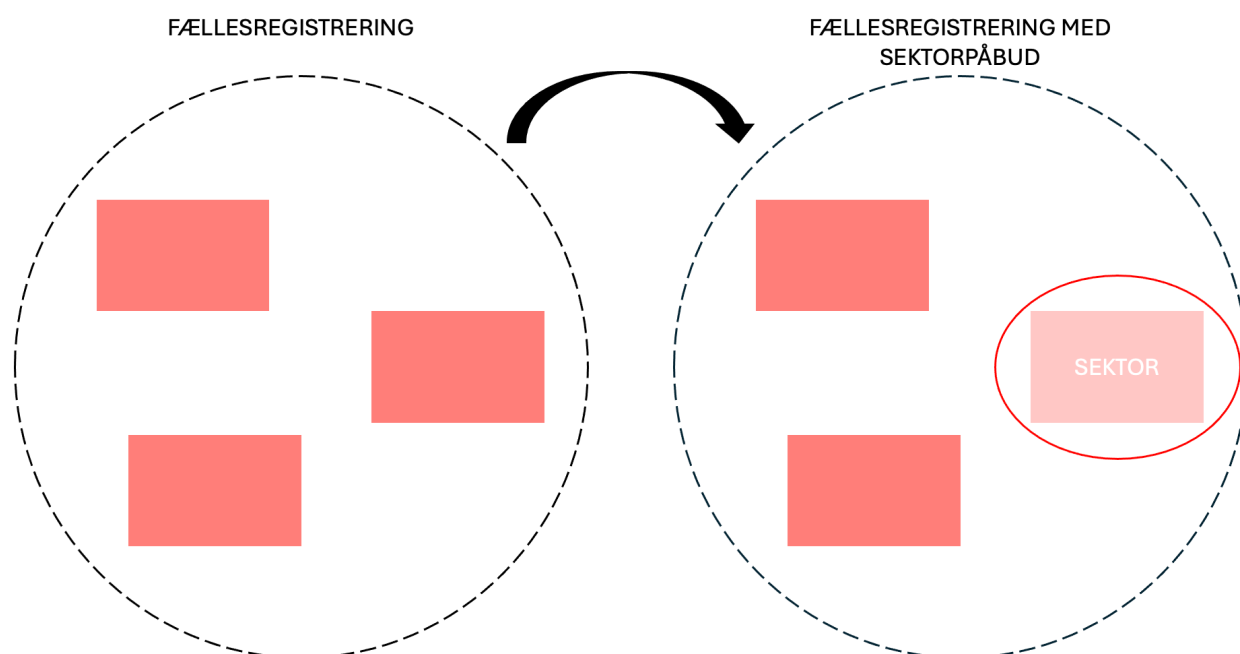


SEKTORPÅBUD I FÆLLESREGISTRERINGER

DEN MOMSRETSLIGE BETYDNING AF SEKTORPÅBUD TIL
FÆLLESREGISTRERINGER



MIA HOGGINS
THEA SKJØTT-VILLADSEN

31. maj 2024

Vejleder: Dennis Ramsdahl Jensen

Antal anslag inkl. mellemrum og figurer: 197.904

Aarhus Universitet

Abstract

The thesis primarily employs a legal dogmatic method to describe, interpret and analyse the applicable law, *de lege lata*. Furthermore, the thesis adopts legal policy viewpoints to discuss and assess whether the present national status of the law appears to be in compliance with the EU VAT Directive.

Article 11 of the VAT Directive contains an optional provision which allows the Member States to regard any person established in the territory of the same Member State who are closely linked financially, economically and organisational as a single taxable person for VAT purposes. This is referred to as a VAT group. As a result of the VAT group, the supplies of goods and services between the members of the VAT group fall outside the scope of VAT, meaning the internal VAT between the companies are eliminated, providing administrative relief. Denmark has implemented the provision in national legislation in the Danish VAT law (momsloven) § 47(4). By entering a VAT group, the deductible proportion is calculated on the entire VAT group's transactions, allowing the VAT group to optimise their right of deduction.

If a VAT group achieves a misleading deduction in relation to the actual use of goods or services, the Danish tax authorities (SKAT) can issue a sector division order. Therefore, the thesis focuses on the consequences of joining a VAT group, when it is subject to sector division, as well as the implications of sector division are for the VAT group's right to deduction. In order to analyse whether the Danish implementation of the VAT group provision is correct, a comparison will be made of the Danish, German and Swedish implementations. Furthermore, the issue of evasion in relation to VAT groups, the distinction between direct cost and general costs, as well as the conditions for imposing sector division are elucidated. Finally, the thesis discusses whether SKAT correctly issues sector division.

The thesis concludes that there is a significant difference in the implementation of the VAT group provision among the respective Member States. Sweden has delimited the group of persons restrictively, while Germany has a restrictive approach regarding the relationship of subordination with the controlling company. Both Member States have implemented the financial, economic and organisational criteria directly from the underlying VAT Directive,

which Denmark advantageously could implement, as the Danish provision seems overly restrictive if both taxable and non-taxable persons are included in the VAT group. Questions can also be raised regarding whether Denmark has implemented the provision correctly, as the financial link, according to the European Court of Justice, cannot be interpreted strictly.

In case the structure of the VAT group constitutes tax evasion, SKAT has the option to override a VAT group, following the recent Supreme Court ruling. This has previously not been an option, as Denmark has not implemented a measure to prevent tax evasion or avoidance, which is an option according to article 11(2) of the VAT Directive.

Sector division is implemented in momsloven § 38(3) and is an implementation of the VAT Directive point a-b of article 173(2). The provision only affects the sector's general costs, while the general costs of the entire VAT group are still calculated according to the general rules in momsloven § 38(1). Hence, it is important to distinguish between direct costs and general costs, as only the latter are affected by the sector division. To distinguish between these, two approaches are derived from the European Court of Justice, known as respectively the consumption-based test and the economically oriented test. SKAT and the Danish courts use both tests, which often yield different results.

The thesis derives five cumulative conditions before a sector division can be ordered. Through an analysis of three judgments in which a VAT group is ordered to divide into sectors, it can be seen that the conditions are generally met. However, issues often arise regarding two conditions: multiple operational activities and sector-specific expenses, where it is up to the VAT group to disprove the latter condition. The Courts applies the economic oriented test when classifying the expenses. This is contrary to previous case law, where the consumption-based test has seen used most often.

The judgments raise questions about whether SKAT correctly orders sector divisions, as they are justifying the sector division by stating that the right to deduction will better reflect the actual use of the expenses. Therefore, it is up for discussion whether it would be better to implement point a of article 173(2), which regulates the proportional right of deduction on the basis of the use made of all or part of the goods and services.

Indholdsfortegnelse

1 Indledning	1
1.1 Problemformulering	3
1.2 Afgrænsning.....	3
1.3 Metode	4
1.4 Retskilder	5
1.4.1 EU-ret.....	6
1.4.2 National ret.....	10
1.5 Struktur	11
2 Fællesregistrering i momsmæssig henseende.....	13
2.1 Fællesregistrering i henhold til momssystemdirektivet	14
2.2 Fællesregistrering i henhold til momsloven	16
2.2.1 Misbrug i fællesregistreringer	25
2.3 Etableret i mere end én medlemsstat	28
2.4 Sammenligning med andre EU-lande	30
2.4.1 Momsgrupper i henhold til tysk ret.....	31
2.4.2 Momsgrupper i henhold til svensk ret.....	34
2.4.3 Sammenligning af fællesregistreringsbestemmelserne	36
3 Fradragsret	40
3.1 Fuld fradragsret.....	42
3.2 Ingen fradragsret.....	42
3.3 Delvis fradragsret.....	43
3.3.1 Direkte omkostninger eller generalomkostninger?	44
3.3.1.1 Den konsumptionsbaserede test	45
3.3.1.2 Den økonomisk orienterede test	48
3.3.1.3 Sondring mellem den konsumptionsbaserede test og den økonomisk orienterede test	50
4 Sektoropdeling	57
4.1 Betingelser for sektoropdeling.....	58
4.1.1 Momspligtig og momsfritaget omsætning	59
4.1.2 Forskellige driftsaktiviteter	59
4.1.3 Sektorspecifikke udgifter	60
4.1.4 Forudgående ansøgning	62

4.1.5 Afgiftsneutralitet	63
4.2 Påbud om sektoropdeling	66
4.2.1 Bank-sagen	67
4.2.2 DSB-sagen	72
4.2.3 Louisiana-sagen	75
4.2.4 Sammenfald mellem sagerne	78
4.2.5 Sektorpåbud som værn mod afgiftsfordele?	82
4.3 Delkonklusion	85
5 Konklusion	86
Litteraturliste	
Bilag 1 – Oversigt over Louisiana	

1 Indledning

Merværdiafgiftssystemet bygger på princippet om, at der som hovedregel skal svares moms ved enhver transaktion mod vederlag, der foretages af en afgiftspligtig person, jf. momssystemdirektivet¹ art. 1 og 2. Ved afgiftspligtig person forstås enhver, der selvstændigt og uanset sted udøver økonomisk virksomhed, jf. MSD art. 9.

Dette betyder, at selskaber i en koncern skal svare moms af interne leverancer mod vederlag, såfremt leverancerne ikke er momsfritaget. Der findes dog en mulighed for momsmæssig fællesregistrering i MSD art. 11, som muliggør, at personer, der er etableret på samme medlemsstats område, og som er nært tilknyttet, kan anses som én og samme afgiftspligtige person i retlig forstand. Der er tale om en fakultativ bestemmelse, som en medlemsstat kan vælge at gøre brug af. Det er op til hver enkelt medlemsstat, om de ønsker at implementere bestemmelsen i national lovgivning, samt at præcisere nærmere krav til fællesregistreringen. Danmark har valgt at implementere bestemmelsen i national lovgivning i momsloven² § 47, stk. 4.

Ved at indgå i en fællesregistrering elimineres den interne moms selskaberne imellem, hvorfor en fællesregistrering kan optimere enhederne økonomisk, da man kan opnå en reduktion af den samlede momsbetaling. Dette er tilfældet, såfremt nogle enheder i fællesregistreringen har enten ingen eller delvis fradragsret for købsmoms, hvor andre enheder har fuld eller delvis fradragsret. Når enhederne er en del af en momsgruppe,³ og anses som én og samme afgiftspligtige person i momsmæssig henseende, kan de dermed opnå en højere delvis fradragsret.

Det oprindelige formål med bestemmelsen var at opnå administrativ forenkling samt bekæmpe misbrug.⁴ Der kan dog opstå problematikker, såfremt fællesregistreringen opnår

¹ Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (Momssystemdirektivet), herefter kaldt momssystemdirektivet eller MSD.

² LBKG nr. 209 af 27. februar 2024, Lovbekendtgørelse om merværdiafgift (Momsloven). Herefter momsloven eller ML.

³ Momsgruppe er synonym for fællesregistrering.

⁴ KOM(2009) 325, endelig, s. 3.

en for favorabel fradragssats i forhold til den faktiske anvendelse. I sådanne tilfælde ses det i dansk praksis, at myndighederne udsteder et sektorpåbud.

Muligheden for sektoropdeling er reguleret i MSD art. 173, stk. 2, litra a og b, som Danmark har implementeret i ML § 38, stk. 3. Formålet med sektorisk opdeling er at opnå en mere retvisende pro rata-sats, ved at myndigheden enten tillader eller påbyder, at fradragsretten fastsættes sektorvist. Sektoropdeling kommer dermed på tale, når de generelle regler i ML § 38, stk. 1, omkring delvis fradragsret, ikke vil give et retvisende grundlag for fradragsretten for fællesudgifterne. Såfremt en fællesregistrering bliver påbudt en sektoropdeling, kan dette have store økonomiske konsekvenser, da blot en lille ændring i pro rata-satsen kan resultere i en langt større afgiftsbelastning. Antallet af sektorpåbud har været kraftigt stigende, og det ses ofte påbudt til fællesregistreringer,⁵ hvorfor afhandlingen vil fokusere på sektorpåbud til fællesregistreringer.

Både praksis såvel som litteratur omkring sektorpåbud synes sparsomt, hvorfor det synes interessant for afhandlingen at forsøge at udlede, hvilke betingelser, der skal opfyldes, førend sektorisk opdeling kan påbydes. En af betingelserne for sektorisk opdeling er, at der skal kunne udledes sektorspecifikke udgifter. Ud fra retspraksis kan der udledes to forskellige måder at sondre på, hvorvidt en given udgift skal henføres som en direkte omkostning eller en generalomkostning, hvilket er særdeles relevant for sektorpåbud samt udledningen af sektorspecifikke udgifter. Det synes dermed interessant at undersøge, hvilken tilgang, de danske myndigheder og domstole anvender, samt hvilke konsekvenser de to tilgange kan have for udfaldet af fradragsretten.

Eftersom sektoropdeling ses påbudt til fællesregistreringer, for at imødegå for gunstig en fradragsret, vil afhandlingen ligeledes belyse, hvorvidt sektorpåbud anvendes med bestemmelsens intentionelle formål, samt hvorvidt der kan findes mere optimale løsninger til at imødekomme problematikkerne om fællesregistreringernes fradragsret.

⁵ Christiansen, *Skattemyndighedernes udfordringer ved fællesregistrering for moms*, s. 44.

1.1 Problemformulering

Specialeafhandlingen ønsker at præcisere, hvilke momsmæssige konsekvenser fællesregistrering har for selskaber, samt hvornår en fællesregistrering er at foretrække. Derudover ønskes det undersøgt, hvornår man bliver pålagt sektoropdeling i en fællesregistrering, og hvad sektorpåbud betyder for fællesregistreringens fradragsret.

