørelsen træffes efter stemmeflertal og derfor stadfæstes landsrettens dom.

5.3 BEHANDLING AF AFGØRELSERNES RESULTATER

Problemet med både afgørelsen i Landsretten SKM 2011.34 VLR samt i Højesteret SKM 2012.583 HR er, at de efterlader en del løse ender, hvor der er en del relevante forhold, der ikke bliver taget stilling til.

For det første tager højesteret ikke stilling til, hvorvidt ML § 42, stk. 3 er en udvidelse af den daværende ML § 16, stk. 3 og dermed er i strid med stand still-klausulen jf. MSD artikel 176.

For det andet tager, hverken Landsretten eller Højesteret, ikke stilling til, at SKAT har foretaget en ulovhjemlet praksis igennem flere år der samtidig er i strid med hele hensigten med momssystemet fra EU's side. Landsretten og højesteret tager ikke fat i kernen ved momssystemet, nemlig neutralitetsprincippet og tager derfor ikke stilling til hele den meget relevante problemstilling om konkurrenceforvridning. Dette er ikke taget med i vurderingen af, hvorvidt ML § 42, stk. 3 er i strid med stand stil-klausulen. Det vidner mest af alt om mangel på forståelse for momssystemet og den bagvedliggende hensigt fra EU's side.

For det tredje tager højesteret ikke stilling til, hvad der er omfattet af begreberne repræsentation og hotel. Dette er en vigtig sontring for at kunne vurdere, hvorvidt ML § 42, stk. 3 blot er en præcisering eller en udvidelse. Højesteret har glemt den bagvedliggende jura, der er nødvendig ved vurderingen af, hvorvidt denne bestemmelse er i strid med stand still klausulen jf. MSD artikel 176, 2. afsnit..

Disse tre forhold vil blive behandlet i nedenstående afsnit.

5.3.1 UDVIDELSE ELLER BLOT EN PRÆCISERING?

Det har fra starten, som det fremgår af direktivet, været hensigten, at det er den endelige forbruger, der skal bære momsen, og hvis de foregående led belastes af momsen, vil dette være en momsmæssig behandling der er i strid med neutralitetsprincippet.

H1 gør i Landsretten gældende, at hele formålet med købet af overnatning og bespisning blot er at formidle det videre, altså sælge det videre til kursUSDeltageren. Det er ikke for at få en fortjeneste, men blot at yde en service for kursUSDeltagerne, og det er ikke et mål i sig selv. Endvidere argumenterer H1 for, at det fra starten har været hensigten med bestemmelsen i ML § 42, stk. 2 og 3 at sikre begrænset fradragsret for hotel- og restaurationsydelser for den, der reelt set bruger ydelsen og derfor den, der er sidste led i kæden. Biintervenient Dansk Erhverv har til støtte for H1 i Højesteret tilsluttet sig og påpeget at identitets- og neutralitetskravet ikke er opfyldt, idet

fradragsbegrænsningen er blevet ændret fra at påhvile kursusdeltageren til at påhvile kursusvirksomheden.

I teorien⁴² fremgår det, at EU-domstolen har fastslået, at der er fuldt fradrag, når der er direkte og umiddelbar tilknytning mellem en omkostning og momspligtig transaktion. Det er dog af EU-domstolen overladt til de nationale domstole at konkretisere begrebet fra sag til sag. Men som eksempel nævnes:

*”indkøb af varer til videresalg klart er afholdt før det momspligtige salg og lige så klart medgår til salget”*⁴³.

I denne situation drejer det sig om overnatning og bespisning, hvilket blot er en del af en kursuspakken og ikke er et mål i sig selv. Ved eksterne kurser kan der komme folk fra forskellige steder i verden, og derfor er overnatning og bespisning en nødvendighed for at deltage i kurset, men derfor er det ikke et mål i sig selv. Det er dog stadig en nødvendighed. Kursusvirksomhederne sælger denne samlede pakke som en service for sine kunder, og derfor er det ikke dem, der er den endelige forbruger af bespisningen samt overnatningen.

Der er i bemærkningerne til lov nr. 102 af 31. marts 1967 ikke nævnt noget vedrørende videresalg, og det må derfor formodes, at det ikke har været hensigten, at det skulle være omfattet af fradragsbegrænsningen. Endvidere var der i den daværende ML en bestemmelse, der opfangede disse videreslagssituationer. Det fremgår af de specielle bemærkninger til ML § 16, stk. 4, at(egen fremhævelse):

*”Bestemmelsen i paragraffens stk. 4 er indsat for at tydeliggøre, at der ikke skal ske **dobbeltbeskatning af varer og ydelser**, som virksomheden selv fremstiller (præsterer) eller **forhandler** i tilfælde, hvor varerne m. v. anvendes af virksomhedens ejer, eller de **anvendes til de i paragraffens stk. 3 omhandlede formål**.”*⁴⁴

Det kan synes besynderligt, eftersom videresalg ikke er nævnt som værende omfattet af ML § 16, stk. 3 og var omfattet af en undtagelse til fradragsbegrænsningen i ML § 16, stk. 4, nu er omfattet af bestemmelsen ML § 42, stk. 3. Derfor vil det alt andet lige være en udvidelse af formålet

⁴² jf. afsnit 4.2.2.1

⁴³ Lars Loftager Jørgensen m.fl.: *”Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger”*, 5. udg., side 870

⁴⁴ Lov nr. 102 af 31. marts 1967

med bestemmelsen, hvis videresalg findes at være omfattet af fradragsbegrænsningsreglen, jf. ML § 42, stk. 3.

Herudover fremgår det af afgørelsen SKM 2007.784 SR, at formålet med ML § 42, stk. 2 har været at begrænse fradragsretten hos slutbrugeren. Derimod er ML § 42, stk. 3 indført for at sikre, at der ikke skal være mulighed for at opnå fuldt momsfradrag på blandt andet restaurationsydelser ved at lade disse indgå i samlede kursuspakker. Hvis man i tidligere gældende lov havde en bestemmelse, der tog hånd om disse videresalgssituationer for at undgå en dobbeltbeskatning, er det besynderligt, at denne bestemmelse er taget ud til fordel for en bestemmelse, der netop bringer denne problematik op igen. Ud fra bestemmelsens ordlyd samt de specielle bemærkninger til lov nr. 102 af 31. marts 1967, må det antages at det aldrig har været hensigten at opsætte en fradragsbegrænsning ved videresalg, men blot ved det, der er anvendt af virksomheden selv. Det står blandt andet i bemærkningerne at(egen fremhævnning):

*”De indkøb m. v., som ifølge paragraffens stk. 3 ikke kan medføre fradrag for indgående afgift, er indkøb af levnedsmidler, som foretages af en virksomhed til **bespisning af personalet**. Det er endvidere anskaffelse og drift af bolig **for personalet** og af børnehaver, feriehem m. v. samt indkøb m. v., som vedrører anden naturalaflønning **af personalet**. ”*

Det vidner om, at hensigten med ML § 42, stk. 3 fra starten har været at begrænse fradragsretten ved virksomhedens eget forbrug. Det har ikke været hensigten at begrænse fradragsretten ved videresalg, hvilket H1 også pointerer. Derfor er det usandsynligt, at det, som skatteministeriet udtaler i Landsretten, blot er for at præcisere rækkevidden af ML § 42, stk. 1, nr. 1, 5 og 6 vedrørende kursusvirksomheder, at der blev indsat en fradragsbegrænsning i ML § 42, stk. 3.

5.3.2 SKATs PRAKSISÆNDRING

SKAT har gennem en praksisændring forsøgt at fastsætte rækkevidden af ML § 42, stk. 3. Her har SKATs hovedcenter udtalt⁴⁵, at grunden til denne fradragsbegrænsning jf. ML § 42, stk. 3 hos kursusvirksomheden er for at sikre, at kursUSDeltageren kun får fradrag for 25 procent vedrørende hotel og bespisning. De opstiller som eksempel (indkøb kursusvirksomhed):

⁴⁵ SKM 2011.34 VLR

Hotel og bespisning:	4.000 kr.
Moms heraf:	1.000 kr.
Frdrag(25 pct.):	250 kr. ⁴⁶

Dette betyder, at kursusvirksomhedens reelle udgift bliver på 4.750 kr. Regnestykket ser således ud, når kursusvirksomheden sælger videre til momspligtige kursusedtagere som samlet pakke:

Samlet kursuspakke:	9.750 kr.
Moms heraf:	2.437, 50 kr.
Frdrag(100 pct.):	2.437,50 kr. ⁴⁷

Som det kan ses ud fra ovenstående eksempel, stemmer dette ikke overens med direktivet og hele formålet med momssystemet, nemlig at det er det sidste led, altså den reelle forbruger, der skal afgiftsbelastes. Fradragets ret har netop til formål at aflaste den momspligtige erhvervsdrivende. Det er, som påberåbt af H1, kursusvirksomheden, der rammes af den begrænsede fradragret og ikke kursusedtageren, som er den reelle forbruger af ydelsen.