I forbindelse med dette ønskes følgende belyst:

- *Misbrugsproblematikken i forhold til fællesregistreringer*
- *Er der forskel mellem henholdsvis den danske, tyske og svenske implementering af MSD art. 11?*
- *Sondringen mellem direkte omkostninger og generalomkostninger i forbindelse med fradragsret*
- *Hvornår kan der påbydes en sektoropdeling, og bliver sektorpåbud anvendt korrekt af de danske myndigheder?*

1.2 Afgrænsning

Afhandlingen spænder over et relativt bredt emne, da både fællesregistrering og sektoropdeling inddrages. Dette bunder i, at afhandlingens overordnede emne er sektorpåbud til fællesregistreringer. Der er mange problematikker inden for området, men grundet afhandlingens begrænsninger med hensyn til anslag, vil der forekomme afgrænsninger for at kunne nå i dybden med de behandlede emner. Der vil derfor afgrænses fra anmodning om sektoropdeling, da problematikkerne omkring sektoropdeling primært ses inden for sektorpåbud.

Specialeafhandlingen vil alene kort komme ind på problematikken omkring filialer og faste driftsteder for fællesregistreringer, samt hvorvidt myndighederne kan trække en fællesregistrering tilbage. Dette inddrages dog alligevel kort, da det synes relevant for det overordnede emne. Der inkluderes samtidig en enkelt sag fra Højesteret, som omhandler tilsidesættelse af en fællesregistrering som følge af misbrug. Dette er for at belyse aspektet om, hvornår der er tale om misbrug, om myndighederne har beføjelse til at handle på dette, samt sætte det i relation til, hvorvidt sektoropdeling påbydes for at undgå afgiftsfordele.

Af hensyn til afhandlingens omfang vil der ligeledes afgrænses fra at kigge på investeringsgoder med hensyn til fradragsretten ved indtræden i og udtræden af en fællesregistrering. Ydermere vil delregistreringer ikke behandles.

Der er derudover mange problematikker om sektoropdeling og lønsumsafgift. Der ses dog bort fra sager omhandlende lønsumsafgift, da afhandlingens fokus er momsretlige problematikker. Der er i afhandlingen inkluderet enkelte sager, der også omhandler lønsumsafgift, hvor fokuset alene vil være på det momsretlige i sagerne.

Slutteligt vil afsnittet om fradragsret ikke gå i dybden med samtlige betingelser for at opnå fradragsret, da det essentielle ved afsnittet er henholdsvis delvis fradragsret samt sondringen mellem direkte omkostninger og generalomkostninger.

1.3 Metode

Retsvidenskaben er generelt opdelt i seks hovedområder: retskildelære, retsdogmatik, retspolitik, komparativ ret, retssociologi og retshistorie.⁶ Afhandlingen vil tage udgangspunkt i den retsdogmatiske metode. Den retsdogmatiske metode systematiserer, beskriver, fortolker og analyserer gældende ret, *de lege lata*. Retsdogmatiske analyser har dermed formålet at finde en retssætning om gældende ret ved at fortolke retskilderne.⁷

Den retsdogmatiske analyse i afhandlingen bygges på EU-domstolens og nationale domme samt fortolkning af EU-ret og national ret. EU-retten har forrang for national dansk ret grundet lex superior-princippet.⁸ Gældende ret er dermed et udtryk for det resultat, EU-domstolen forventes at komme frem til gennem retsvidenskabelige analyser af relevante retskilder.⁹

⁶ Tvarnø & Nielsen, *Retskilder og retsteorier*, s. 54.

⁷ Tvarnø & Nielsen, *Retskilder og retsteorier*, s. 55.

⁸ Tvarnø & Nielsen, *Retskilder og retsteorier*, s. 61.

⁹ Tvarnø & Nielsen, *Retskilder og retsteorier*, s. 57.

Afhandlingen vil derudover anlægge retspolitiske synspunkter for at diskutere og vurdere, hvorvidt den nuværende nationale retstilstand synes at være i overensstemmelse med EU-retten.

Formålet med afhandlingen er at beskrive gældende ret ved den momsmæssige behandling af fællesregistrering samt de problemstillinger, der kan forekomme ved sektoropdeling. Der vil dermed ikke decideret kommenteres *de lege ferenda*, men afhandlingen vil dog på enkelte områder kommentere på mulig lovgivning, der synes at kunne optimeres.

Afhandlingen har ligeledes til formål at sammenligne momsloven med momssystemdirektivet, hvor det bagvedliggende formål er, hvorvidt Danmark har implementeret bestemmelsen om fællesregistrering korrekt i national ret. Ydermere vil der foretages en komparativ analyse mellem den danske, tyske og svenske lovgivning om fællesregistrering.

1.4 Retskilder

I afhandlingen inddrages direktiver, lovgivning, forarbejder til love og praksis samt retskilder.

Der inddrages såvel EU-retlige som nationale retskilder, eftersom der er et nært samspil mellem nationale og EU-retlige retskildeproducenter. Den nationale lovgivning inden for merværdiafgiftsretten er ikke autonom, men er en implementering af bagvedliggende EU-direktiver.¹⁰ Den Europæiske Unions Domstols¹¹ spiller dermed en væsentlig rolle inden for momssystemets område.

De nedenstående afsnit har til formål at beskrive de relevante retskilder, som anvendes i afhandlingen. Der vil ligeledes inddrages tysk og svensk lovgivning, som dog ikke gennemgås i retskildeafsnittet.

¹⁰ Ramsdahl, *Merværdiafgiftspligten*, s. 16.

¹¹ Herefter EU-domstolen.

1.4.1 EU-ret

EU-retten har forrang for national ret, hvorfor EU-retskilderne har en høj retskildemæssig værdi på momsområdet.

Retskilderne i EU kan opdeles i primær- og sekundærret, hvor traktaterne udgør primærretten. Traktaternes bestemmelser udgør grundlaget for EU-rettens andre regler, hvorfor disse skal være i overensstemmelse med traktaterne.¹²

EU-samarbejdet bygger på flere traktater, hvoraf de to primære traktater er henholdsvis Traktaten om Den Europæiske Union¹³ og Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde.¹⁴ De to traktater danner en ramme om EU-retten, og angiver formål, generelle principper samt regler i form af kompetencenormer om EU's institutioner og sekundærlovgivning.¹⁵ TEUF art. 110-113 indeholder EUF-traktatens fiskale bestemmelser. Efter TEUF art. 113 tillægges Det Europæiske Råd kompetence til at fremme og træffe afgørelse om harmonisering af indirekte skatter, herunder omsætningsafgifter, såfremt dette er nødvendigt for at sikre det indre markeds oprettelse og funktion samt undgå konkurrenceforvridning.

Den sekundære regulering, som også kaldes for den afledede EU-ret, kan ifølge TEUF art. 288, stk. 1, være forordninger, direktiver, afgørelser, henstillinger og udtalelser.¹⁶ Forordninger er almen gyldige og bindende, og dermed umiddelbart gældende i hver medlemsstat.¹⁷ Dette bevirker, at forordninger ikke skal implementeres i national lovgivning, og de er dermed direkte anvendelige.

I modsætning til forordninger skal direktiver derimod implementeres i den nationale lovgivning for at have retsvirkning. Et direktiv er alene bindende for medlemsstaterne, som det rettes til, hvorfor medlemsstaterne har pligt til at implementere direktiverne i national

¹² Folketinget, *TEUFs funktionsmåde*.

¹³ Herefter TEU.

¹⁴ Herefter TEUF.

¹⁵ Tvarnø & Nielsen, *Retskilder og retsteorier*, s. 141.

¹⁶ Listen i TEUF art. 288, stk. 1, er ikke udtømmende.

¹⁷ TEUF art. 228, stk. 2.

ret.¹⁸ Det overlades til den enkelte medlemsstat at bestemme form og indhold for implementeringen, mens direktivet er bindende med hensyn til det tilsigtede formål.¹⁹ Momssystemdirektivet er dog meget detaljeret, hvorfor der alene er begrænsede muligheder for skøn for medlemslandene ved implementeringen af direktivet i national ret.

Det nuværende MSD er en omarbejdning af det sjette momsdirektiv²⁰ og de stadig gældende bestemmelser i første momsdirektiv.²¹ MSD havde ikke til formål at ændre i lovgivningen, men udelukkende at samskrive det sjette direktiv samt opnå en mere klar og rationel lovgivning.²² Afgørelser vedrørende tidligere gældende direktiver er dermed fortsat gældende, og skal betragtes som henvisninger til det nye direktiv.²³

MSD, inklusive senere ændringer, er det vigtigste direktiv inden for momssystemets område, eftersom direktivet indeholder rammerne for den nærmere regulering af det fælles momssystem.²⁴

Foruden ovenstående er EU-retten ligeledes baseret på subsidiære kilder, som omfatter EU-domstolens retspraksis, international ret samt de almindelige retsprincipper.²⁵

Den Europæiske Unions Domstol

EU-domstolen træffer afgørelser i henhold til traktaterne,²⁶ hvis medvirken er at sikre de enkelte medlemsstater en ensartet ret.²⁷ EU-domstolen omfatter domstolen, retten og et antal

¹⁸ TEUF art. 228, stk. 2. Såfremt en medlemsstat ikke overholder sine forpligtelser, risikerer de en traktatbrudssag efter bestemmelserne i TEUF art. 258-260, hvorefter de kan ifalde et eventuelt erstatningsansvar.

¹⁹ TEUF art. 228, stk. 3.

²⁰ Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (Sjette direktiv).

²¹ Rådets direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter. (Første direktiv).

²² Den Juridiske Vejledning 2024-1 (herefter "DJV 2024-1") D.A.1.4.

²³ DJV 2024-1 D.A.1.4.

²⁴ Ramsdahl, *Merværdiafgiftspligten*, s. 20.

²⁵ EUR-Lex, *Primærretten i EU*.

²⁶ TEU art. 19, stk. 3.

²⁷ Blume, *Retssystemet og juridisk metode*, s. 98.

specialretter.²⁸ Den skal sikre, at lov og ret ved fortolkningen og anvendelsen af traktaterne overholdes.²⁹

EU-domstolen består af en dommer fra hver medlemsstat, og bistås af generaladvokater.³⁰ Generaladvokaternes opgave består i at udarbejde begrundede forslag til de domme, der skal afsiges.³¹ Udtalelserne fra generaladvokaterne er, modsat domstolen, ikke bindende, når der skal afsiges dom.³² Forslagene fra generaladvokaterne er dog oftest et kyndigt bud på den endelige afgørelse, hvorfor EU-domstolen ofte følger generaladvokaternes forslag.³³ Forslagene kan derfor anses for at være af stor retskildeværdi, selvom de ikke er bindende.

Retspraksis udgør en vigtig retskilde inden for EU-retten. EU-domstolen har, ifølge TEUF art. 267, kompetence til at afgøre præjudicielle spørgsmål. Det fremgår af samme bestemmelse, at EU-domstolen er den øverste autoritative fortolker af EU-retten, hvorfor præjudicielle afgørelser herfra udgør en væsentlig retskilde. Ifølge TEUF art. 288, stk. 4, er en afgørelse bindende i alle enkeltheder. Afgørelser fra EU-domstolen er dermed som udgangspunkt bindende for alle medlemsstater, hvad end disse har været omfattet af den enkelte sag eller ej. Medlemsstater er dermed forpligtede til at følge EU-domstolens afgørelser.³⁴ Såfremt afgørelsen angiver, hvem den er rettet til, er afgørelsen alene bindende for disse.

Præjudikater fra EU-domstolen udgøres dels af traktatbrudssager anlagt af Kommissionen efter TEUF art. 258, dels af præjudicielle afgørelser efter TEUF art. 267.³⁵ Såfremt der er tale om en afgørelse i henhold til TEUF art. 267, afgør EU-domstolen ikke sagen. De henviser alene til den rette fortolkning, hvorefter den endelige afgørelse træffes af den pågældende nationale retsinstans på baggrund af EU-domstolens fortolkning af MSD.³⁶ EU-domstolen kan kun afvise at træffe afgørelse om et præjudicielt spørgsmål, såfremt at det,

²⁸ TEU art. 19, stk. 1. På nuværende tidspunkt er der blot oprettet én specialret i form af EU-Personaleretten. Retten blev dog afviklet i 2016, jf. EUR-Lex, *Specialretter*.

²⁹ TEU art. 19, stk. 1.

³⁰ TEU art. 19, stk. 2.

³¹ TEUF art. 252 og Thygesen, *Grundlæggende principper*, s. 278.

³² Folketinget, *Hvad er en generaladvokat?*

³³ Datatilsynet, *Sager ved EU-Domstolen*.

³⁴ Blume, *Retssystemet og juridisk metode*, s. 278.

³⁵ Ramsdahl, *Merværdiafgiftspligten*, s. 22.

³⁶ Ramsdahl, *Merværdiafgiftspligten*, s. 22.

der ønskes en fortolkning af, mangler en forbindelse til virkeligheden og tvisten i hovedsagen, spørgsmålet er hypotetisk, eller hvis der mangler de retlige nødvendige oplysninger, for at der kan gives den mest hensigtsmæssige besvarelse af de præjudicielle spørgsmål.³⁷

Det fremgår af TEU art. 4, stk. 3, at medlemsstaterne er forpligtede til at *“træffe alle almindelige eller særlige foranstaltninger for at sikre opfyldelsen af de forpligtelser, der følger af traktaterne eller af retsakter vedtaget af EU-institutionerne”*. Artiklen er den mest omfattende hjemmel vedrørende EU-konform fortolkning, hvor TEUF art. 288 alene vedrører direktivers virkning.³⁸ Medlemsstaterne er dermed forpligtede til at tolke deres nationale momslov i overensstemmelse med EU-domstolens fortolkning af MSD, hvilket er et overordnet og meget vigtigt fortolkningsprincip.³⁹ Medlemsstaterne er forpligtede til EU-konform fortolkning i samtlige af deres roller som stat.⁴⁰

Ved fortolkningen af EU-retten er det anført, at EU-domstolen er den dømmende magt, og de, som har det sidste ord, i forhold til fortolkningen af EU-retten.⁴¹ Fortolkning af en EU-retlig bestemmelse bunder ikke udelukkende i bestemmelsens ordlyd, men også sammenhængen i forhold til formålet med selve bestemmelsen.⁴² De EU-retlige bestemmelser er komponeret i flere forskellige sprogversioner, som alle er autentiske, hvorfor fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse kræver en sammenligning af de forskellige sprogversioner.⁴³ Selvom de forskellige sprogversioner er enslydende, kan der opstå tvivl om fortolkningen af den EU-retlige bestemmelse.⁴⁴ Det er dermed vigtigt at forstå, hvad det egentlige bagvedliggende formål har været med bestemmelsen, så denne anvendes ensartet i alle medlemsstaterne. EU-domstolen har fastslået, at de begreber, der anvendes i MSD, skal have en såkaldt fællesskabsretlig betydning, medmindre det er bestemt fra direktivets side, at begreberne må fastsættes af medlemsstaterne selv.⁴⁵

³⁷ C-141/20, NGD, pr. 38.

³⁸ Neergaard & Nielsen, *EU-ret*, s. 230f.

³⁹ Neergaard & Nielsen, *EU-ret*, s. 228.

⁴⁰ Neergaard & Nielsen, *EU-ret*, s. 231.

⁴¹ Folketinget, *EU-Domstolen*.

⁴² C-141/20, NGD, pr. 43.

⁴³ C 283/81, Cilfit, pr. 18-20.

⁴⁴ Tvarnø & Nielsen, *Retskilder og retsteorier*, s. 175.

⁴⁵ Ramsdahl, *Merværdiafgiftspligten*, s. 25.

Kommissionen

Kommissionen har i henhold til traktaten initiativret, eneret og pligt til at forelægge forslag til retsakter, såfremt de finder det nødvendigt for at traktaternes bestemmelse opfyldes.⁴⁶ Kommissionen skal dermed sammen med EU-domstolen påse, at EU-retten opfyldes.⁴⁷ Såfremt Kommissionen skulle finde, at en medlemsstat har overtrådt sin forpligtelse i henhold til traktaterne, kan Kommissionen føre en traktatbrudssag for EU-domstolen mod den pågældende medlemsstat.⁴⁸

1.4.2 National ret

Danmark indførte momslovgivningen som et af de første lande.⁴⁹ Formålet med momslovgivningen dengang og nu er, at den skal være neutral, så der ikke forekommer konkurrenceforvridning.⁵⁰ I 1973 indtrådte Danmark i EU-Fællesskabet, som dog ikke medførte behov for ændringer af den danske momslov. Danmark vedtog senere hen det sjette direktiv i 1978.⁵¹ I 1994 blev der gennemført en ændring af den danske momslov, som skulle sikre en større sammenhæng og en korrekt implementering af direktiverne.⁵² Siden er der løbende sket ændringer i momsloven, men det er fortsat samme systematik og terminologi som fra 1994.⁵³ Den nuværende danske momslov er dermed et udtryk for den danske implementering af MSD.

Såfremt der findes en bestemmelse i MSD, som ikke er implementeret i momsloven, kan direktivet påberåbes, hvis dette vil resultere i en bedre momsmæssig stilling for virksomheden.⁵⁴ Det kræver dog, at direktivbestemmelsen er direkte anvendelig.⁵⁵ En direktivbestemmelse vil være umiddelbar anvendelig, hvis bestemmelsen er ubetinget, klar,

⁴⁶ Folketinget, *Initiativret*.

⁴⁷ Tvarnø & Nielsen, *Retskilder og retsteorier*, s. 136.

⁴⁸ TEUF art. 258 og Tvarnø & Nielsen, *Retskilder og retsteorier*, s. 137.

⁴⁹ DJV 2024-1 D.A.1.4. Momsloven blev indført d. 3. juli 1967 ved lov nr. 102 31/03/1967. Momsloven afløste den tidligere OMS (enkeltleddet engrosledsafgift).

⁵⁰ Thygesen, *Grundlæggende momsretlige principper*, s. 13.

⁵¹ Det sjette direktiv blev gennemført ved lov nr. 204 10/05/1978.

⁵² Thygesen, *Grundlæggende principper*, s. 13 og DVJ 2024-1 D.A.1.5

⁵³ Thygesen, *Grundlæggende principper*, s. 13.

⁵⁴ Thygesen, *Grundlæggende principper*, s. 17.

⁵⁵ Thygesen, *Grundlæggende principper*, s. 16.

præcis og indeholder rettigheder for borgeren i forhold til medlemsstaten.⁵⁶ Ligeledes kan en virksomhed vælge at påberåbe sig den nationale lovgivning, uagtet at denne er en fejlimplementering af EU-direktivet, såfremt den nationale implementering af direktivet vil give en bedre retsstilling end direktivet.⁵⁷

Momssystemet i Danmark reguleres i momsloven, samt bekendtgørelser udstedt med hjemmel i ML.⁵⁸ Bekendtgørelser er generelle administrative forskrifter rettet til borgerne, og kan dermed skabe både rettigheder og pligter.⁵⁹

Foruden ovenstående er forarbejder til momslovgivningen, retspraksis fra nationale domstole, administrativ praksis samt Den Juridiske Vejledning relevante retskilder. Forarbejder har retskildeværdi, og er bemærkninger til et lovforslag, som har til formål at forklare hensigten med lovforslaget, ligesom de bidrager til fortolkningen af loven.⁶⁰ Retspraksis fra nationale domstole består af afgørelser fra alle tre retsinstanser. Afgørelserne er bindende for de administrative myndigheder. Den administrative praksis fremkommer på baggrund af afgørelser afsagt fra blandt andet Landsskatteretten og Skatterådet.⁶¹ Afgørelser herfra vil kunne ændres af domstolene, dog tillægges praksis herfra desuagtet en retskildemæssig værdi.⁶² Den Juridiske Vejledning har cirkulærestatus, og angiver Skatteforvaltningens opfattelse af gældende praksis.⁶³ Vejledningen er bindende for Skatteforvaltningens medarbejdere, dog ikke hvis indholdet ikke er i klar overensstemmelse med højere rangerende retskilder.⁶⁴

1.5 Struktur

Afhandlingen tager udgangspunkt i fællesregistreringer, der bliver påbudt en sektoropdeling, hvorfor det findes relevant at indlede afhandlingen med at behandle

⁵⁶ Ramsdahl, *Merværdiafgiftspligten*, s. 30.

⁵⁷ Ramsdahl, *Merværdiafgiftspligten*, s. 4.

⁵⁸ BKG nr. 1435 af 29. november 2023, Bekendtgørelsen om merværdiafgift (Momsbekendtgørelsen).

⁵⁹ Tvarnø & Nielsen, *Retskilder og retsteorier*, s. 101.

⁶⁰ Blume, *Retssystemet og juridisk metode*, s.189 og Folketinget, *Hvad er forarbejder?*

⁶¹ DJV 2024-1 A.A.4.1. Administrativ praksis dannes ligeledes på baggrund af Skatteforvaltningen, Skatteankestyrelsen, skatteankenævne samt vurderings- og motorankenævne. Fokus i afhandlingen vil dog være de to nævnt i brødteksten.

⁶² Blume, *Retssystemet og juridisk metode*, s. 192.

⁶³ DJV 2024-1 - *Den juridiske vejledning - et bidrag til retssikkerheden*.

⁶⁴ DJV 2024-1 - *Bindende virkning*.

bestemmelsen om fællesregistrering i **afsnit 2**. I den sammenhæng inddrages både EU-ret og national ret for at analysere, om Danmarks implementering af MSD art. 11 er i overensstemmelse hermed. Afsnittet har til formål at redegøre for betingelserne for at indgå i en fællesregistrering, samt hvornår dette er en mulighed. Der vil ligeledes fokuseres på fordelene ved at indgå i en fællesregistrering, hvornår konstruktionen udgør misbrug, samt myndighedernes muligheder for at tilsidesætte en fællesregistrering i tilfælde af dette. Eftersom der alene er sparsomme forarbejder til MSD art. 11, forekommer der nationale forskelle imellem de medlemslande, der har valgt at implementere den fakultative bestemmelse. For at belyse disse tager afhandlingen udgangspunkt i en analyse af henholdsvis Danmark, Tyskland og Sveriges implementering af bestemmelsen, samt hvorvidt Danmark har implementeret bestemmelsen på bedst mulig måde, når der henses til de få beføjelser, medlemslandene har ved implementeringen.

Konstruktionen med fællesregistrering kan resultere i en misvisende fradragsret, hvor sektoropdeling kan benyttes som et værktøj for bedre at afspejle udgifternes faktiske anvendelse. Derfor vil **afsnit 3** introducere fradragsrettens tre kategorier, hvor hovedfokusset vil være delvis fradragsret samt sondringen mellem direkte omkostninger og generalomkostninger. Det vurderes essentielt at kunne sondre mellem disse, da sektorspecifikke udgifter er en betingelse for at kunne blive sektoropdelt, hvorfor det er vigtigt at kunne skelne mellem, om der er tale om en direkte henførbare omkostning til sektoren eller til hele fællesregistreringen. Såfremt det er sidstnævnte, vil dette ikke være en sektorspecifik udgift, hvormed der ikke vil kunne påbydes en sektoropdeling. Ydermere introducerer **afsnit 3** to forskellige tests i forbindelse med sondringen mellem henholdsvis direkte omkostninger og generalomkostninger, som både EU-retten og de nationale myndigheder og domstole synes at antage. Det synes essentielt at belyse de to tests, for at kunne foretage afhandlingens senere analyse af sektorpåbud til fællesregistreringer, da man som udgangspunkt vil nå frem til et forskelligt resultat alt efter hvilken tilgang, der anvendes.

Afsnit 4 vil behandle sektorpåbud til danske fællesregistreringer. Der tages afsæt i EU-retspraksis samt dansk retspraksis og administrativ praksis, for at analysere betingelserne for at kunne udstede et sektorpåbud. Herefter diskuteres det, hvorvidt disse fem betingelser

synes overholdt i nyere dansk praksis. Til formålet tages der udgangspunkt i tre sager, hvorefter det analyseres, om der er konsensus med de udledte betingelser. Herefter diskuteres det, hvilken test henholdsvis domstolene og myndighederne synes at antage ved afgørelsen af, om der kan udstedes et sektorpåbud. Afslutningsvis vil det diskuteres, om myndighederne påbyder sektorisk opdeling som et værn mod for favorable afgiftsfordele, samt hvorvidt dette findes hensigtsmæssigt.

2 Fællesregistrering i momsmæssig henseende

Som præsenteret i afhandlingens indledning kan en momsmæssig fællesregistrering reducere koncerners samlede momsbetaling, da en fællesregistrering medfører, at enhedernes interne omsætning ikke momsbeskattes, hvorfor det også vil have en positiv indvirkning på enhedernes cashflow. En fællesregistrering aflaster dermed også de administrative byrder i forbindelse med momsbetalingen.

Det synes relevant at behandle fællesregistreringer, førend sektoropdelinger belyses, da afhandlingens hovedemne er sektorpåbud til fællesregistreringer. Det er dermed essentielt at forstå konsekvenserne ved at indgå i en fællesregistrering, som for eksempel en misvisende fradragsprocent.⁶⁵

Ved etablering af en fællesregistrering betragtes gruppens medlemmer som én enkelt afgiftspligtig person.⁶⁶ Dette betyder, at gruppen har samme rettigheder og forpligtelser som enhver anden afgiftspligtig person.⁶⁷ Da man sidestiller fællesregistreringen med én enkelt afgiftspligtig person, påhviler forpligtelserne gruppen af enheder og ikke det enkelte medlem. Det er alene til momsformål, at fællesregistreringen har forrang for de andre juridiske former, da hver enkelt enhed bevarer sin egen juridiske form til andre formål.⁶⁸

Indtræden i en dansk fællesregistrering har den konsekvens, at medlemmerne hæfter solidarisk for betaling af moms, jf. ML § 46, stk. 9. Fællesregistreringen skal afregne gruppens samlede momsbetaling ved et fælles momsregistreringsnummer, ligesom kun den

⁶⁵ Årsager til den misvisende fradragsprocent illustreres i afsnit 3.

⁶⁶ MSD art. 11.

⁶⁷ KOM(2009) 325 endelig, s. 9.

⁶⁸ C-141/20, NGD, pr. 76.

ene afgiftspligtige person har ret til at indsende momsangivelse. Dette medfører, at enheders momskrav krediteres mod andre enheders skyldige momsbeløb.⁶⁹

Begrebet *fællesregistrering* samt betingelserne for at opnå dette, både i forhold til EU-ret og national ret, vil belyses i de følgende afsnit. Det vil ligeledes forsøges belyst, hvorvidt der er forskelle på medlemslandenes implementering af MSD art. 11, samt slutteligt diskuteres, hvorvidt Danmark med fordel kan tage ved lære af de respektive medlemslandes implementering af MSD art. 11.

2.1 Fællesregistrering i henhold til momssystemdirektivet

Muligheden for fællesregistrering fremgår af MSD art. 11, hvoraf følgende fremgår:

*Efter høring af Det Rådgivende Udvalg vedrørende Merværdiafgift, i det følgende benævnt »Momsudvalget«, kan hver enkelt medlemsstat **betragte personer**, der er **etableret på samme medlemsstats område**, og som i retlig forstand er selvstændige, men **finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden**, som **én enkelt afgiftspligtig person**.*

*En medlemsstat, som gør brug af den i stk. 1 omhandlede mulighed, kan **træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne mulighed**.*⁷⁰

Ovenstående er en fakultativ bestemmelse, hvormed medlemslandene selv kan vælge, om de ønsker at implementere denne i national lovgivning. Et medlemsland kan dog først implementere bestemmelsen efter drøftelse med EU's Momsudvalg.