For at bevare neutraliteten er det netop essentielt, at der er moms i alle omsætnings- og fremstillingsled, og at der derefter gives fradrag i de forudgående led, så momsen til sidst overvæltes på forbrugerens. Derved bevares momsens status som en forbrugsafgift. Dette kom også til udtryk i sagen C-62/93, BP Supergaz, som vedrører en tvist mellem selskabet BP Supergaz og skattekontoret i Athen, hvor den græske lov indeholder en bestemmelse, der ikke giver ret til fradrag for indgående moms. BP Supergaz kræver tilbagebetaling for den moms, de mener, er erlagt med urette. De påberåber sig, at den græske lov er i strid med flere bestemmelser i 6. momsdirektiv. Domstolen udtaler i præmis 16:

”Det er et grundlæggende princip i momsordningen, jf. herved artikel 2 i det første og det sjette direktiv, at der skal pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled, med fradrag af den moms, der umiddelbart har ramt de tidligere led.”

⁴⁶ Figur 1

⁴⁷ Figur 2

Samtidig udgør fradragsretten en integreret del af momssystemet jf. præmis 18(egen fremhævelse):

*”Fradragsretten i henhold til artikel 17 ff. i det sjette direktiv **udgør en integrerende del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses.** Det fremgår af Domstolens faste praksis (jf. bl.a. domme af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, præmis 15, 16 og 17, og af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 27), at denne ret umiddelbart omfatter hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled. Enhver begrænsning i fradragsretten har betydning for afgiftsbyrdens højde og må finde ensartet anvendelse i samtlige medlemsstater. Undtagelser er derfor kun lovlige i de tilfælde, som direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelse om.”*

Dette betyder, at det, ud fra domstolens synspunkt er en al for tung momsmæssig byrde, hvis fradragsretten begrænses for de mellemliggende led. Dette er netop tilfældet med kursusvirksomheder, hvis den nationale bestemmelse i ML § 42, stk. 3 skal fortolkes, således det er kursusvirksomheden, der begrænses ved videreslag af overnatning og bespisning af kursusedtagerne. Det er reelt set ikke kursusedtagerne, der er den endelige forbruger, og som belastes med momsen.

I en udtalelse fra SKAT hovedcenteret erkender SKAT da også, at denne metode ikke fungerer efter hensigten, når det drejer sig om ikke-momsregistrerede kursusedtagere. Der opstår en situation, hvor der bliver betalt dobbeltmoms.

Der blev i 2004 rejst et spørgsmål til SKAT vedrørende denne problemstilling. I et brev den 28. februar 2005 svarede SKAT, at dette kunne afhjælpes ved, at kursusudbyderen ved salg til ikke-momsregistrerede kursusedtagere kunne få fuldt fradrag, mod at der blev lavet en specifik faktura. Af denne specificerede faktura skal det fremgå, hvor stor del af udgifterne, der går til henholdsvis kursus og overnatning samt bespisning.

Der sker senere en yderligere udvidelse af denne praksis ved et bindende svar i SKM 2007.784 SR. I dette bindende svar bliver det slået fast, at det ikke kun er ved ikke-momsregistrerede, at undtagelse er gældende, men også for virksomheder med delvis fradragsret, altså momsfrie/momspligtige kursusedtagere. Der har derfor åbnet sig en mulighed for kursusudbyderen til at opnå fuldt fradrag ved salg til ikke-momsregistrerede og delvis registrerede mod en specificeret faktura, hvor overnatning og bespisning faktureres særskilt.

I afgørelsen SKM 2012.583 HR kan der stilles tvivl ved, hvorvidt Højesteret tilsidesætter SKATs praksis helt eller delvist. Højesteret udtaler i begrundelsen til resultatet af dommen:

”Det kan ikke føre til et andet resultat, at der i administrativ praksis eventuelt har været givet momsfradrag i videre omfang i visse tilfælde...”

Forinden er dommerne i Landsretten nået frem til resultatet:

”Det er ikke godtgjort af HI, at der i en eller flere skatteregioner har været fulgt en praksis, hvorefter kursusvirksomheder – uanset ordlyden i momsloven § 42, stk. 3 – er blevet indrømmet fuld fradragsret for moms af indkøb mv., som vedrører overnatning og bospisning af virksomhedens kursusdeltagere.”

Højesteret tager ikke stilling til, at SKAT reelt set fører en ulovhjemlet praksis. Højesteret antager blot, at den praksis vedrørende specificeret faktura til momspligtige kursusdeltagere ikke har været ført i alle regioner og derfor ikke er en generel praksis fra SKATs side. På den måde ”slipper” de for at tage stilling til, om den praksis, SKAT ellers fører, er ulovhjemlet. Det er meget kritisabelt, at højeste instans i Danmark ikke tager den problemstilling op. Det efterlader kursusvirksomhederne med en meget åben afgørelse, hvor Højesteret enten helt eller delvist tilsidesætter SKATs praksis. Frem for alt, fremgår det ikke af ordlyden af hverken ML eller forarbejderne hertil, at der ved en specificeret faktura kan opnås fuldt fradrag, hverken ved salg til momspligtige eller momsfritage. Tilsiddesætter Højesteret kun SKATs praksis delvist, betyder dette, at SKAT fortsat vil føre en ulovhjemlet praksis. Denne delvise tilsidesættelse vil medføre et skærpet krav til kursusvirksomhederne om, at kende deres deltagere i forhold til, hvilken pris de skal give samt, hvordan det skal faktureres.

Tilsidesætter Højesteret SKATs praksis helt, efterlader Højesteret kursusvirksomhederne tilbage med udgangspunktet, som netop udløste denne praksisændring. Det fremgår ikke af ML, at måden, hvorpå man fakturere skal have betydning for fradragsretten. Derfor bør denne domsafsigelse tolkes, således at højesteret har valgt at tilsidesætte SKATs praksis helt. På den måde, kan der blive rettet op på den skævvridning ML § 42, stk. 3 medfører ved en lovændring. Dette er et spørgsmål om retssikkerhed, da det som borger/virksomhed er svært at gennemskue, hvad der egentlig er gældende ret, når den praksis SKAT følger ikke står skrevet i den pågældende lov.

Nedenfor er derfor illustreret, hvilken momsmæssig konsekvens afgørelsen har haft:

Før SKATs praksisændring ⁴⁸		
	Salg til momspligtige kursusedtagere	Salg til momsfritagede kursusedtagere
Kursusvirksomheden:	Samlet faktura	Samlet faktura
Overnatning/bespisning	4000	4000
Moms	1000	1000
Fradrag	250	250
Udgifter i alt	4750	4750
Kursusedtageren:		
Moms	1187,5	1187,5
Fradrag	1187,5	0
Udgifter i alt	4750	5937,5

Før Højesteretsafgørelse ⁴⁹				
	Salg til momspligtige kursusedtagere		Salg til momsfritagede kursusedtagere	
Kursusvirksomheden:	Specificeret faktura ⁵⁰	Samlet faktura	Specifik faktura	Samlet faktura
Overnatning/bespisning	4000	4000	4000	4000
Moms	1000	1000	1000	1000
Fradrag	1000	250	1000	250
Udgifter I alt	4000	4750	4000	4750
Kursusedtageren:				
Moms	1000	1187,5	1000	1187,5
Fradrag	250	1187,5	0	0
Udgifter I alt	4750	4750	5000	5937,5

⁴⁸ Figur 3

⁴⁹ Figur 4

⁵⁰ Denne faktureringsmetode er den H1 mener, at de bør kunne benytte sig af jf. SKATs praksis

Efter Højesteretsafgørelse – i tilfælde af delvis tilsidesættelse af praksis⁵¹			
	Salg til momspligtige kursusedtagere	Salg til momsfritagede kursusedtagere	
Kursusvirksomheden:		Specific faktura	Samlet faktura
Overnatning/bespisning	4000	4000	4000
Moms	1000	1000	1000
Fradrag	250	1000	250
Udgifter I alt	4750	4000	4750
Kursusedtageren:			
Moms	1187,5	1000	1187,5
Fradrag	1187,5	0	0
Udgifter I alt	4750	5000	5937,5

Som det blandt andet fremgår af figur 3, før Højesteretsafgørelse, kunne kursusvirksomhederne, som følge af SKATs praksisændring, fakturere samlet eller specificeret. Det skal dog nævnes, at kursusvirksomhederne ikke havde valget af faktureringsmetode ved salg til momspligtige kursusedtagere, men som det fremgår, ville det ikke have nogen betydning for hverken skatteprovenuet eller prisen til kursusedtageren, om den ene eller den anden metode benyttes. SKAT ville blot have fulgt den oprindelige hensigt fra direktivet; at det er sidste led der skal bære momsen, ved at lade kursusvirksomhederne opnå fuld fradrag mod en specificeret faktura.