Forudsætningerne for en fællesregistrering er, ifølge bestemmelsen, alene, at personerne er etableret i samme medlemsstats område, og at disse er finansielt, økonomisk og organisatorisk nært knyttet til hinanden. Det er dog vigtigt, at begrebet *finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden*, undergives en selvstændig og ensartet fortolkning i national lovgivning, så man sikrer en ensartet anvendelse af

⁶⁹ KOM(2009) 325 endelig, s. 10.

⁷⁰ Egen fremhævelse.

momssystemdirektivet.⁷¹ Medlemsstaterne tildeles dog en formel skønsmargin til at tilføje foranstaltninger for at forhindre og bekæmpe momssvig og momsunddragelse. Dette forudsætter dog, at EU-retten og dens generelle principper, herunder neutralitetsprincippet, overholdes.⁷²

Direktivteksten indeholder ikke en nærmere definition af, hvad der ligger i kravene om den indbyrdes relation. Kommissionen har dog opstillet vejledende definitioner på de tre relationskriterier. Det er Kommissionens opfattelse, at alle tre kriterier kumulativt skal opfyldes, førend en anmodning om fællesregistrering kan accepteres. Ligeledes mener de, at der skal stilles forholdsvis strenge krav til den indbyrdes relation i fællesregistreringen.⁷³

Siden meddelelsen fra Kommissionen i 2009 er der dog kommet adskillige afgørelser fra EU-domstolen, som trækker i en anden retning. I den seneste sag, C-141/20, NGD, præciseres det, at begrebet *finansiel tilknytning* ikke kan fortolkes strengt.⁷⁴ Det præciseres ligeledes, at det ikke kan antages, at EU-lovgiver har haft til hensigt alene at forbeholde deltagelse i en fællesregistrering for personer, som er i et underordningsforhold til det beherskende selskab i gruppen. Et over-underordningsforhold kan dermed ikke betragtes som en nødvendig betingelse for fællesregistrering.⁷⁵ Et sådant krav kan udelukkende implementeres i national sammenhæng, såfremt det udgør en nødvendig og passende foranstaltning for at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, samt bekæmpe momssvig og momsunddragelse.⁷⁶ MSD art. 11 kan dermed ikke fortolkes således, at national lovgivning kan stille en betingelse om, at det beherskende selskab både skal besidde et flertal af stemmerettighederne og en andelsmajoritet i den deltagende enhedens kapital.⁷⁷

I MSD art. 11 anvendes begrebet *personer*, og hverken begrebet *afgiftspligtige personer* eller *juridiske personer*. Dette har den betydning, at bestemmelsen ikke udelukker enheder, der ikke er juridiske personer, såsom kommanditselskaber,⁷⁸ og ej heller ikke-afgiftspligtige

⁷¹ C-141/20, NGD, pr. 65.

⁷² C-141/20, NGD, pr. 65.

⁷³ KOM(2009) 325, endelig, s. 9.

⁷⁴ C-141/20, NGD, pr. 48.

⁷⁵ C-141/20, NGD, pr. 68. Se også De forenede sager C-108/14 og C-109/14, Larentia + Minerva, pr. 45.

⁷⁶ C-141/20, NGD, pr. 66.

⁷⁷ C-141/20, NGD, pr. 68.

⁷⁸ De forenede sager C-108/14 og C-109/14, Larentia + Minerva, pr. 37.

personer, såsom holdingselskaber, fra sit anvendelsesområde.⁷⁹ Bestemmelsen har dermed et bredere område, hvad angår personkredsen, i forhold til andre bestemmelser i momsdirektivet.

EU-domstolen har ligeledes fastslået, at medlemslandene ikke har fri skønsbeføjelse til at implementere bestemmelsen. Medlemslandene kan alene udøve skøn, såfremt det er begrundet i at forebygge og hindre momsmisbrug.⁸⁰

Formålet med bestemmelsen er dels administrativ forenkling, dels at forebygge misbrug, for eksempel at en virksomhed splitter sine aktiviteter ud i flere virksomheder.⁸¹

2.2 Fællesregistrering i henhold til momsloven

Danmark har implementeret MSD art. 11 i den danske momslov i §§ 3 stk. 3 og 47, stk. 4, hvoraf sidstnævnte lyder således:

Flere afgiftspligtige personer, der udelukkende driver registreringspligtig virksomhed, kan efter anmodning registreres under ét. Told- og skatteforvaltningen kan tillade, at personer med momsregistreringspligtige aktiviteter kan registreres under et med personer med ikkeregistreringspligtige aktiviteter og personer uden økonomiske aktiviteter. Tilladelse kan kun gives, hvis den ene person (moderselskabet mv.) gennem direkte eller indirekte besiddelse af samtlige aktier mv. ejer den eller de andre personer (datterselskaber, datterdatterselskaber mv.), der inddrages under fællesregistreringen. Fællesregistrering kan kun ske mellem selskaber mv., der er etableret her i landet. Anmodning om fællesregistrering skal ske senest 1 måned, inden fællesregistreringen ønskes iværksat.⁸²

Det fremgår af ML § 3, stk. 3, at man anses som én afgiftspligtig person, såfremt flere personer registreres under ét, jf. ML § 47, stk. 4.

⁷⁹ C-95/11, Kommissionen mod Danmark, pr. 38.

⁸⁰ De forenede sager C-108/14 og C-109/14, Larentia + Minerva, pr. 46.

⁸¹ SR.2023.25, EU-reglerne.

⁸² Egen fremhævnning.

Betingelserne for at indgå i en dansk fællesregistrering er dermed, at der som udgangspunkt skal være tale om afgiftspligtige personer, der udelukkende driver registreringspligtig virksomhed, jf. ML § 47, stk. 4, 1. pkt. Koncerner, der er etableret i Danmark, kan dog få tilladelse til at blive fællesregistreret, selvom der både drives registreringspligtig og ikke-registreringspligtig virksomhed, samt hvor der ikke er økonomisk aktivitet. Dette er under forudsætning af, at der er en virksomhed, der driver registreringspligtig virksomhed i fællesregistreringen, samt at moderselskabet direkte eller indirekte ejer 100% af alle omfattede datterselskaber i fællesregistreringen, jf. ML § 47, stk. 4, 2. og 3. pkt. Derudover skal selskaberne være etableret her i landet, og anmodningen om fællesregistrering skal senest ske en måned inden fællesregistreringen ønskes igangsat.

De ovenstående betingelser er objektivt konstaterbare kriterier, som ikke indeholder et skønselement. Der er dermed ikke behov for en konkret realitetsvurdering af omstændighederne, når der anmodes om fællesregistrering.⁸³

Eftersom fællesregistreringen betragtes som én enkelt afgiftspligtig person, skal der opgøres én samlet delvis fradragsprocent for alle enhederne.⁸⁴ Fradragsretten til moms i gruppen følger de almindelige regler i momsloven, hvorfor fællesregistreringen både kan indrømmes fuld, delvist eller intet fradrag. Både de udgående og indgående transaktioner anses for at være foretaget af fællesregistreringen og ikke af det enkelte selskab. Det betyder, at hvis en omkostning udgiftsføres regnskabsmæssigt hos selskab A, vil dette ikke momsmæssigt være selskab A's udgift, men i stedet fællesregistreringens udgift.⁸⁵

Der findes to typer af fællesregistrering efter ML § 47, stk. 4, som beskrives i det nedenstående. Der inddrages fire eksempler for at illustrere momstilsvaret og afgiftsbelastningen for virksomheder, som henholdsvis indgår og ikke indgår i en fællesregistrering. Momstilsvaret beregnes som forskellen mellem virksomhedens

⁸³ SKM2015.530.SR.

⁸⁴ DJV 2024-1 D.A.3.3.1.

⁸⁵ Christiansen, *Skattemyndighedernes udfordringer ved fællesregistrering for moms*, s. 43.

udgående og indgående moms, hvor alene de fradragsberettigede beløb indgår.⁸⁶ Afgiftsbelastningen beregnes som (udgående moms - momstilsvær - indgående moms).

Type 1-fællesregistrering

ML § 47, stk. 4, 1. pkt., omhandler type 1-fællesregistreringer, som omfatter selskaber, der alene driver registreringspligtige virksomheder. Den objektive betingelse for at indgå i en type 1-fællesregistrering er blot, at enhederne i gruppen skal anmode herom. Der stilles dermed ikke krav om en indbyrdes relation selskaberne imellem, hvormed virksomhederne ikke behøves have samme ejer. Den danske lovgivning har dermed ikke implementeret direktivets betingelse om nær tilknytning mellem fællesregistreringens selskaber. Den danske bestemmelse overskrider dermed umiddelbart den bagvedliggende hjemmel, hvilket dog skønnes problemfrit, da der i praksis ikke vil være momsmæssige fordele ved at lade to eller flere fuldt registreringspligtige virksomheder indgå i en fællesregistrering. Den interne omsætning selskaberne imellem, som normalvis skal momsbeskattes, vil kunne fratrækkes fuldt ud, såfremt selskaberne ikke indgår i en fællesregistrering.⁸⁷ Det vil dermed alene være en administrativ lettelse for selskaberne i fællesregistreringen, hvorfor det også skønnes at være motivet bag at indgå i en type 1-fællesregistrering.

⁸⁶ ML § 56 og DJV 2024-1 A.B.4.2.1.1.

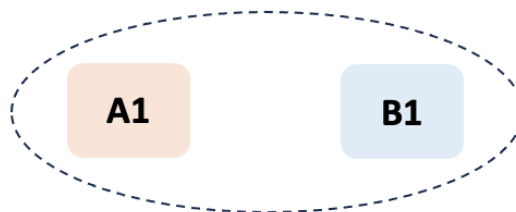
⁸⁷ SU 2001, 358, *Kravet om 100 pct. direkte eller indirekte ejerskab*.

Eksempel 1



Koncern, der ikke er fællesregistreret	
A1 (datterselskab)	
A1 indkøb	100 + 25 (moms)
A1 videresalg til B1	200 + 50 (moms)
Udgående moms	50
Indgående moms	25
Momstilsvar	25
Afgiftsbelastning	0
B1 (moderselskab)	
B1 indkøb fra A1	200 + 50 (moms)
B1 salg til forbruger	500 + 125 (moms)
Udgående moms	125
Indgående moms	50
Momstilsvar	75
Afgiftsbelastning	0

Eksempel 2



Koncern, der er fællesregistreret	
A1 (datterselskab)	
A1 indkøb	100 + 25 (moms)
A1 videresalg til B1	200
Udgående moms	0
Indgående moms	25
B1 (moderselskab)	
B1 indkøb fra A1	200
B1 salg til forbruger	500 + 125 (moms)
Udgående moms	125
Indgående moms	0
Fællesregistrering	
Udgående moms	125
Indgående moms	25
Momstilsvar	100
Afgiftsbelastning	0

Figur 1: Egen tilvirkning

Figur 1 opstiller to scenarier, hvor koncernen alene består af to afgiftspligtige personer, der er fuldt registreringspligtige, og dermed har ret til fuldt fradrag i henhold til ML § 37, stk. 1. **Eksempel 1** viser en koncern, som ikke er i en fællesregistrering. Der er dermed tale om to separate afgiftspligtige personer, hvorfor der skal svares moms af interne leverancer. **Eksempel 2** viser en koncern, som indgår i en fællesregistrering, hvilket betyder, at der er tale om én enkelt afgiftspligtig person. Der skal dermed ikke pålægges moms på interne transaktioner, selskaberne imellem.

Som det illustreres i **figur 1**, opnår fuldt registreringspligtige virksomheder ingen momsmæssige fordele ved at indgå i en fællesregistrering. I **eksempel 1** neutraliseres

momsudgifterne mellem moder- og datterselskabet grundet fuld fradragsret hos begge selskaber. I **eksempel 2** pålægges de interne transaktioner ingen moms grundet fællesregistreringen. Eksemplerne viser dermed, at afgiftsbelastningen vil være ens, hvilket er i overensstemmelse med neutralitetsprincippet i momssystemet.

Type 2-fællesregistrering

Såfremt der indgår selskaber i fællesregistreringen, som har ikke-registreringspligtige aktiviteter og/eller er uden økonomiske aktiviteter, er der tale om en type 2-fællesregistrering. I forhold til en type 1-fællesregistrering, hvor man alene skal anmode herom, etableres en type 2-fællesregistrering på baggrund af tilladelse fra Told- og skatteforvaltningen.

Når der er tale om en type 2-fællesregistrering, stiller ML § 47, stk. 4, 3. pkt., krav til, at det beherskende selskab i fællesregistreringen skal have fuldt ejerskab i samtlige selskaber i fællesregistreringen. Der stilles dog udelukkende et krav til ejerskabsrelationen, som omhandler den finansielle tilknytning, og der stilles dermed ingen krav til de to øvrige relationskriterier, henholdsvis økonomisk og organisatorisk nær tilknytning.

Der er tidligere blevet stillet spørgsmålstejn fra Kommissionen om, hvorvidt Danmark har implementeret MSD art. 11 korrekt, eftersom Danmark tillader ikke afgiftspligtige personer at indgå i en fællesregistrering.⁸⁸ Kommissionen anlagde dermed en traktatkrænkelssag mod Danmark, hvor EU-domstolen skulle tage stilling til, om Danmark havde tilsidesat sine forpligtelser efter direktivet ved at give ikke-afgiftspligtige personer mulighed for at indgå i en fællesregistrering.⁸⁹ Danmark blev frifundet i sagen, eftersom Kommissionen ikke havde godtgjort, at MSD art. 11 skal fortolkes således, at ikke afgiftspligtige personer ikke kan indgå i en momsgruppe.⁹⁰ Det blev dermed konkluderet, at den danske implementering af MSD art. 11 på dette punkt ikke udgjorde et traktatbrud.