Det fremgår af det bindende svar fra SKAT⁵², at det har været formålet med ML § 42, stk. 2 at begrænse fradragsretten hos den endelige forbruger. ML § 42, stk. 3 blev indført, da kursusvirksomheder blev momspligtige jf. ML § 13, stk. 1. nr. 3, med det formål, at man ikke skulle kunne snyde sig til at opnå fuldt momsfradrag på overnatning og bespisning, ved at købe disse igennem samlede kursuspakker.

Før praksisændringen og før højesterets afgørelse, hvor kursusudbyderen ved salg til ikke-momsregistrerede var begrænset i sin fradragsret udløste dette dobbeltmoms. Dette sker på baggrund af, at den moms, som ikke er fradragsberettiget (750 kr.) indgår i den samlede pakkepris for kurset. Der beregnes derefter moms af den samlede pris, hvilket udgør 187,5 kr. af de 750 kr. som kursusedtageren ikke har fradragsret for og der er derfor tale om dobbeltmoms. Dette har, som det fremgår af det bindende svar, ikke været hensigten med lovbestemmelsen og ville være i

⁵¹ Figur 5

⁵² SKM 2007.784 SR

strid med MSDs neutralitetsprincip, og derfor foretog man denne praksisændring. Dog vil denne problemstilling opstå på ny, hvis Højesteret tilsidesætter SKATs praksis fuldstændig, da det vil kræve en lovændring af ML § 42, stk. 3 for at rette op på problemet vedrørende dobbeltmoms.

Endvidere fremgår det af figur 4, at kursusvirksomheden har større udgifter ved de kurser, der bliver udbudt til momspligtige grundet den begrænsede fradragsret. Dette er en konkurrenceforvridning, at det bliver afgørende for virksomhedens udgifter, om de sælger ydelsen til en momspligtig kursUSDeltager eller til en momsfritaget kursUSDeltager. Dette er i strid med neutralitetsprincippet, da virksomheden er nødsaget til at sætte prisen for ydelsen i forhold til, om det er en momspligtig eller ikke/delvis momspligtig kursUSDeltager, de sælger ydelsen til og vil i situationen skulle kende kursUSDeltagerens momspligtige status førend, de kan give en pris. Der vil dermed opstå en meget tydelig konkurrenceforvridende forskelsbehandling af kursUSDeltageren. Endvidere vil det administrativt blive en stor byrde for kursusvirksomhederne, da de på forhånd netop skal kende sin kunde, før der kan gives en pris. Dette er i strid med hele momssystemet, det fremgår af præamblen til momssystemdirektivet, at:

”Det er nødvendigt at søge at mindske de administrative og statistiske formaliteter for virksomhederne, navnlig for de små og mellemstore virksomheder...”⁵³

Dette problem ville blive løst, ved at følge momssystemets udgangspunkt; at sidste led skal belastes af afgiften. Ved at lade kursusvirksomheden få fuldt fradrag mod at lave en specificeret faktura til kursUSDeltageren og lade kursUSDeltageren være begrænset i sin fradragsret, ville dette lette det administrative for både kursusvirksomheden samt kursUSDeltageren. På den måde ville det samtidig følge formålet med Momssystemdirektivet. Ydermere vil det ikke påvirke skatteprovenuet som det fremgår af figur 4 og 5.

Skatteministeriet vælger endvidere at se bort fra, om ML § 42, stk. 3 medfører en dobbeltfradragsbegrænsning, da det er deres overbevisning at det er uden betydning for, om bestemmelsen er i strid med stand still-klausulen. Det er også korrekt antaget, at problematikken vedrørende dobbeltmoms, ingen betydning har for, hvorvidt ML § 42, stk. 3 er i strid med stand still-klausulen. Det har dog stadig betydning for H1's første påstand; om der med urette er nægtet fuldt fradrag. Derfor kan det synes besynderligt at modparten ikke pointerer dette.

⁵³ Momssystemdirektivets præambel, jf. betragtning 48

Samtidig bestrider skattemyndighederne hele problemstillingen om konkurrenceforvridningen mellem kursusvirksomheder ud fra samme begrundelse, at det er uden betydning for vurderingen af, hvor ML § 42 stk. 3 er i strid med stand still.klausulen.. Igen er det uforståeligt, at modparten ikke påpeger, at dette også kan have betydning for, om denne fradragsbegrænsning er i strid med momsens neutralitetsprincip. To meget relevante problemstillinger der ender med at være meget afgørende for sagens udfald, bliver nævnt i starten af modpartens anbringender, hvorefter de bliver tilsidesat af Skatteministeriet.

Det har fra direktivets oprindelse været hensigten, at det er sidste led i kæden, der skal belastes af afgiften og at fradragsretten netop har til formål at aflaste den momspligtige erhvervsdrivende. Derfor vil det alt andet lige skabe konkurrenceforvridning, hvis momsfradraget afhænger af, om ydelsen sælges til en momspligtig eller ikke-momsregistreret/delvis registreret. Højesteret anerkendte ikke den anvendte praksis af SKAT, og eftersom dette ikke anerkendes, står kursusvirksomhederne igen med et problem vedrørende dobbeltmoms. Som det blandt andet fremgår af figur 3, vil der ved salg til ikke-momspligtige opstå et problem vedrørende dobbeltmoms, hvilket uden tvivl er i strid med både hensigten med momssystemet samt neutralitetsprincippet. Der er et helt grundlæggende problem i forhold til den anvendte momsbehandling der ikke stemmer overens med direktivet og hele formålet med momssystemet herunder neutralitetsprincippet. Det er sidste led, altså den reelle forbruger der skal belastes af afgiften. Det er kursusvirksomheden der efter de gældende regler rammes af den begrænsede fradragsret og ikke kursUSDeltageren som er den reelle forbruger af ydelsen.

Derudover er der som tidligere skrevet et helt tydeligt problem i behandlingen af gældende ret på dette område, da SKAT anvender en praksis udarbejdet af SKAT selv, som gældende ret. SKAT har jf. Grundlovens § 43 ikke kompetence til at fastlægge regler der går ud over, hvad der kan udledes af den pågældende bestemmelse Dette sætter hele retssikkerheden på spil, dog vil denne betragtning ikke være en del af analysen, men indeholdes i perspektiveringen, kapitel 7.

5.3.3 FORTOLKNING AF BEGREBERNE REPRÆSENTATION OG HOTEL I FORHOLD TIL DIREKTIVET

Ved en fortolkning af hvad der reelt set skal forstås ved begrebet repræsentation, anses det både i teorien og i SKATs vejledninger, som udgifter, virksomheden afholder for at få afsluttet forretninger eller til at knytte eller bevare forretningsforbindelser. Disse udgifter består som oftest i

udgifter til blandt andet restaurationsbesøg, rejser og tobak samt drikkevarer. Det er ikke udgifter, som virksomheden afholder over for virksomhedens egne medarbejdere eller ejerkreds.⁵⁴

Hotellophold omfatter som regel midlertidigt logi, som er omfattet af ML § 41, stk.1, nr. 6, grundet et ønske om at begrænse luksusforbrug.⁵⁵ Denne sondring, af hvad der skal forstås ved blandt andet repræsentation, er en vigtig faktor til at vurdere, hvorvidt ML § 42, stk. 3 blot er en præcisering eller en udvidelse af den tidligere ML § 16, stk. 3 og derfor ville være i strid med stand still-klausulen i MSD artikel 176.