⁸⁸ KOM(2009) 325, endelig, s. 5.

⁸⁹ Christiansen, *Skattemyndighedernes udfordringer ved fællesregistrering for moms*, s. 41.

⁹⁰ C-95/11, Kommissionen mod Danmark, pr. 47-48. Konklusionen er identisk med pr. 50 i C-85/11, Kommissionen mod Irland.

Kravet om 100% ejerskab er flere gange blevet udfordret af virksomheder, som ønskede at etablere en fællesregistrering, gennem dansk administrativ praksis.⁹¹ Det fremgår ligeledes af De forenede sager C-108/14 og C-109/14, Larentia og Minerva, præmis 44 og 45, at der alene kan bestå et krav om over-underordningsforhold for at deltage i en fællesregistrering, såfremt denne betingelse bundet i at bekæmpe momsmisbrug. Den danske administrative praksis fastholder dog betingelsen om, at moderselskabet direkte eller indirekte skal besidde samtlige aktier i enhederne i fællesregistreringen.⁹² MSD art. 11 opfylder ikke alle de nødvendige betingelser for at være direkte anvendelig, hvorfor virksomheder ikke kan påberåbe sig denne, såfremt de ikke opfylder betingelsen om 100% ejerskab.⁹³ Efter afgørelsen i C-141/20, NGD, kan der dog stilles spørgsmålstejn til, hvorvidt den danske implementering af MSD art. 11 er i overensstemmelse hermed, eftersom betingelsen om finansiell nær tilknytning ikke kan fortolkes strengt. Som konstateret tidligere, har medlemsstaterne alene en skønsmargin til at undergive enhederne i en momsgruppe andre foranstaltninger med henblik på at forebygge momssvig og momsunddragelse. Danmark har dog ikke valgt at udnytte muligheden for at implementere værnsregler for at forebygge momssvig og momsunddragelse. Det er endnu uvist, om Danmark tager konsekvensen af NGD-dommen, og ophæver kravet om fuldt ejerskab, når enhederne i fællesregistreringen ikke har fuldt ud registreringspligtige aktiviteter.⁹⁴

Figur 2 illustrerer den momsmæssige behandling, når der indgår en ikke-registreringsspligtig person i koncernen. B2, moderselskabet, leverer alene momsfritage ydelser, hvorfor de ikke har fradragsret, jf. ML § 37, stk. 1 modsætningsvist. Datterselskabet, A2, leverer momspligtige ydelser til B2.

I **eksempel 3** indgår A2 og B2 ikke i en fællesregistrering, hvorfor der er tale om to separate afgiftspligtige personer. Samtidig har A2 fuld fradragsret. **Eksempel 4** illustrerer en fællesregistrering, og dermed én enkelt afgiftspligtig person. B2 ejer i dette eksempel 100% af aktierne i datterselskabet, A2, hvormed betingelsen i ML § 47, stk. 4, 3. pkt., er opfyldt.

⁹¹ Se blandt andet SKM2022.64.LSR.

⁹² SKM2022.64.LSR.

⁹³ De forenede sager C-108/14 og C-109/14, Larentia + Minerva, pr. 51-52.

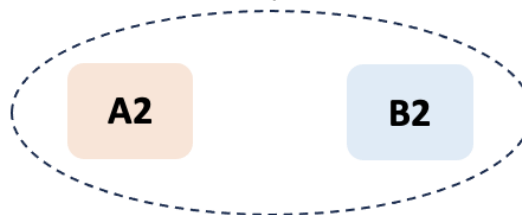
⁹⁴ Christiansen, *Skattemyndighedernes udfordringer ved fællesregistrering for moms*, s. 41.

Eksempel 3



Koncern, der ikke er fællesregistreret	
A2 (datterselskab)	
A2 indkøb	100 + 25 (moms)
A2 videresalg til B2	200 + 50 (moms)
Udgående moms	50
Indgående moms	25
Momstilsvaret	25
Afgiftsbelastning	0
B2 (moderselskab)	
B2 indkøb fra A2	200 + 50 (moms)
B2 salg til forbruger	500
Udgående moms	0
Indgående moms	50
Momstilsvaret	0
Afgiftsbelastning	-50

Eksempel 4



Koncern, der er fællesregistreret	
A2 (datterselskab)	
A2 indkøb	100 + 25 (moms)
A2 videresalg til B2	200
Udgående moms	0
Indgående moms	25
B2 (moderselskab)	
B2 indkøb fra A2	200
B2 salg til forbruger	500
Udgående moms	0
Indgående moms	0
Fællesregistrering	
Udgående moms	0
Indgående moms	25
Momstilsvaret	0
Afgiftsbelastning	-25

Figur 2: Egen tilvirkning

Momstilsvaret for B2 i **eksempel 3** vil være nul, da et negativt momstilsvaret grundet højere købsmoms end salgsmoms normalt vil betyde, at SKAT skal udbetale differencen. Dette vil ikke være tilfældet her, da B2 ikke har adgang til fradragsret, hvorfor den indgående moms ikke indgår i beregningen af momstilsvaret.

Afgiftsbelastningen for B2 i **eksempel 3** skyldes dermed, at B2 har ikke-fradragsberettiget indgående moms, mens afgiftsbelastningen for A2 vil være nul, da de har fuld fradragsret. Den samlede afgiftsbelastning for de to koncernselskaber vil dermed være 50.

I **eksempel 4** tilgår der ikke moms på de interne leverancer selskaberne imellem. Dog kan den indgående moms fra A2 ikke fradrages, da det i eksemplet er antaget, at ydelserne fra A2 til B2 kan henføres direkte til fællesregistreringens momsfritagne aktiviteter.⁹⁵ Er der derimod tale om en generalomkostning,⁹⁶ vil fællesregistreringen som helhed have adgang til delvis fradragsret.

Ovenstående betyder, at selskaberne kan opnå en momsmæssig fordel ved at indgå i en fællesregistrering, da den samlede afgiftsbelastning vil være mindre i **eksempel 4**.⁹⁷

Ovenstående **figur 2** illustreres ligeledes, at såfremt et moderselskab, som leverer momsfritagne ydelser, ikke besidder 100% af aktierne i datterselskabet, og dermed ikke har mulighed for at indgå i en fællesregistrering efter de danske momsregler, vil afgiftsbelastningen alt andet lige være højere.⁹⁸ Selv en ubetydelig ejerandel til tredjepart vil dermed hindre muligheden for fællesregistrering. Kravet om 100% ejerskab bidrager dermed med et element af konkurrenceforvridning, hvilket vil være i strid med neutralitetsprincippet.

Betingelsen om 100% ejerskab vil ligeledes umuliggøre en fællesregistrering mellem to datterselskaber, såfremt disse ikke er fuldt registreringspligtige. Her er fællesregistrering udelukkende en mulighed, såfremt moderselskabet deltager heri, og ejer 100% af selskaberne.⁹⁹

Som det følger af ML § 47, stk. 4, 3. pkt., kan personer uden økonomiske aktiviteter, som dermed falder uden for momssystemets anvendelsesområde, også indgå i en fællesregistrering, såfremt kravet om 100% direkte eller indirekte ejerskab er opfyldt. Skifter man den ikke-registreringspligtige virksomhed i **figur 2** ud med en virksomhed, der ikke driver økonomisk virksomhed efter ML § 3, stk. 1, vil resultatet blive det samme.

⁹⁵ Momstilsvaret vil dermed også være nul i dette eksempel.

⁹⁶ Udgiften kan dermed ikke direkte henføres til en bestemt aktivitet, som enten er momsfritaget eller momspligtig. Generalomkostninger uddybes i afsnit 3.3.

⁹⁷ Afgiftsbelastningen i eksempel 4 ville have været reduceret yderligere, såfremt der var adgang til delvis fradragsret.

⁹⁸ Afgiftsbelastningen vil være 50, som i eksempel 3, mod 25 i eksempel 4.

⁹⁹ Såfremt et datterselskab besidder 100% af aktierne i et datterdatterselskab, kan disse dog fællesregistreres.

Fordelene ved at indgå i en type-2 fællesregistrering er, at de momsmæssige konsekvenser af interne transaktioner elimineres.¹⁰⁰ Det vil dog ikke være tilfældet, såfremt der er tale om grænseoverskridende transaktioner mellem hovedkontoret og en filial, hvor den ene part indgår i en fællesregistrering.¹⁰¹ Den samlede fradragsret vil ligeledes optimeres i koncernen, når man indgår i en type 2-fællesregistrering,¹⁰² da disse kan få adgang til delvis fradragsret for generalomkostninger.

Ved en fællesregistrering, hvor der både indgår en virksomhed, som alene har fuldt momspligtige transaktioner til tredjemand, men samtidig leverer til ikke fuldt momspligtige virksomheder i fællesregistreringen, bliver den momspligtige virksomheds køb af varer og ydelser også omfattet af delvis fradragsret efter ML § 38, stk. 1. Her vil fradragsretten blive beregnet som fællesregistreringens eksterne momspligtige omsætning mod dens samlede eksterne omsætning. Hvis der eksempelvis er tale om et holdingselskab, som indgår i en fællesregistrering med datterselskaber, er der delvis fradragsret for holdingselskabets indkøb af varer og ydelser, jf. ML § 38, stk. 2, som både vedrører datterselskaber, som holdingselskabet leverer ydelser til, samt datterselskaber, som holdingselskabet ikke leverer ydelser til.¹⁰³ Efter denne bestemmelse beregnes fradragsretten efter skøn.

En fællesregistrering kan dermed få indrømmet fradragsret i de situationer, hvor de indkøbte varer og tjenesteydelser er anvendt til fællesregistreringens momspligtige transaktioner, jf. ML § 37, stk. 1. Ligeså er der ikke adgang til fradrag, såfremt de indkøbte varer og tjenesteydelser alene anvendes til momsfritagne transaktioner, jf. ML § 37, stk. 1, modsætningsvist.

Som det kan udledes af ovenstående, vil en type 2-fællesregistrering ofte have stor positiv effekt for virksomhedernes momsmæssige konsekvenser, da man typisk vil opnå et mindre

¹⁰⁰ Det er dermed ikke overraskende, at behovet historisk set har været størst for type 2-fællesregistreringer, som understøttes af SR.2023.25, *Behovet for fællesregistrering og udviklingen i momslovgivningen*.

¹⁰¹ Se yderligere i afsnit 2.3.

¹⁰² Dette må formodes alt andet lige at være tilfældet, da virksomheder alene må antages at anmode om type 2-fællesregistrering, hvis det resulterer i en større fradragsret.

¹⁰³ DJV 2024-1 D.A.3.3.1.

afgiftstilsvær. Der er dog ikke tale om misbrug, blot fordi virksomhederne opnår afgiftsfordele. Hvornår der er tale om misbrug, vil diskuteres i nedenstående afsnit.

2.2.1 Misbrug i fællesregistreringer

Medlemsstater, som har implementeret bestemmelsen om fællesregistreringer, kan gøre brug af MSD art. 11, stk. 2, til at implementere en værnsregel for at forebygge momssvig eller momsunddragelse. Danmark har dog ikke gjort brug af denne, hvorfor der hidtil har hersket usikkerhed om, hvorvidt en fællesregistrering kan tilsidesættes med tilbagevirkende kraft, når konstruktionen indebærer et misbrug af momsreglerne.¹⁰⁴

Det må ligeledes antages, at det er en gråzone, hvad der skal anses som misbrug, og hvad der blot skal anses som momsoptimering, hvad angår fællesregistreringer. MSD påbyder ikke personer at vælge den virksomhedsstruktur, som vil medføre den højeste afgiftsbetaling, hvorfor det er tilladt at optimere ens virksomhed således, at afgiftspligten begrænses. Det, at man ved fællesregistrering opnår en momsfordel, er dermed ikke sufficent til at underbygge momsmisbrug.

Der er for nyligt afsagt dom ved Højesteret angående misbrug i en fællesregistrering, konsekvenserne heraf samt SKATs beføjelse til at tilsidesætte fællesregistreringen med tilbagevirkende kraft.¹⁰⁵ Sagen omhandler GF Forsikring A/S, som alene havde delvis fradragsret, og deres 100% ejede datterselskab, GF IT A/S.¹⁰⁶ Sidstnævntes formål var at udvikle to systemer, som herefter skulle stilles til rådighed for moderselskabet. GF IT fik fuldt momsfradrag for selskabets afholdte udgifter til udviklingen af de nye systemer. Efter systemerne var udviklet, påbegyndte GF IT udlejning af disse til GF Forsikring, hvor GF IT opkrævede moms af lejeindtægterne. Opkrævningen af moms varede dog alene et par måneder, da GF Forsikring og GF IT kort tid efter udlejningens begyndelse efter anmodning blev fællesregistreret. Konsekvensen af fællesregistreringen betød nemlig, at de interne

¹⁰⁴ Tidligere praksis har været, at myndighederne ikke har haft beføjelse til at tilsidesætte en fællesregistrering med tilbagevirkende kraft, jf. bl.a. SKM2021.205.ØLR, som er den tidligere instans i BS-16178/2021-HJR, som gennemgås efterfølgende.

¹⁰⁵ BS-16178/2021-HJR.

¹⁰⁶ De opfylder dermed betingelsen om ejerskab i ML § 47, stk. 4.

transaktioner ikke skulle pålægges moms, da selskaberne herefter blev anset som én afgiftspligtig person.

Skatteministeriet gjorde gældende, at den ovenfor beskrevne konstruktion indebar en momsfordel for GF-koncernen, da GF IT opnåede fuld fradragsret for de omhandlede udgifter, hvor GF Forsikring alene havde delvis fradragsret. Det var Skatteministeriets opfattelse, at konstruktionen var i strid med det EU-retlige misbrugsprincip, hvorfor de valgte at tilsidesætte fællesregistreringen. De tidligere instanser, Landsskatteretten og Østre Landsret, fandt begge, at EU-domstolens praksis om misbrug på momsområdet ikke kunne fortolkes udvidende, således at der ikke var hjemmel til en tilbagekaldelse af fællesregistreringen. Sagen blev herefter indbragt for Højesteret, som inddrog en række EU-domme, heriblandt Halifax-dommen,¹⁰⁷ som har udledt, hvornår der kan konstateres misbrug. To betingelser skal være opfyldt, førend der kan konstateres misbrug på momsområdet. Der skal for det første være opnået en momsfordel, som det ville stride mod formålet med den bagvedliggende momsbestemmelse at tildele. Det skal tillige fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de egentlige transaktioner har været at opnå en momsfordel.¹⁰⁸

Højesteret fandt, at GF-koncernens valgte konstruktion gav anledning til uberettigede fordele, der stred imod afgiftsneutralitetsprincippet. Dette blev begrundet med, at GF IT opnåede fuld fradragsret for moms på de indkøbte varer og ydelser, som reelt var planlagt anvendt primært til interne leverancer i en fællesregistrering. Højesteret fandt efter en vurdering af sagens objektive omstændigheder, at det kunne lægges til grund, at konstruktionens hovedformål var at opnå en afgiftsfordel. På denne baggrund fandt Højesteret, at der kunne konstateres et misbrug af momsreglerne ved at anvende den beskrevne konstruktion.¹⁰⁹

Sagens næste spørgsmål var dermed, hvorvidt SKAT med rette havde tilsidesat selskabernes fællesregistrering. Praksis fra EU-domstolen viser, at det påhviler de nationale myndigheder at omdefinere de omtvistede transaktioner, som har udgjort et misbrug. Formålet med

¹⁰⁷ C-255/02, Halifax.

¹⁰⁸ C-255/02, Halifax, pr. 73-75.

¹⁰⁹ BS-16178/2021-HJR, *Højesterets begrundelse og resultat, Den konkrete misbrugsvurdering.*

omdefineringen er at retablere den situation, som ellers ville have foreligget, såfremt de omtvistede transaktioner ikke var blevet foretaget.¹¹⁰ Omdefineringen i hovedsagen indebærer, at GF-koncernen ikke kunne støtte ret på fællesregistreringen, som betød, at de foretagne transaktioner selskaberne imellem skulle omdefineres fra momsfrie interne transaktioner til momspligtige transaktioner mellem to afgiftspligtige personer.

Det blev dog anerkendt af Skatteministeriet, at de to selskaber kunne opnå en fællesregistrering uden ansøgning, efter at GF IT havde udlejet systemerne til GF Forsikring med moms i en periode på fem år. Dette blev begrundet med, at den momsfordel, som selskaberne ville kunne opnå efter fem års lejeindtægt med moms, ikke ville kunne karakteriseres som misbrug. Højesteret tog denne påstand til følge.

Ud fra ovenstående dom kan det udledes, at uagtet at Danmark ikke har gjort brug af muligheden for at implementere en værnsregel mod momsmisbrug i fællesregistreringer, har de danske myndigheder alligevel beføjelse til at tilbagekalde en fællesregistrering i tilfælde af, at konstruktionen indebærer et misbrug af momsreglerne. Ud fra dommen synes det dermed at ses, at fællesregistreringer kan gå for langt hvad angår afgiftsfordele, samt hvis den opnåede afgiftsfordel strider mod formålet med momsområdet, vil myndighederne efter denne dom nu have beføjelse til at tilsidesætte en fællesregistrering med tilbagevirkende kraft grundet det EU-retlige misbrugsprincip. Det kræver dermed ikke en ændring i den nationale lovgivning.

Dommen giver ligeledes anledning til at undre sig over, hvorfor myndighederne tillod virksomhedernes anmodning om fællesregistrering, når der var indikationer på momsmisbrug. Det kan dermed synes mere fordelagtigt at nægte enhederne at etablere en fællesregistrering, såfremt konstruktionen vil indebære et misbrug af momsreglerne. Hermed vil man undgå at skulle tilbagekalde en fællesregistrering med tilbagevirkende kraft, hvilket ej heller var en mulighed før Højesteretsdommen.

¹¹⁰ BS-16178/2021-HJR, *Højesterets begrundelse og resultat, Reaktionen mod misbruget.*

2.3 Etableret i mere end én medlemsstat

Bestemmelsen i MSD art. 11, stk. 1, indeholder en territorial afgrænsning, hvorfor en fællesregistrering udelukkende kan bestå af personer, der er etableret i samme medlemsstat.¹¹¹ Der har dog hersket tvivl om, hvorledes et fast driftssted, som er beliggende i en anden medlemsstat, kan indgå i fællesregistreringen. Det vurderes derfor relevant at afdække fællesregistreringernes territoriale afgrænsning.

Der er ikke en nærmere definition af, hvornår en person anses for at være etableret efter MSD art. 11. Der findes dog tre tilknytningskriterier for at fastlægge, hvornår en person anses for at være etableret, hvor hjemstedet for økonomisk virksomhed¹¹² har forrang som tilknytningsmoment.¹¹³ Det er alene i tilfælde, hvor tilknytningen til hovedkontoret ikke anses som en rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, at de to andre relationskriterier bringes i spil.

Hovedkontoret er det sted, hvor væsentlige beslutninger vedrørende den almindelige drift af virksomheden træffes, hvor virksomheden har sit vedtægtsmæssige hjemsted, og hvor ledelsen mødes.¹¹⁴ I tvivlstilfælde vægter stedet, hvor vigtige beslutninger vedrørende den almindelige drift af virksomheden træffes, højest.

Man kan ligeledes anses som værende etableret ved et fast forretningssted. For at der er tale om et fast forretningssted i momsmæssig forstand, kræves, ifølge momsforordningen art. 11, stk. 1 og 2, et mindstekrav til stabilitet, samt en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer.¹¹⁵ Det skal ligeledes vurderes, om det faste forretningssted udøver selvstændig økonomisk virksomhed, samt hvorvidt enheden selv bærer den økonomiske risiko forbundet med virksomheden.¹¹⁶

¹¹¹ C-812/19, Danske Bank, pr. 24.

¹¹² Herefter hovedkontor.

¹¹³ C-168/84, Berkholz, pr. 17. Se ligeledes C-231/94, Faaborg-Gelting, pr. 16.

¹¹⁴ Rådets gennemførelsesforordning 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (omarbejdning), art. 10, stk. 2. Herefter momsforordningen.

¹¹⁵ C-168/84, Berkholz, pr. 18. Se ligeledes C-231/94, Faaborg-Gelting, pr. 17.

¹¹⁶ C-7/13, Skandia, pr. 25-26, samt C-210/04, FCE Bank, pr. 35.

I mangel af de to ovenstående tilknytningskriterier anses en person som etableret i en medlemsstat, såfremt de har bopæl eller sædvanligt opholdssted i medlemsstaten. Ved bopæl forstås folkeregisteradressen eller adressen, som den afgiftspligtige har opgivet til skattemyndighederne.¹¹⁷ Ved sædvanligt opholdssted forstås det sted, hvor den afgiftspligtige normalt bor som følge af personlig og erhvervsmæssig tilknytning.¹¹⁸

Som udgangspunkt vil levering af ydelser mellem en virksomheds hovedkontor og dens faste forretningssted ikke være omfattet af momssystemet, da de er samme juridiske person, og dermed danner en enkelt afgiftspligtig person, hvorfor det ikke medfører levering mod vederlag. For at en tjenesteydelse kan beskattes i en sådan relation, kræves det, at der består et retsforhold, der indebærer en gensidig udveksling af ydelser, mellem parterne. For at der består et retsforhold, skal det faste forretningssted udøve selvstændig økonomisk virksomhed.¹¹⁹ Såfremt der er tale om overførsel af en vare til brug for den afgiftspligtige person i et andet EU-land, vil dette dog sidestilles med levering mod vederlag.¹²⁰

Der kan dog opstå konflikter, såfremt der er tale om en afgiftspligtig person, der er etableret med hovedkontoret i én medlemsstat samt et fast forretningssted beliggende i en anden medlemsstat. Her vil alene den danske etablering kunne indgå i en dansk fællesregistrering, jf. ML § 47, stk. 4, 4. pkt. Hvis der er tale om et fast forretningssted, som defineret ovenfor, vil dette ikke kunne indgå i fællesregistreringen, da denne er etableret i en anden medlemsstats område. Hovedkontoret og det faste forretningssted vil dermed anses for særskilte afgiftspligtige personer, når hovedkontoret leverer tjenesteydelser til det faste forretningssted, hvis hovedkontoret indgår i en fællesregistrering.¹²¹ Såfremt der er tale om en filial, som ikke kan anses som værende et fast forretningssted i momslovens forstand, og dermed ikke som etableret i en anden medlemsstat, vil filialen dog kunne anses som en del af fællesregistreringen.¹²²

¹¹⁷ Momsforordningen art. 12.

¹¹⁸ Momsforordningen art. 13.

¹¹⁹ C-210/04, FCE Bank, pr. 34-35.

¹²⁰ ML § 10 samt § 11, stk. 3.

¹²¹ C-812/19, Danske Bank, pr. 35.

¹²² SKM2009.119.SR.

Det er ligeledes fastslået i C-812/19, Danske Bank, at hvis der leveres en tjenesteydelse mellem et selskabs hovedkontor beliggende i én medlemsstat til selskabets filial beliggende i en anden medlemsstat, kan denne alene pålægges moms, såfremt der består et retsforhold vedrørende gensidig udveksling af ydelser mellem parterne. Det skal dermed undersøges, om sådant et retsforhold består, blandt andet ved at undersøge om filialen anses som værende selvstændig, som beskrevet i passussen om fast forretningssted. Der skal derudover også tages hensyn til, om enten hovedkontoret eller filialen indgår i en fællesregistrering. Hvis dette er tilfældet, anses fællesregistreringen som én enkelt afgiftspligtig person, og dette bryder dennes bånd med ikke-medlemmer af fællesregistreringen, også selvom disse egentlig er juridisk forbundne enheder. Dette betyder, at ikke-medlemmer af fællesregistreringen momsmæssigt betragtes som tredjemænd.¹²³

Ovenstående gør sig ligeledes gældende, når der er tale om et hovedkontor beliggende i et tredjeland og et fast forretningssted beliggende i en medlemsstat, som er medlem af en fællesregistrering, hvorfor dette også vil være afgiftspligtige transaktioner.¹²⁴

2.4 Sammenligning med andre EU-lande

Bestemmelsen om fællesregistrering er i dag implementeret i 21 ud af 27 medlemslande.¹²⁵ Medlemslandene er, som nævnt i afsnit 1.4.1, forpligtet til EU-konform fortolkning. Dette til trods ses der dog en række store forskelle mellem medlemsstaternes implementering af MSD art. 11. Forskellene må formodes at skyldes, at der alene er sparsomme forarbejder til bestemmelsen, hvilket Kommissionen som udgangspunkt synes at have accepteret. Kommissionen havde i 2009 dog et ønske om en mere ensartet anvendelse af bestemmelsen, hvorfor de startede en undersøgelse, som der dog ikke kom mere ud af. Sidenhen har der dog været en række sager ved EU-domstolen, som har fastsat rammer for bestemmelsen, samt medlemslandenes omfang til selv at opsætte kriterier.¹²⁶ Medlemslandene har dermed ikke fri skønsbeføjelse til at implementere bestemmelsen. Indeværende afsnit har dermed til formål at belyse forskellene medlemsstaterne imellem, samt hvorvidt Danmark har implementeret MSD art. 11 korrekt og mest hensigtsmæssigt.

¹²³ SU 2015, 314, *Hovedkontor og filial er begge beliggende i EU-lande*.

¹²⁴ C-7/13, *Skandia*, pr. 32.

¹²⁵ VATupdate, *Art. 11 - VAT Grouping*.

¹²⁶ SR.2023.25, *EU-reglerne*.

Divergenserne kan resultere i fiskal konkurrence medlemsstaterne imellem, hvilket kan være i strid med neutralitetsprincippet.¹²⁷ For at belyse disse forskelle vil der i afhandlingen fokuseres på henholdsvis Tyskland og Sveriges implementering.

For at belyse aspektet om grænseoverskridende fællesregistreringer, var den oprindelige intention ligeledes at fokusere på hollandsk lovgivning, da hollandsk praksis hidtil har tilladt dette.¹²⁸ Holland offentliggjorde dog et dekret i juli 2022, hvori det blev annonceret, at den hollandske lovgivning agtede at ændre sin politik angående grænseoverskridende momsgrupper pr. 1. januar 2024.¹²⁹ Ændringen kom på baggrund af C-7/13, Skandia, og C-812/19, Danske Bank, hvor tvistene omhandlede fast forretningssted i en anden medlemsstat.¹³⁰ Med ændringen er det dermed ikke længere muligt at inddrage udenlandske virksomheder i en hollandsk momsgruppe. Konsekvenserne for eksisterende momsgrupper med udenlandske enheder er, at de pr. 1. januar 2024 ikke længere vil anses som én enkelt afgiftspligtig person. Momsgruppen vil dermed i fremtiden alene inkludere de hollandske enheder, hvor de udenlandske enheder, som før var en del af momsgruppen, vil være selvstændige afgiftspligtige personer i momsmæssig henseende. På baggrund af denne ændring, vil der dermed alene fokuseres på Tyskland og Sverige.