I det bagvedliggende momssystemdirektiv står der, at repræsentation og hotellophold ikke giver ret til fradrag jf. artikel 176:

"... Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag."

Udgangspunktet er dog stadig, at fradragsretten er altafgørende for momsens neutralitet, og derfor vil Rådet ved enstemmighed fastsætte de udgifter, der ikke giver ret til momsfradrag, som det fremgår af MSD artikel 176. Medlemsstaterne er på nuværende tidspunkt stadig ikke nået til enighed om disse udgifter, og derfor er stand still klausulen i artikel 176 stadig gældende. Medlemsstaterne kan derfor stadig opretholde de undtagelser til fradragsretten som var omfattet af den nationale lovgivning pr. 1. januar 1979.

Den tilsvarende bestemmelse stammer tilbage fra momsloven nr. 102 af 31. marts 1967 § 16, stk. 3 pkt. e og f, hvori der står: *"Repræsentation og gaver."* og *"... samt hotellophold."*

Et relevant spørgsmål i denne sammenhæng er, hvorvidt opfattelsen af, hvad luksusforbrug, underholdning og repræsentation omfatter, er den samme fra medlemsland til medlemsland. Ved gennemgangen af dette, er der taget udgangspunkt i den spanske, svenske og engelske sprogversion i forhold til den danske.

I den engelske er ordene oversat til(egen oversættelse): *"... such as that on luxuries, amusements(morskab) or entertainment."*

⁵⁴ Den juridiske vejledning, afsnit c.c.2.2.2.5.4 samt

Søren Engers Pedersen og Merete Andersen: *"moms 1 Fradragsret"*, 4. udg., side 34-35

⁵⁵ Søren Engers Pedersen og Merete Andersen: *"moms 1 Fradragsret"*, 4. udg., side 35-36

Den svenske er oversat til(egen oversættelse): “... sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen(**fornøjelse**) eller underhållning.”

og den spanske er oversat til(egen oversættelse): ”... tales como los de lujo, recreo(**fritid/morskab**) o representación.”.

Det kan af ovenstående udledes, at eftersom direktivet ikke laver en mere dybdegående beskrivelse af hensigten i forhold til de enkelte begreber, vil der opstå divergenser ved oversættelsen til enkelte nationale sprogversioner af direktivet. Uklarhed opstår blandt andet ved den engelske og svenske version, der anvender to ord i deres oversættelse, der tilnærmelsesvis har samme betydning, nemlig underholdning, hvor vi på dansk anvender henholdsvis underholdning og repræsentation. Det vil derfor være svært at opnå den ensartethed, der ønskes fra EUs side, så længe det ikke er helt klart udspecificeret, hvad hensigten samt formålet med bestemmelsen er. Dette fremgår også i forbindelse med Skatteministeriets besvarelse af spørgsmål nr. 20-25 stillet af Skatteudvalget i forbindelse med lovforslagets behandling jf. Folketingstidende 1993/94, tillæg B, spalte 1044 ff., hvor det fremgår af svaret fra Skatteministeren vedrørende 6.momsdirektivs artikel 17, stk. 6, at:

”... Bestemmelsen er efter min opfattelse så uklart formuleret, at det er meget usikkert, i hvilket omfang et medlemsland kan indføre afløftning af repræsentation (42, stk. 1, nr. 5), af hotelmoms (42, stk. 1, nr. 6) samt af overnatning og bispisning af kursusedtagere m.v. (42, stk. 2) uden risiko for EF-retlig vanskeligheder, så længe der ikke er opnået enighed i EF om spørgsmålet”.

Det er åbenlyst, at fortolkningen af disse begreber er svær, og selvom EU gjorde det mere klart med momssystemdirektivet, hvad hensigten samt formål er med de enkelte bestemmelser, vil der højst sandsynligt altid opstå divergens i oversættelsen fra medlemsland til medlemsland.

I en henvendelse fra Ernst & Young A/S til Folketingets skatteudvalg i 1995, har selskabet påpeget, at forslaget til lovændring rejser nogle spørgsmål vedrørende rækkevidden af nogle begreber, herunder blandt andet repræsentation. Ved forslaget foreslås en ændring i ML § 42, stk. 1, nr. 5 i form af at præcisere bestemmelsen så den stemmer overens med det bagvedliggende direktiv. Som nævnt tidligere tilføjes nogle begreber for at nærme sig ordlyden i direktivet. Grunden til at man tilføjede ”restaurationsydelser”, skyldtes, at udtrykket ”repræsentation” efter Europa-Kommissionens opfattelse kun dækker over udgifter til blomster, tobak og lignende, hvilket ligger langt fra den danske opfattelse af begrebet ”repræsentation” og er en meget snæver af-

grænsning af repræsentationsbegrebet. Derfor tilføjes begrebet ”restaurationsydelser”, hvilket blot, som tidligere nævnt, er en sproglig tilpasning og ikke en ændring af retstilstanden.⁵⁶

Det er tidligere slået fast i Kommissionens forslag til 6. momsdirektiv af 20. juni 1973, at grunden til at nægte fradrag for blandt andet repræsentation er, jf. SKM 2003.322 TSS, at:

”Det har vist sig, at visse udgifter, der afholdes inden for rammerne af normal erhvervsvirksomhed, tillige vedrører private formål og opdelingen af sådanne udgifter i en forretningsmæssig og en privat del kan ikke underkastes nogen egentlig kontrol.

*For at sikre en ensartet opkrævning af de egne indtægter og samtidig undgå misbrug og afgifts-
svig har man fastsat at de i stykke 6 opregnede kategorier af udgifter ikke giver fradragsret”.*

I de specielle bemærkninger til Lov nr. 102 af 31. marts 1967 fremgår det også, hvad repræsentation blandt andet omfatter (egen fremhævelse):

*”... afgift af indkøb m.v., der vedrører repræsentation og gaver, ikke kan fradrages. Denne begrænsning indebærer bl.a., at der ikke i den udgående afgift kan fratrækkes afgift, der er betalt ved afholdelse af **forretningsfrokoster**.”.*

Derudover er der i stk. 4 indsat en bestemmelse, der tydeliggøre, at der ikke må ske en dobbeltbeskatning af varer og ydelser, som virksomheden selv fremstiller eller forhandler. Kursusvirksomheder var ikke momspligtige, da Lov nr. 102 af 31. marts 1967 var gældende, da det kun var varer ikke ydelser der var momspligtige. Derfor havde kursusvirksomhederne ingen fradragsret før i tiden. Men hensigten med fradragsbegrænsningen, ud fra bemærkninger, giver et billede af, at når man fokuserer på begrebet repræsentation, er der tale om ydelser, hvor kunderne ikke betaler et vederlag for ydelser, som fx forretningsfrokosten.

Det må dermed kunne udledes af ovenstående, at det man har ønsket at begrænse, har været det, der er blevet benyttet af virksomheden selv og dermed ikke det, som virksomheden sælger videre mod vederlag. Derfor må det siges at være en meget bred fortolkning af begrebet ”repræsentation”, der er foretaget ved afgørelsen SKM 2012.583 HR, når bespisning som kursusedtageren selv betaler, bliver anset som ”repræsentation”.

⁵⁶ Folketingets webarkiv Lovforslag L 258 bilag 9, se bilag kapitel 10

I Højesteret anser biintervenienten Dansk Erhverv, at fortolkningen af det momsretlige og skatteretlige begreb af repræsentation er identiske. Skatteudvalget når frem til samme resultat og derudover er sammenligningen nævnt i Ligningsvejledningen. Hvis begrebet repræsentation var identisk henholdsvis momsretligt og skatteretligt, ville afgørelsen SKM 2001.589 VLR, hvilket Dansk Erhverv anfører, om fodboldsponsorbilletter og bespisning, uden videre føres over på denne begrebsafklaring. I denne afgørelse anerkendte SKAT repræsentation som noget frivilligt, og ikke noget sponsorerne havde krav på. Det må dog afsluttende anføres, at eftersom at der ikke er taget stilling til det fra domstolens side i nogen afgørelse, må det stadig stå uklart, om fortolkningen af de skatteretlige begreber kan overføres direkte på fortolkningen af de momsretlige begreber.