2.4.1 Momsgrupper i henhold til tysk ret

MSD art. 11 er implementeret i den tyske momslov, Umsatzsteuergesetz,¹³¹ i § 2, stk. 2, nr. 2. Det fremgår af denne bestemmelse, at *Organschaft*¹³² er obligatorisk for tyske juridiske personer, såfremt de ud fra en samlet helhedsvurdering af de faktiske forhold er finansielt, organisatorisk og økonomisk indlemmet i den virksomhed, der udøves af det beherskende selskab. Den tyske momslov baserer sig dermed ikke på et anmodnings- eller tilladelsessystem.

¹²⁷ KOM(2009) 325, endelig, s. 2.

¹²⁸ Dette stemmer, som nævnt i afsnit 2.3, ikke overens med direktivet, hvorfor det havde været interessant at inddrage.

¹²⁹ Overheid, *Staatscourant van het Koninkrijk der Nederlanden*.

¹³⁰ Bloomberg Tax, *Important Changes to Dutch VAT Grouping Rules Are Coming in 2024*.

¹³¹ BGBl. I S. 386 af 21. februar 2005, senest ændret ved BGBl. I S. 108 med virkning fra 1. april 2024 (Umsatzsteuergesetz).

¹³² Oversat til "skattemæssig enhed". Herefter momsgruppe.

Tyskland har valgt at implementere begreberne *finansielt, økonomisk og organisatorisk* direkte fra MSD art. 11. En tysk momsgruppe kan, i overensstemmelse med det bagvedliggende direktiv, alene omfatte enheder beliggende i indlandet.

Ved at anvende begrebet *juridisk person* udelukker Tyskland ej heller ikke-afgiftspligtige personer for at deltage i en momsgruppe. Der er dog en forskel i forhold til MSD, som anvender begrebet *personer*, og som dermed ikke udelukker fysiske personer for at kunne indgå i en momsgruppe. EU-domstolen har tidligere drøftet den tyske implementering af MSD, heriblandt brugen af begrebet *juridiske personer*, hvormed den tyske lovgivning alene forbeholder muligheden for dannelsen af momsgrupper for juridiske personer. EU-domstolen nåede frem til, at dette alene kan være et krav, hvis det er for at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug.¹³³ Der kan dermed stilles spørgsmålstejn ved, hvorvidt Tyskland har implementeret den bagvedliggende bestemmelse korrekt. Ifølge generaladvokaten, L. Medina, går den tyske lovgivning ud over det, der er fastlagt i MSD.¹³⁴

Det er i den tyske bestemmelse en betingelse, at det beherskede selskab i en momsgruppe er indlemmet i det beherskende selskab, hvor den bagvedliggende bestemmelse alene tilsiger *finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden*. Finansiell nær tilknytning kan, som tidligere nævnt, ikke fortolkes strengt. EU-domstolen har endvidere tidligere præciseret, at det forhold, at tilknytningen mellem enhederne i en momsgruppe blot skal være nær, ikke kan lede til den antagelse, at det har været EU-lovgivers hensigt, at det alene er enheder, der er i et underordningsforhold til det beherskende selskab, der kan deltage i en momsgruppe. Kravet om, at det beherskende selskab skal have et flertal af stemmerettighederne og samtidig besidde aktiemajoriteten i de beherskede enheder i momsgruppen, som er et krav opstået gennem tysk administrativ praksis, er ligeledes i strid med MSD art. 11, som understøttes af NGD-dommen.¹³⁵ Disse krav kan alene betragtes som en nødvendig betingelse for dannelsen af en momsgruppe, hvis betingelserne er for at bekæmpe momssvig og momsunddragelse.¹³⁶

¹³³ De forenede sager C-108/14 og C-109/14, Larentia + Minerva, pr. 46.

¹³⁴ Forslag til afgørelse fra generaladvokat, L. Medina, C-141/20, pr. 61.

¹³⁵ C-141/20, NGD, pr. 71.

¹³⁶ C-141/20, NGD, pr. 67-68, samt De forenede sager C-108/14 og C-109/14, Larentia + Minerva, pr. 46.

EU-domstolen har dermed tilsidesat de tyske regler, hvorfor et underordningsforhold ikke kan betragtes som en betingelse, såfremt der foreligger en nær tilknytning efter de tre tilknytningskriterier.¹³⁷

Det fremgår ligeledes af den tyske bestemmelse, at man ikke anses som udøvende selvstændig virksomhed eller selvstændigt erhverv, hvis man indgår i en momsgruppe. Det er dermed alene momsgruppen, der anses som udøvende selvstændig økonomisk virksomhed. Her synes den tyske ordning for restriktiv, eftersom MSD art. 11 er mere generel. Sidstnævnte bestemmelse muliggør i momsmæssig henseende at behandle personer, der er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person.¹³⁸ Medlemmerne i momsgruppen anses dermed ikke længere som udøvende selvstændig økonomisk virksomhed i tysk momsmæssig henseende, hvorimod MSD art. 11 ikke udelukker, at en enhed i en momsgruppe fortsat udøver selvstændig økonomisk virksomhed.¹³⁹

Dannelsen af en momsgruppe medfører, at enhederne betragtes som én enkelt afgiftspligtig person i momsmæssig henseende. Ifølge tysk ret skal denne ene afgiftspligtige person være det berherskende selskab i momsgruppen. MSD art. 11 indeholder ingen forskrift om, hvilken enhed i momsgruppen, der udpeges som den afgiftspligtige person, og dermed som momsgruppens repræsentant. Ud fra tidligere EU-domme ses det dog, at det er selve momsgruppen, som tildeles et momsnummer, og dermed agerer som én enkelt afgiftspligtig person.¹⁴⁰ Der er dog ikke noget i MSD art. 11, som tilsiger, at det, at man ikke udpeger selve momsgruppen som den ene afgiftspligtige person, men i stedet det beherskende selskab i momsgruppen, er i strid med direktivet. Dette selskab skal dog kunne gennemtvinge dets vilje over for de øvrige enheder i gruppen. Udpegning af det beherskende selskab som én enkelt afgiftspligtig person må dog ikke medføre en risiko for tab af afgiftsindtægter.¹⁴¹

¹³⁷ SR.2023.25, *EU-domstolens retspraksis om medlemslandenes autonomi ved bestemmelsens implementering*. Dette understøttes af C-868/19, M GmbH, pr. 47, samt De forenede sager C-108/14 og C-109/14, Larentia + Minerva, pr. 44. Reglerne er alene tilsidesat, såfremt betingelsen ikke er implementeret for at bekæmpe svig og misbrug.

¹³⁸ Forslag til afgørelse fra generaladvokat, L. Medina, C-141/20, pr. 58.

¹³⁹ C-141/20, NGD, pr. 80.

¹⁴⁰ C-7/13, Skandia, pr. 29.

¹⁴¹ C-141/20, NGD, pr. 60.

2.4.2 Momsgrupper i henhold til svensk ret

Den svenske implementering af MSD art. 11 er reguleret over 8 bestemmelser i Mervärdeskattelagen¹⁴² i kapitel 4, §§ 7-14. Det fremgår af § 7, at to eller flere afgiftspligtige personer kan anses for én enkelt afgiftspligtig person, og dermed indgå i en momsgruppe, hvis betingelserne i §§ 8-13 er opfyldt.

I henhold til svensk lovgivning kan hovedsageligt afgiftspligtige personer i finans- og forsikringssektoren indgå i en momsgruppe,¹⁴³ hvorfor der er tale om en indskrænkning af personer, der kan indgå i en fællesregistrering. Der er ifølge MVS § 8 tre forskellige kategorier af afgiftspligtige personer, der kan indgå i en svensk momsgruppe. Den første kategori er afgiftspligtige, der er under tilsyn af Finansinspektionen, og som leverer ydelser, der er fritaget for skattepligt efter MVS kapitel 10, §§ 32 eller 33. Derudover kan afgiftspligtige, hvis hovedformål er at levere varer eller tjenesteydelser til de førnævnte, indgå. Slutteligt kan afgiftspligtige, der er kommissionsforetagender og kommissionsforetagender i et sådant kommissionsforhold, som nævnt i kapitel 36 i Inkomstskattelagen (1999:1229),¹⁴⁴ indgå i en momsgruppe. Sidstnævnte kan som de eneste indgå i mere end én momsgruppe.¹⁴⁵

Kommissionen har tidligere anlagt en traktatbrudssag mod Sverige i forbindelse med, at alene ovenfor nævnte persongrupper kan indgå i en momsgruppe. Kommissionen godtgjorde ikke, at foranstaltningen om persongrupperne ikke var velbegrundet.¹⁴⁶ Det skal dog bemærkes, at EU-domstolen ikke gjorde gældende, hvorvidt den svenske implementering er korrekt eller ej, men blot at Kommissionen ikke havde tilstrækkelige argumenter for, hvorvidt personafgrænsningen er implementeret for at bekæmpe momsunddragelse og momssvig eller ej.¹⁴⁷ Personafgrænsningen ses derved ikke i strid med

¹⁴² Mervärdesskattlag, SFS 2023:200, ændret ved SFS 2023:359. Herefter MVS.

¹⁴³ MVS § 8.

¹⁴⁴ Kommissionsforetagende defineres som et svensk aktieselskab eller en svensk økonomisk forening, der driver virksomhed i eget navn på vegne af et eller flere andre svenske aktieselskaber eller svenske økonomiske foreninger, jf. Inkomstskattelagen, kap. 36, § 2.

¹⁴⁵ MVS § 8, nr. 1 modsætningsvist.

¹⁴⁶ Elgaard et al., *VAT grouping*, s.165.

¹⁴⁷ Elgaard et al., *VAT grouping*, s.165, samt C-480/10, Kommissionen mod Sverige, pr. 39.

MSD art. 11, da betingelsen, ifølge Sverige, er gjort gældende for at bekæmpe momssvig og momsunddragelse.¹⁴⁸

Ifølge MVS § 9 kan momsgruppen alene omfatte afgiftspligtige personers faste etableringssteder i Sverige, hvilket både omfatter hovedkontoret samt faste forretningssteder. Dette er dermed i overensstemmelse med MSD art. 11.

Sverige har valgt at implementere begreberne *finansielt*, *økonomisk* og *organisatorisk* direkte fra den bagvedliggende bestemmelse, samt at enhederne i momsgruppen skal være nært forbundet med hinanden på baggrund af disse forhold.¹⁴⁹ Disse betingelser er kumulative. Forholdene kan opfyldes i varierende grad, hvorfor de skal vurderes individuelt. Skatteverket har defineret, hvornår disse tre begreber vurderes opfyldt. Der foreligger en finansiell tilknytning, når det ene medlem gennem ejerskab eller anden måde har bestemmende indflydelse over en anden enhed i momsgruppen. Økonomisk tilknytning eksisterer blandt andet, når der sker en løbende udveksling af varer og tjenesteydelser enhederne imellem. Slutteligt defineres, at organisatorisk tilknytning blandt andet foreligger, hvis enhederne i momsgruppen har fælles administrative funktioner.¹⁵⁰

En momsgruppe dannes på baggrund af en anmodning fra enhederne, som Skatteverket herefter skal give tilladelse til. Momsgruppen anses for dannet den dag, Skatteverket giver tilladelse hertil, eller en senere dag, som Skatteverket bestemmer, hvorfor en ansøgning om momsgruppe ikke kan ske med tilbagevirkende kraft. Der udpeges en gruppeleder af momsgruppen af Skatteverket, som dog skal være det medlem af momsgruppen, som enhederne i momsgruppen foreslår, medmindre særlige grunde taler imod.¹⁵¹

En svensk momsgruppe varer, indtil Skatteverket beslutter, at denne skal ophøre. Såfremt man ønsker et nyt medlem, udtræden af et eksisterende medlem eller en ophævelse af momsgruppen, skal der anmodes herom til Skatteverket. Skatteverket kan derudover på eget initiativ beslutte, at momsgruppen skal ophøre.¹⁵² For at Skatteverket kan dette, skal der

¹⁴⁸ C-480/10, Kommissionen mod Sverige, pr. 39.

¹⁴⁹ MVS § 10.

¹⁵⁰ Skatteverket, *Mervärdesskattegrupp*.

¹⁵¹ MVL § 11.

¹⁵² MVL §§ 12-13.

foreligge såkaldte *särskilda skäl*. Der er her tale om en eksplicit foranstaltning. Det uddybes ikke i bestemmelsen, hvornår der findes disse særlige grunde.

Der er dermed tale om en restriktiv tilgang, da Skatteverket har mulighed for at opløse momsgrupper, hvis en momsgruppe er for favorabel en løsning for enhederne i gruppen set med Skatteverkets øjne. I sådan et tilfælde kan Skatteverket blot anvende MSV § 13, stk. 1, 2. pkt., og dermed opløse momsgruppen på eget initiativ.

2.4.3 Sammenligning af fællesregistreringsbestemmelserne

Ud fra foregående afsnit kan det udledes, at der er en række forskelle mellem henholdsvis den tyske, svenske og danske implementering af MSD art. 11. Der er ligeledes stor forskel på detaljegraden af implementeringen i de respektive medlemslande. I den tyske og danske momslov er MSD art. 11 reguleret over ét stk. i én bestemmelse, mens bestemmelsen i den svenske momslov er reguleret over hele 8 bestemmelser.

Hvad angår persongrupper, der kan indgå i momsgrupper, tillader den tyske implementering alene juridiske personer at indgå, hvor både Sverige og Danmark, i forhold til Danmarks type 1-fællesregistrering, har valgt at anvende begrebet *afgiftspligtige personer*. Sverige har dog valgt at begrænse dannelsen af momsgrupper til udelukkende at omfatte afgiftspligtige personer i finans- og forsikringssektoren samt kommissionsforetagender, hvor Danmark ikke har samme strenge restriktive betingelser for hvem, der kan indgå i en fællesregistrering. Den danske implementering tillader både afgiftspligtige personer, der udelukkende driver registreringspligtig virksomhed, samt personer med ikke-registreringspligtig virksomhed og personer uden økonomiske aktiviteter at indgå i en fællesregistrering.