Derudover påpeger Dansk Erhverv, at begrebet ”repræsentation” skal forstås således, at det ikke giver kursUSDeltageren aftalemæssigt krav på bespisningen. Derfor må et kursus, der også omfatter bespisning, således vederlaget for kurset omfatter bespisning, ikke være omfattet af begrebet ”repræsentation”. Det har, som det fremgår af de specielle bemærkninger til Lov nr. 102 af 31. marts 1967, været hensigten med fradragsbegrænsningerne, at under begrebet ”repræsentation” hører ydelser, hvor kunden ikke betaler et vederlag for ydelsen, som fx forretningsfrokoster.

Angående begrebet ”hotel”, forholder det sig at således, at kursusvirksomhederne videresælger hotelovernatning til kursUSDeltageren i form af samlet pakke, herunder kursus plus forplejning. Opstilles en situation, hvor kursUSDeltageren i stedet for at benytte sig af den samlede pakke tog et hotelværelse på et hotel, må det formodes at være samme forhold der gør sig gældende. Hotelsektoren driver momspligtig virksomhed ved udlejning af værelser, hvilket betyder, at hotellet kan få fuldt fradrag, jf. ML § 37, stk. 1. Det ville være i strid med momsens neutralitet, hvis det kun er hotelsektoren der kan opnå det fulde fradrag og vil være en skævvridning af konkurrenceforholdende mellem kursusvirksomhederne og hotelsektoren, hvis dette gør sig gældende.

Skatteministeriet har anført, at ML § 42, stk. 3 ikke er i strid med stand still-klausulen, da det blot er en præcision af de gældende regler, før 6. momsdirektiv trådte i kraft. Det er begrebet ”repræsentation” der videreføres som bespisning af kursUSDeltagerne og hotelophold som udgifter til overnatning af kursUSDeltagerne. Grunden til, at det er omfattet af fradragsbegrænsningen, er, for at undgå snyd i form af at købe disse ydelser gennem en kursusvirksomhed og opnå fradrag uberettiget. Skatteministeriet holder fast ved, at det er selve arten af udgifterne, der er afgø-

rende for om de er omfattet af fradragsbegrænsningen. Det er derfor efter Skatteministeriets tolkning uden betydning, om det anvendes til videresalg til tredjemand eller til eget forbrug.

Hele problematikken består i, at begreberne hotel og repræsentation er videreført fra tidligere ML § 16, stk. 3 som overnatning og bispisning. Forskellen består i, at det var udgifter til virksomhedens eget brug, vedrørende bispisning og overnatning, der var omfattet af fradragsbegrænsningen, jf. daværende ML § 16, stk. 3. Momsbehandlingen af denne fradragsbegrænsning, har ændret sig i den nuværende bestemmelse til, at omfatte videresalg til kursUSDeltageren. Dette var ikke hensigten i den oprindelige lov, som var gældende, da 6. momsdirektiv og herunder da stand still-klausulen trådte i kraft.

Der er tale om et nyt princip. I det supplerende retsgrundlag i SKM 2012.583 HR var der blandt andet medtaget EU-domstolens afgørelse C-460/07, Sandra Puffer. I denne afgørelse der blev anmodet om en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af 6. momsdirektiv artikel 17. Det fremgår af tredje præmis i C-460/07, at artikel 17, stk. 6 (nu MSD artikel 176) skal fortolkes således:

”... den i bestemmelsen omhandlede undtagelse ikke finder anvendelse på national bestemmelse, som ændrer en lovgivning, der var gældende på tidspunktet for direktivets ikrafttrædelse, og som hviler på andre principper end den tidligere lovgivning og som indfører nye procedurer.”

Det betyder derfor, at denne undtagelse i stand still-klausulen, som er omfattet af MSD artikel 176, ikke finder anvendelse på ændringer af bestemmelserne, der bygger på andre principper. Det er derfor afgørende for vurderingen af, hvorvidt ML § 42, stk. 3 er i strid med stand still-klausulen, at se på hensigten i den nationale lov, der var gældende 1. januar 1977, da 6. momsdirektiv trådte i kraft. Dette har, som det blandt andet også fremgår af EU-domstolens bemærkninger i Sandra Puffer-afgørelsen, været op til det enkelte medlemsland at fastlægge, hvad indholdet af gældende lov ved ikrafttrædelsen af 6. momsdirektiv var.

6 KONKLUSION

På baggrund af ovenstående analyse vil dette afsnit omfatte en sammenfattende konklusion med udgangspunkt i følgende ovennævnte problemformulering:

Med baggrund i den danske momslov sammenholdt med momssystemdirektivet behandles i denne afhandling eksterne kursusvirksomheders begrænsede fradragsret for overnatning og bespisning af kursusedtagerne. Dette set i forhold til, hvorvidt kursusedtageren er momspligtig, momsfri-taget eller delvis momspligtig. Hvilket giver anledning til følgende spørgsmål:

Er momslovens § 42, stk. 3 blot en præcisering eller bygger bestemmelsen på et helt nyt princip i forhold til den oprindelige bestemmelse ML § 16, stk., for dermed at være i strid med stand still-klausulen jf. momssystemdirektivets artikel 176?

Er SKATs praksis i relation hertil i strid med momssystemets neutralitetsprincip og i strid med momslovens § 42, stk. 3, samt hvordan skal eksterne kursusvirksomheder behandles efter afgørelsen SKM 2012.583 HR vedrørende fradragsbegrænsningen i § 42, stk.3?

Hele formålet med momssystemet er at lægge afgift på forbruget, hvilket gælder for alle varer og ydelser. Det helt grundlæggende princip for momssystemet er neutralitetsprincippet samt at sikre at medlemslandene respekterer merværdiafgiftens karakter som en almindelig afgift på forbruget. Og for at bevare neutraliteten, er det netop altafgørende, at der er moms i alle omsætnings- og fremstillingsled og at der derefter gives fradrag i de forudgående led, så momsen til sidst overvælttes på forbrugeren. Fradragsretten har netop til formål at aflaste den momspligtige erhvervdrivende.

Eftersom at ML § 16, stk. 3 var gældende da 6. momsdirektiv trådte i kraft, er ML § 16, stk. 3 omfattet af den såkaldte stand still-klausul, jf. MSD artikel 176, 2. afsnit. Grundet Stand-still klausulen kan medlemsstaterne opretholde de undtagelser der var omfattet af den daværende nationale lovgivning på tidspunktet for 6. momsdirektivets ikrafttræden. Medlemsstaterne må ikke indføre yderligere begrænsninger i adgangen til fradragsret men må gerne præcisere fradragsretten. Derfor skal det gøres klart, hvilket princip der helt præcis gjorde sig gældende for ML § 16, stk. 3.

Højesteret stadfæster i SKM 2012.583 med simpelt flertal, at der ikke er grundlag for at antage at bestemmelsen i ML § 42, stk. 3 ikke er identisk med den daværende ML § 16, stk. 3. Det er her

uden betydning for højesteret at kursusvirksomheden videresælger disse ydelser til kursusedtageren. Højesteret mener, at bestemmelsen gør sig gældende for alle udgifter selvom kursusvirksomheden ikke er slutbruger. Denne betragtning af, hvorvidt en ydelse er til virksomhedens eget brug eller er anskaffet med henblik på at sælge videre, er det centrale for, hvorvidt ML § 42, stk. 3 har ændret princip i forhold til den daværende ML § 16, stk. 3

Ved gennemgangen af ændringerne i momsloven, angående bestemmelserne ML § 13, stk. 1, nr. 3 og ML § 42, fra 1967 til nu, samt ud fra en fortolkning af formålet med bestemmelserne ML § 42, stk. 3 i forhold til den daværende ML § 16, stk. 3, må det, i modsætning til, hvad højesteret stadfæster, konkluderes at ML § 42, stk. 3 har et selvstændigt indhold i forhold til den daværende ML § 16, stk. 3. ML § 42, stk. 3 bygger på et andet princip end den daværende ML § 16, stk. 3. Det er derfor sket en udvidelse af bestemmelsen, hvilket er i strid med stand still-klausulen.

Problemstilling vedrørende videresalg og dobbeltbeskatning var omfattet af den tidligere ML § 16, stk. 4. Endvidere må det, vedrørende ML § 16, stk. 3, ud fra bestemmelsens ordlyd, samt de specielle bemærkninger til lov nr. 102 af 31. marts 1967, antages at det aldrig har været hensigten at opsætte en fradragsbegrænsning ved videresalg men blot ved det, der er anvendt af virksomheden selv.

Det vidner om, at hensigten med ML § 42, stk. 3 fra starten har været at begrænse fradragsretten ved virksomhedens eget forbrug. Det har ikke været hensigten at begrænse fradragsretten ved videresalg. Derfor er det usandsynligt, at det som skatteministeriet udtaler i landsretten, blot er for at præcisere rækkevidden af momsloven § 42, stk. 1, nr. 1, 5 og 6 vedrørende kursusvirksomheder, at der blev indsat en fradragsbegrænsning i ML § 42, stk. 3.

Herudover fremgår det af afgørelsen SKM 2007.784 SR at, formålet med ML § 42, stk. 2 har været at begrænse fradragsretten hos slutbruger. Derimod er ML § 42, stk. 3 indført, for at sikre at der ikke skal være mulighed for at opnå fuldt momsfradrag på blandt andet restaurationsydelser ved at lade disse indgå i samlede kursuspakker.

Derfor må det konkluderes at ML § 42, stk. 3 ikke blot er en præcisering af den daværende ML § 16, stk. 3. Den bygger på et nyt princip fordi at videresalg nu er omfattet af ML § 42, stk. 3 og derfor er i strid med stand still-klausulen.

Ydermere kan det ud fra gennemgangen af analysen konkluderes, at begreberne repræsentation og hotelophold ikke omfatter ydelser med henblik på videresalg. Dette er, i sammenhæng med ovenstående konklusion vedrørende ML § 42, stk. 3, afgørende for, hvorvidt ML § 42, stk. 3 blot er en præcisering af den tidligere ML § 16, stk. 3.

Ud fra bemærkningerne til lov nr. 102 af 31. marts 1967 fremgår det at repræsentation anses for ydelser, hvor kunderne ikke selv betaler et vederlag for ydelsen, som fx forretningsfrokost

Ved momspligtige eksterne kursusvirksomheder, står de blot for formidlingen og videresalg af overnatningen samt bespisningen. At højesteret i SKM 2012.583 HR når frem til at den ydelse kursusvirksomhederne leverer, er omfattet af begreberne hotel og repræsentation, må anses for at være en alt for vidtgående fortolkning. Det er i strid med momsens neutralitetsprincip, hvis det for kursusvirksomhederne skal være en momsmæssig belastning at de sælger disse ydelser videre til kursUSDeltagerne uden selv at være forbruger af ydelsen samt i strid med stand still-klausulen.

Det fremgår endvidere af ovenstående analyse, at SKAT har indført en praksis for at rette op på lovtekstens uhensigtsmæssigheder jf. afsnit 5.3.2. Denne praksisændring medførte en skrævvridning for kursusvirksomheder, i forhold til behandlingen af momsfradraget. Behandlingen af momsfradraget afhænger af om ydelserne, bespisning og overnatning, sælges til en momspligtig eller momsfritaget/delvis momsfritaget kursUSDeltager.

Det må ud fra ovenstående analyse konkluderes at Højesteret helt tilsidesætter SKATs praksis. SKATs praksis er i strid med det overordnede neutralitetsprincip samt med hele momssystemdirektivets formål, at det er den endelige forbruger der skal bære afgiften. SKATs praksis har ikke hjemmel i momsloven og det ville alt andet lige være i strid med grundlovens § 43, hvis SKAT forsat af højesteret kunne få lov til at føre en ulovhjemlet praksis.

Ved at Højesteret i SKM 2012.583 HR tilsidesætter SKATs praksis helt, efterlader det kursusvirksomhederne tilbage ved, hvad der følger af lovteksten. Dermed genopstår den problemstilling der netop mundede ud SKATs praksisændring. Derved er problemet vedrørende dobbelt-moms, når den momspligtige kursusvirksomhed sælger til momsfritaget kursUSDeltagere ikke løst. Samtidig løser det stadig heller ikke problemet med, at det er kursusvirksomheden der er begrænset i fradragsretten og ikke den reelle forbruger; kursUSDeltageren. Det er i strid med neutralitetsprincippet samt hele formålet med momssystemdirektiv, at det netop er den endelige forbruger der skal belastes af afgiften og momsen forbliver ikke neutral. Det vil kræve en lovæn-

dring af ML § 42, stk. 3 at rette op på problemet vedrørende dobbeltmoms samt at rette op på måden, hvorpå den begrænsede fradragsret behandles, så momsbehandlingen ikke fortsat er i strid med momssystemdirektivets formål og neutralitetsprincip

7 PERSPEKTIVERING

Hele problematikken vedrørende kursusvirksomheders begrænsede fradragsret i forhold til bespisning og hotelovernatning, er ikke fjernet fuldstændigt ved denne afgørelse i Højesteretten. Afgørelsen i Højesterets efterlader tre problemstillinger:

For det første en problemstilling i forhold til retssikkerheden. SKAT har fået lov til at føre en ulovhjemlet praksis, men, hvad værre er, tager Højesteret ikke stilling til dette.

For det andet er der fortsat en problemstilling, i og med at Højesterets tilsiddesættelse af SKATs praksis stadig efterlader en momsbehandling der er i strid med neutralitetsprincippet og hele formålet med momsstemdirektivet; at det er den endelige forbruger der skal belastes af afgiften.

Afsluttende kunne der forestilles et scenarie, hvor Højesteret, i SKM 2012.583 HR var nået frem til konklusionen at ML § 42, stk. 3 er i strid med stand still-klasulen, jf. MSD artikel 176, 2. afsnit, ville dette betyde, at kursUSDeltageren ville være omfattet af den begrænsede fradragsret. Derved kunne en helt ny problemstilling opstå, hvis man blot kigger på de ydelser, som kursUSDeltageren køber. Her kan man stille spørgsmålet, hvorvidt bespisning og hotelovernatning ikke blot er en biydelse til hovedydelsen, som i dette tilfælde er kurset?

7.1 RETSSIKKERHED

Den helt store problemstilling ved denne praksisændring, er noget der kun meget kort bliver drøftet i afgørelsen, nemlig retssikkerheden der bliver sat på spidsen da SKAT foretager denne praksisændring uden reelt at have hjemmel til det samt at der ikke bliver holdt en stringent linje fra SKATS side, vedrørende behandlingen af denne begrænsede fradragsret.

H1 A/S gør også opmærksom på at denne såkaldte praksisændring, hverken er omtalt i momsvejledningen eller offentliggjorte afgørelser. Højesteret vælger, som nævnt tidligere, ikke at tage stilling til, hvorvidt SKAT har foretaget en ulovhjemlet praksisændring.

I Grundlovens(herefter GRL) § 43 står der:

”Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov...”.

Der et strikt hjemmelskrav skatteretten, jf. GRL § 43. Bestemmelsen er til hinder for anvendelsen af rammelovgivning inden for skatteretten. Dermed menes, at skattelovgivningen ikke kan udformes ved blot at angive overordnede og principielle regler med tilføjelse af, at lovgivningens

konkrete indhold fastsættes administrativt af skatteministeren. Dette forbud imod rammelovgivning, er ikke til hinder for at en lovgivning gives en normativt karakter, der kræver en fortolkning for at fastsætte det endelige indhold.⁵⁷ Legalitetsprincippet indtager i relation hertil en central placering i skattelovgivningen. Dette princip forhindrer, at beskatningen udtrækkes ud over analogifortolkningen. Det er et krav til lovgiver om, at være konkret når der udformes lovgivning. Endvidere er kravet om objektivitet meget væsentligt i sammenhæng med legalitetsprincippet. Dette indebærer at blandt andet behandlingen af de enkelte skatteydere skal være lige.⁵⁸

SKAT har ikke i forbindelse med denne praksisændring haft klare linjer, for behandlingen af disse udgifter der omfattes af den begrænsede fradragsret, jf. ML § 42, stk. 3. Det startede med en praksisændring, hvor kursusvirksomheder kunne opnå fuldt fradrag for udgifter i forhold til bespisning og overnatning ved salg til momsfritaget kursUSDeltagere, mod at de fremlagde en specificeret faktura. Derefter blev denne praksis udvidet ved også, at omfatte delvist salg til delvist momsfritaget kursUSDeltagere. Ydermere fremgår det af vidneforklaringerne i afgørelsen SKM 2011.34 VLR, at det er kutyme, at kursusvirksomhederne opnår fuldt fradrag mod specificeret faktura i alle tilfælde. Eftersom, at dette bliver tilsidesat af SKAT, vidner det om at SKAT ikke har haft klare linjer for, hvordan den begrænsede fradragsret, i forhold kursusvirksomheder, skal behandles. Der kan derved sættes spørgsmål ved, hvorvidt princippet om objektivitet og hermed legalitetsprincippet er overholdt i denne forbindelse men i særdeles også, at denne forskelsbehandling bliver foretaget på et ulovhjemlet grundlag.

GRL § 43 udelukker ikke at nærmere regler til lovens forståelse samt anvendelse fastsættes af skatteministeren i en bekendtgørelse, der dog er udstedt med hjemmel i den pågældende lov.⁵⁹ Administrative forskrifter er en vigtig del af skatterettens regelstof. De administrative forskrifter kan opdeles i to kategorier. Den ene kategori af administrativt fastsatte forskrifter er bekendtgørelser. Den anden kategori er de såkaldte generelle tjenestebefalinger så som SKATs juridiske vejledninger, styresignaler etc. Disse vejledninger er ikke bindende for den enkelte borger men er et udtryk for SKATs opfattelse af gældende praksis og er bindende for fx skatteforvaltningens medarbejdere. Domstolens præjudikater er derfor bindende for skattemyndighederne. I det omfang domstolene tilsidesætter en administrativ praksis, vil dette normalt resultere i et styresignal, hvor SKAT vejleder SKATs medarbejdere i rækkevidden af den afsagte doms fremadrettede

⁵⁷ Jan Pedersen m.fl.: *"Skatteretten 1"*, 6. udg., side 107

⁵⁸ Jan Pedersen m.fl.: *"Skatteretten 1"*, 6. udg., side 112

⁵⁹ Aage Michelsen m.fl.: *"Lærebog om indkomstskat"*, 13. udg., side 101-102

betydning. Derfor må det formodes at der fra SKAT's side vil blive udarbejdet et styresignal vedrørende Højesterets tilsidesættelse af SKATs praksis i SKM 2012.583 HR.⁶⁰

7.2 SPØRGSMÅL TIL EU-DOMSTOLEN

I og med at Højesteret ikke har fået rettet op på at momsbehandlingen af eksterne kursusvirksomheder, i forhold til bespisning og overnatning, stadig er i strid med neutralitetsprincippet og hele formålet med momsstemdirektivet; at det er den endelige forbruger der skal belastes af afgiften, ville det være oplagt at kommissionen stillede spørgsmålet videre til EU-domstolen, som blandt andet var tilfældet i sagen C-371-07.

C-371/07, Danfoss A/S og AstraZeneca A/S, er en præjudiciel afgørelse, der vedrører fortolkningen af artikel 17, stk. 6 i 6.momsdirektiv. Skatteministeriet var af den overbevisning at blandt andet vederlagsfri bespisning af forretningsforbindelser ved møder i virksomheden og vederlagsfri bespisning af personale ved afholdelse af møder i forbindelse med arbejdet i virksomheden var omfattet af ML § 42, stk. 1, nr. 1 og nr. 5. Vestre Landsret har blandt andet anført følgende spørgsmål:

”1) Skal artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i sjette momsdirektiv fortolkes således, at det er en betingelse for en medlemsstats nægtelse af fradragsret for forretningsforbindelser og personale i en virksomheds kantine i forbindelse med møder, at der forud for direktivets ikrafttræden var hjemmel i national lovgivning til den omhandlede nægtelse af fradrag, og at denne hjemmel i praksis blev anvendt af afgiftsmyndighederne, således at fradragsret for mærværdiafgiften af disse indkøb blev nægtet?

2) Har det ved besvarelsen af første spørgsmål nogen betydning, at virksomhedsdrevne kantiner før implementeringen af sjette momsdirektiv i 1978 ikke var momspligtige efter de gældende nationale momsregler i den pågældende medlemsstat, at de nationale fradragsbegrænsningsregler ikke blev ændret ved implementeringen af sjette momsdirektiv, og at det udelukkende var som følge af, at virksomhedsdrevne kantiner ved implementeringen af sjette momsdirektiv blev momspligtige, at fradragsbegrænsningsreglen kunne blive relevant for denne type virksomhed?”

Til disse spørgsmål svarer domstolen, at det grundlæggende princip blandt andet følger artikel 2:

⁶⁰ Aage Michelsen m.fl.: *”Lærebog om indkomstskat”*, 13. udg., side 111-114

”... følger af sjette direktivs artikel 2, at der skal pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled, med fradrag af den moms, der umiddelbart har belastet de tidligere led.”

Fradragsretten er et vigtigt element i momssystemet for at bevare neutraliteten. Endvidere påpeger domstolen i præmis 30, at hensigten med stand still klausulen var, at medlemsstaterne kunne opretholde de nationale undtagelser vedrørende retten til momsfradrag, der var gældende, inden 6. momsdirektiv trådte i kraft. I denne afgørelse når domstolen netop frem til den konklusion, at artikel 17, stk. 6, andet afsnit, skal fortolkes således, at den er til hinder for, at medlemsstaten anvender en undtagelse fra retten til fradrag, efter 6. momsdirektiv er trådt i kraft.⁶¹

Det blev ved EU-domstolen fastslået, at ML § 42, stk. 1, nr. 1 og nr. 5 ikke omfatter bespisning af hverken forretningsforbindelser eller personale i forbindelse med møder. Domstolen finder, at det er en udvidelse af den begrænsede fradragsret, som først er indført efter ikrafttrædelsen af 6. momsdirektiv og stemmer ikke overens med momsdirektivs formål.⁶²

I denne afgørelse er der tale om virksomhedsdrevne kantiner, der før implementeringen ikke var momspligtig, hvilket også gør sig gældende for kursusvirksomheder. Der er tale om ydelser, der bliver benyttet i forbindelse med et ”hovedformål”. Det er ikke et mål i sig selv, hverken at opnå bespisning eller overnatning, men kan være en nødvendighed. Derfor kan det være oplagt at lave en sammenligning mellem disse to problemstillinger. I Højesteretsafgørelsen SKM 2012.583 HR opfordrer H1 Højesteret til at stille præjudicielle spørgsmål til EU-domstolen, men dette vælger Højesteret ikke at gøre. Derfor er det nu op til Kommissionen at sikre sig at Danmark overholder sine forpligtigelser over for EU, og hvis ikke burde det forelægges for EU-domstolen.

7.3 HOVED- OG BIYDELSER

Hovedreglen angående biydelser, er, at biydelser de skal behandles på samme måde som den hovedydelse, den er en del af. Ved afgørelsen af, hvorvidt der er at gøre med en biydelse, skal der lægges vægt på, om ydelsen er et mål i sig selv eller et middel til at udnytte hovedydelsen for den gennemsnitlige forbruger. En af de faktorer, der kan spille ind ved vurderingen af, om ydelsen udgør en biydelse, er det samlede vederlag for de to ydelser. Det er vigtigt at se på, om biydelsen udgør en ikke-væsentlig del af det samlede vederlag. Hvis dette er tilfældet, er ydelsen blot en biydelse til hovedydelsen. Dog kan der, ved de tilfælde, hvor vederlaget for biydelsen

⁶¹ Sag c-371/07, jf. præmis 44

⁶² Sag c-371/07, jf. præmis 42-44

udgør en væsentlig del, stadig være tale om en biydelse, da der kan være så nær sammenhæng mellem de to ydelser, at det ville være kunstigt at dele dem op og anse dem for selvstændige hovedydelser. Hvis det vedrører to ydelser, hvoraf den ene kan fravælges, opfattes de to ydelser som to selvstændige hovedydelser. Selve faktureringen, i forhold til, om der faktureres samlet eller særskilt, har ingen afgørende betydning.⁶³

Skatteministeriet har supplerende anført i SKM 2012.583 HR vedrørende fradragsbegrænsningen ved bespisning og overnatning i forbindelse med kurset:

”Opfattelsen var, at overnatnings- og bespisningsydelserne måtte anses for accessoriske til kursusydelsen...”

Af dette fremgår det at de ikke ser overnatning og bespisning som en selvstændig ydelse men netop en biydelse. Som det også fremgår af afgørelsen SKM 2012.583 HR er overnatningen og bespisningen ikke et mål i sig selv og, jf. sagen C-349/96, Card Protection Plan, anses ydelsen for sekundær, når den ikke er et mål i sig selv:

”En ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser...”

Såfremt bespisning og overnatning udgør en biydelse til kurset, vil dette betyde, at det momsmæssigt skal behandles som hovedydelsen, altså kurset. Eftersom der er fuldt fradrag for kurset jf. ML § 37, stk. 1, skal der også gives fuldt fradrag for biydelsen.

⁶³ Den juridiske vejledning afsnit: D.A.4.1.5 Hovedydelser og biydelser(sammensatte ydelser)

8 ABSTRACT

This thesis analysis the restrictions on the right of deduction concerning external course businesses in reference to night accommodation at hotel and the provision of meals for course participants.

On the basis of the analysis can it be concluded, that the Danish value added tax (hereafter VAT) law section 42 (3) not only is a specification of VAT law section 16 (3) in the legislation then in force. VAT law section 42 (3) is therefore in contrary to the Council directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of VAT cf. paragraph 176 (2).

Additionally this thesis analysis the case law produces by the tax authorities in Denmark concerning the VAT law section 42 (3). This analysis is based on the Supreme Courts adjudication in the cases SKM 2012.583 HR and SKM 2011.34 VLR. On the basis of this adjudication, it can be concluded, that the Supreme Court set aside the case law produced by the tax authorities. This does however not solve the problem concerning VAT law section 42 (3) is contrary to principle of neutrality and the objectives of the VAT system cf. Council directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of VAT. This must be change in law.

9 KILDER

9.1 FAGLITTERATUR:

Blume, Peter. *Juridisk metodelære*. Jurist- og Økonomforbundet. 1. udgave, 2001.

Engers Pedersen, Søren og Merete Andersen. *Moms 1: Fradragsret*. 4. udgave. Karnov group, 2011.

Engers Pedersen, Søren og Merete Andersen. *Moms 2: Fritagelser og lønsum*. 3. udgave. Karnov group, 2010.

Johansen, Flemming Lind. *Momssystemdirektivet*. 1. udgave. Forlaget Thomson, 2008.

Michelsen, Aage og Steen Askholt m.fl.. *Lærebog om indkomst skat*. 13. udgave. Jurist- og Økonomforbundets Forlag. 2009.

Loftager Jørgensen, Lars og Børge Aagaard Pedersen m.fl.. *Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger*. 5. udgave. Forlaget Thomson, 2007.

Pedersen, Jan og Kurt Siggaard m.fl.. *Skatteretten 1*. 6. udgave. Karnov group, 2013.

Wegner, Morten. *Juridisk metode*. 3. reviderede udgave. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2000.

9.2 LOVGRUNDLAG OG VEJLEDNINGER:

Folketingstidende, Tillæg A, folketingsår 1966-1967, bemærkninger til lovforslaget

Folketingstidende, Tillæg A, folketingsår 1993-1994, bemærkninger til lovforslaget

Folketingstidende, Tillæg B, folketingsår 1993-1994, betænkning over Forslag til lov om merværdiafgift

Lov nr. 102 af 31. marts 1967

Lov nr. 204 af 10. maj 1978

Lov nr. 363 af 14. maj 1992

Lov nr. 375 af 18. maj 1994

Lov nr. 428 af 14. juni 1995

Lov nr. 277 af 27. marts 2012

LBK nr. 106 af 23. januar 2013

Den juridiske vejledning, afsnit D.A.1.1, D.A.1.2, D.A.1.3, D.A.4.1.5, C.C.2.2.2.5.4

Folketingets webarkiv Lovforslag L 258 bilag 9(se bilag kapitel 10)

9.3 AFGØRELSE OG BINDENDE SVAR

SKM 2001.589 VLR

SKM 2003.322 TSS

SKM 2007.784 SRSKATLR – SKATs bindende svar

SKM 2011.34 VLR

SKM 2012.583 HR

9.4 EU-RETLIGE DOKUMENTER SAMT AFGØRELSE

Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 – 6. momsdirektiv

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 – Momssystemdirektivet

Grøn bog: om momssystemets fremtid – På vej mod et enklere, mere solidt og effektivt momssystem, KOM (2010) 695 endelig

C-268/83, Rompelman

C-342/87, Genius Holding

C- 62/93, BP Supergaz

C-349/96, Card protection plan

C-435/05, Investrand

C-371/07, Danfoss A/S og AstraZeneca A/S

C-460/07, Sandra Puffer

10 BILAG

Skatteudvalget

L 258 bil. 9 - 0

Skatteministeriet

J.nr. 10.95-211-41

Den 19. MAJ 1995

211-41.bi2

ORIGINAL



Til

Folketingets Skatteudvalg

Ad forslag til lov om ændring af lov om merværdiafgift (momsloven) (Delvis fradragsret for hotel- og restaurationsydelser) (L 258 - bilag 2).

Ernst & Young A/S har i en henvendelse til udvalget påpeget, at forslaget rejser nogle spørgsmål, herunder spørgsmål om rækkevidden af forskellige begreber.

Hertil bemærkes: Baggrunden for den foreslåede ændrede formulering af momslovens § 42, stk. 1, nr. 5, er - som det fremgår af bemærkningerne til forslaget - at præcisere bestemmelsen i forhold til den bagved liggende EF-direktivbestemmelse. Når begrebet "underholdning" nævnes i den foreslåede bestemmelse, er det således, fordi det anvendes i den tilsvarende bestemmelse i 6. momsdirektivs artikel 17, stk. 6.

Begrebet "restaurationsydelser" nævnes i samme bestemmelse, fordi det hidtil anvendte udtryk "repræsentation" efter Europa-Kommissionens opfattelse ikke dækker det samme område, som vi her i landet forstår ved repræsentation, herunder f.eks. restaurationsydelser. "Repræsentation" i direktivets forstand omfatter kun udgifter til blomster, tobak og lign. Der er altså kun tale om en sproglig tilpasning, som ikke ændrer ved den gældende retstilstand på området. Det betyder også, at præciseringen af bestemmelsen ikke vil komme til at påvirke omfanget af fradragsretten for reklameudgifter.

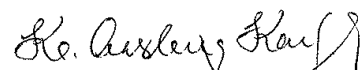
- 2 -

Med hensyn til den nærmere definition af "restaurationsydelser" kan jeg bekræfte, at begrebet også dækker sådanne ydelser, når de leveres af cafeterier, bistroer og lign. Med hensyn til rækkevidden af forslaget bemærkes i øvrigt, at baggrunden for forslaget er et ønske om at forbedre vilkårene for hotel- og restaurationsbranchen/turismen.

Efter forslaget vil det være en forudsætning for fradragsretten, at de pågældende udgifter er strengt erhvervsmæssige. Dette krav hænger sammen med et tilsvarende krav i 6. momsdirektiv. Der kan altså ikke gives fradragsret for luksusudgifter. Det er med andre ord kun rene erhvervsudgifter, der giver ret til fradrag. Som det fremgår af lov-bemærkningerne, giver udgifter, der indeholder et privat islæt, derfor ikke fradragsret. Samtidigt skal udgiften stå i et rimeligt forhold til erhvervsformålet. Udgiften skal svare til sædvanlige udgifter af den pågældende art. Her må der tages udgangspunkt i det normale udgiftsniveau. Afgrænsningen af nødvendige erhvervsudgifter i forhold til luksusudgifter må herudover bero på et mere konkret skøn.

Jeg skal endelig bemærke, at når der er foreslået en fradragsprocent på 25, hænger det alene sammen med den økonomiske ramme for forslaget. Der er altså ingen sammenhæng mellem den valgte fradragsprocent og de tilsvarende skattemæssige regler i ligningsloven eller EU-regler. Som det fremgår af forslagets bemærkninger, kan medlemslandene efter 6. momsdirektiv give adgang til momsfradrag på dette område, ligesom forslaget falder inden for et tidligere forslag til et 12. momsdirektiv fra Kommissionen, som imidlertid - som anført i henvendelsen - aldrig er blevet vedtaget.


Carsten Koch


/K. Aasberg Karlsen