Ovenstående betyder, at holdingselskaber, der som udgangspunkt ikke er afgiftspligtige personer,¹⁵³ medmindre holdingselskabet griber ind i administrationen hos dets datterselskab(er),¹⁵⁴ alene kan indgå i en tysk og dansk momsgruppe.

¹⁵³ C-60/90, Polysar, pr. 13.

¹⁵⁴ C-16/00, Cibo, pr. 18, samt De forenede sager C-108/14 og C-109/14, Larentia + Minerva, pr. 18.

Både Tyskland og Sverige anvender begreberne *finansielt, økonomisk og organisatorisk* direkte fra MSD art. 11. Dog er det alene Sverige, der anvender begrebet *nært tilknyttet* fra den bagvedliggende bestemmelse, mens der ved den tyske implementering er et krav om, at enhederne i momsgruppen er indlemmet i det beherskende selskab ud fra en helhedsvurdering af de tre forhold. Danmark har derimod valgt ikke at stille krav om den indbyrdes relation i en type 1-fællesregistrering. Ved en type 2-fællesregistrering er det dog en betingelse, at det beherskende selskab direkte eller indirekte besidder samtlige aktier i de øvrige enheder i gruppen. Tyskland og Sverige stiller derfor mere restriktive krav til den indbyrdes relation i forhold til de danske type 1-fællesregistreringer, mens den danske type 2-fællesregistrering har restriktive krav, hvad angår den finansielle tilknytning.

Etablering af en fællesregistrering er obligatorisk i henhold til den tyske implementering, såfremt en juridisk person er indlemmet i det beherskende selskab ud fra ovenfor beskrevne forhold. I forhold til den svenske implementering sker etablering på baggrund af tilladelse på grundlag af anmodning. Ved den danske implementering kan der ske fællesregistrering efter anmodning ved en type 1-fællesregistrering, mens der kræves tilladelse fra Told- og Skatteforvaltningen ved en type 2-fællesregistrering.

Som den eneste af de tre medlemslande anses medlemmer i en tysk momsgruppe ikke længere som udøvende selvstændig virksomhed, hvor man ved den svenske og danske implementering bevarer sin selvstændighed. Medlemmerne i momsgruppen bevarer dog ikke sin selvstændighed i momsmæssig henseende, hvad angår at blive anset for en afgiftspligtig person samt selvstændigt at underskrive momsangivelser.¹⁵⁵ Tyskland er samtidig også den eneste af de tre medlemslande, som har dikteret i momsloven, at det er det beherskende selskab, som efter etableringen af momsgruppen anses som den afgiftspligtige person. Ifølge den svenske og danske regulering er det selve momsgruppen, der betragtes som den afgiftspligtige person.

I modsætning til Tyskland og Danmark, hvor man kun kan være medlem af én momsgruppe, kan man i Sverige være en del af mere end én momsgruppe, hvis man er i et kommissionsforetagende.

¹⁵⁵ C-162/07, Ampliscientifica og Amplifin, pr. 19, samt C-141/20, NGD, pr. 46.

Som det fremgår af afsnit 2.4.2, har Sverige implementeret en eksplicit foranstaltning i deres bestemmelser omkring ophør af momsgrupper. ML § 47, stk. 4, indeholder ikke en eksplicit foranstaltning, som kan ophøre en fællesregistrering på baggrund af særlige grunde, eksempelvis hvis der er tale om en afgiftsfordel eller misbrug i momsmæssig henseende. Den nyeste danske retspraksis fra Højesteret giver dog myndighederne mulighed for at tilsidesætte en fællesregistrering, såfremt der foreligger misbrug. Efter denne dom synes det dermed ikke direkte nødvendigt at implementere en eksplicit foranstaltning i dansk ret. Tyskland har ligeledes ej heller indført en foranstaltning for at undgå momssvig og momsunddragelse.¹⁵⁶ Dette reguleres i stedet gennem administrativ praksis, samt gennem deres generelle anti-misbrugsklausul i Abgabenordnung¹⁵⁷ § 42. Ifølge denne bestemmelse og tysk retspraksis, er der tale om misbrug, når en juridisk disposition er uhensigtsmæssig i forhold til formålet med loven, og hvis handlingen har til formål at minimere afgiftsbetalingen.

Ud fra ovenstående kan det konstateres, at der er divergenser mellem medlemslandenes implementering af MSD art. 11 på adskillige punkter. Det kan derfor diskuteres, hvorvidt Danmark har implementeret bestemmelsen på den mest hensigtsmæssige måde, samt om der kan tages ved lære af de andre medlemslandes implementering.

Det, at Sverige har indskrænket personkredsen, har den betydning, at mange i et koncernforhold ikke får gavn af de administrative lettelser, som er en af fordelene og formålene med den bagvedliggende bestemmelse. Samtidig kan indskrænkningen dog også betyde, at der er et mindre incitament til momssvig og momsunddragelse ved at indgå i en svensk momsgruppe, i forhold til Danmark, som omfavner en større personkreds, og dermed alt andet lige en større tilbøjelighed til momssvig og momsunddragelse, da flere personer har mulighed for at indgå i en dansk fællesregistrering.

Danmark kan have gavn af at implementere de tre tilknytningskriterier i national ret, i forhold til type 2-fællesregistreringer, da denne alene stiller krav til den finansielle relation

¹⁵⁶ Elgaard et al., *VAT grouping*, s. 60.

¹⁵⁷ BGBl. I S. 3866 af 1. oktober 2002, senest ændret ved BGBl. I S. 108 med virkning fra 28. marts 2024 (Abgabenordnung).

enhederne imellem. Ved at stille strenge krav til den finansielle relation, sikres det dog, at der alt andet lige vil være en form for økonomisk og organisatorisk forbindelse mellem det beherskende selskab og de øvrige enheder i gruppen, og at det dermed kan synes overflødigt at stille yderligere krav end betingelsen om 100% ejerskab. Det kan dog være ræsonnabelt at ændre betingelsen i ML § 47, stk. 4, 3. pkt., så denne stemmer bedre overens med det bagvedliggende direktiv, så der ikke opstår fiskal konkurrence medlemslandene imellem. Selvom et 100% ejerskabskrav, som nævnt, i de fleste tilfælde vil betyde, at der samtidig vil være en økonomisk og organisatorisk forbindelse, er dette dog ikke garanteret i alle tilfælde. Såfremt Danmark implementerer de tre tilknytningskriterier, således enhederne i fællesregistreringen både finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, sikres den nødvendige indbyrdes relation uden at være for restriktiv.

Ovenstående betyder også, at en dansk fællesregistrering kun er en mulighed for koncerner bestående af både moder- og datterselskab(er), som er vertikalt integrerede i hinanden, og at to datterselskaber ikke selvstændigt kan danne en fællesregistrering.¹⁵⁸ Det betyder ligeledes, at hvis moderselskabet er beliggende i en anden medlemsstat, vil datterselskaberne ikke have mulighed for at indgå i en fællesregistrering, hvilket kan være i strid med neutralitetsprincippet. Dette er dog kun tilfældet ved type 2-fællesregistreringer. Den danske tilgang er ligeledes blevet kritiseret gennem tiden i dansk litteratur, hvor der blandt andet henvises til, at koncerner konkurrencemæssigt vil være dårligere stillet, når de er etableret i Danmark, end hvis de var etableret i et andet EU-land.¹⁵⁹ Derudover synes det, at Danmark er gået ud over, hvad de tre tilknytningskriterier kræver, ved at implementere et 100% ejerskabsforhold. Ordlyden af MSD art. 11 dikterer dog ikke, hvad der findes tilstrækkeligt ved en finansiell, økonomisk og organisatorisk forbindelse. Det kan ligeledes diskuteres, om betingelsen om 100% ejerskab er med til at bekæmpe momssvig og momsunddragelse. Det skal dog bemærkes, at ejerskabskravet ikke er implementeret som følge af at bekæmpe dette, hvilket kan udledes af, at Skatteministeriet har begrundet den restriktive betingelse for at imødegå risikoen for afgiftstab.¹⁶⁰

¹⁵⁸ Elgaard, *The Danish VAT Grouping Scheme*.

¹⁵⁹ Se blandt andet SR.1995.351, *Koncernmomsreglerne og dispensation til fællesregistrering*.

¹⁶⁰ SR.1995.351, *Koncernmomsreglerne og dispensation til fællesregistrering*.

Kravet om 100% ejerskab kan dog let kontrolleres af skattemyndighederne, hvorimod en konkret vurdering af de tre tilknytningskriterier formodes at være mere omfattende. Kravet kan dermed formodes at lette den administrative byrde hos Skattemyndighederne, i forhold til hvis alle tre tilknytningskriterier blev implementeret. Hvorvidt implementeringen af de tre tilknytningskriterier eller det nuværende 100% ejerskabskrav er mest hensigtsmæssigt, kan dermed diskuteres.

Som nævnt i afsnit 2.1 har EU-domstolen i NGD-dommen for nylig afgjort, at begrebet *finansiel tilknytning* ikke kan fortolkes strengt. Set i lyset af dette, kan det igen diskuteres, hvorvidt det danske 100%-ejerskabskrav er for restriktivt. Såfremt Danmark ophæver dette krav som konsekvens af denne dom, kan det dog forventes, at der vil etableres langt flere fællesregistreringer.

I forhold til muligheden i MSD art. 11, stk. 2, om at indføre foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse, vil Danmark med fordel kunne implementere en eksplicit foranstaltning, som Sverige har gjort, da dette giver muligheden for at opløse momsgruppen i tilfælde af særlige grunde. Danmark regulerer alene bekæmpelsen af misbrug gennem retspraksis og administrativ praksis. Som udledt i afsnit 2.2.1, synes en værnsregel ikke længere decideret nødvendigt grundet den nye Højesteretsdom, som dog ikke giver Danmark samme ret til at opløse en momsgruppe som Sverige.

Overordnet set må det konstateres, at der er stor forskel på de respektive medlemslandes implementering, og at Danmark vil kunne optimere bestemmelsen ved at indføre en værnsregel til at opløse momsgrupper, samt de tre tilknytningskriterier.

3 Fradragsret

Man opnår, som nævnt i afsnit 2, ofte momsmæssige fordele ved at indgå i en fællesregistrering. Dette kan resultere i problematikker, såfremt fradragsretten bliver misvisende i forhold til den faktiske anvendelse i fællesregistreringen. En misvisende fradragsret kan være, hvis den delvise fradragsprocent eksempelvis er for høj i forhold til, hvad udgifterne reelt anvendes til.

Bestemmelsen om sektoropdeling findes i ML § 38, stk. 3, hvor bestemmelsens stk. 1 omhandler den delvise fradragsret. Der kan derfor anmodes om eller påbydes sektoropdeling for bedre at afspejle den faktiske anvendelse i virksomheden eller fællesregistreringen. Sektoropdeling kan dermed have stor betydning for fællesregistreringens fradragsret. Det synes derfor nødvendigt at beskrive de grundlæggende principper bag momsfradragsretten, førend sektoropdeling gennemgås.¹⁶¹ Indeværende afsnit vil dermed have fokus på dette, hvor der især vil fokuseres på den delvise fradragsret.

Formålet med fradragssystemet er at aflaste den afgiftspligtige person fuldt ud for den moms, som den afgiftspligtige har betalt i forbindelse med dennes økonomiske virksomhed. Fradragsretten skal dermed sikre neutralitet for afgiftspligtige personer, som udøver økonomisk virksomhed, forudsat virksomheden i sig selv er momspligtig.¹⁶² Derudover skal fradragsretten modvirke vertikal integration, eftersom fradragsretten har den effekt, at tidligere omsætningsled ikke får nogen prismæssig betydning. Der kan dog stadig være tilbøjelighed til vertikal integration qua momsfritagelserne i momsloven.

I forbindelse med fradragsret foreligger der overordnet set tre muligheder; fuld, delvist eller intet fradrag. I alle tilfælde er fradragsretten betinget af, at en række almindelige betingelser er opfyldt. Hvorvidt der kan indrømmes fuldt, delvist eller ingen fradragsret, afhænger af den afholdte udgift.¹⁶³

Ved inddeling i de tre kategorier kan der ikke anvendes et hovedsagelighedsprincip.¹⁶⁴ Dette betyder blandt andet, at såfremt den pågældende udgift alene hovedsageligt understøtter momspligtig omsætning, kan der ikke indrømmes fuld fradragsret. Uanset om det alene minimalt understøtter momsfritaget omsætning, vil det derfor ikke være tilstrækkeligt til at indrømme fuld fradragsret.

¹⁶¹ Fradragsretten er ligeledes relevant for sektoropdeling, da det er en betingelse herfor, at der både eksisterer momspligtig og momsfritaget omsætning i sektoren, hvorfor der potentielt vil være alle tre former for indrømmelse af fradragsret i en sektor.

¹⁶² DJV 2024-1 D.A.11.1.

¹⁶³ Stensgaard, *Fradragsret for merværdiafgift*, s. 195.

¹⁶⁴ Tfs 2012, 150, afsnit 3.2. Hovedsagelighedsprincippet udledes af C-97/90, Lennartz, pr. 29.

De følgende afsnit har til formål at belyse de tre kategorier, samt hvordan der sondres mellem direkte omkostninger og generalomkostninger.

3.1 Fuld fradragsret

Fuld fradragsret fremgår af MSD art. 168, som er implementeret i national lovgivning i ML § 37, stk. 1, hvor ordlyden i den danske implementering synes at afvige fra direktivet. Dette til trods synes der ikke at være realitetsforskel bestemmelserne imellem.¹⁶⁵

Der indrømmes fuld fradragsret, såfremt den indkøbte vare eller ydelse alene benyttes til virksomhedens momspligtige leverancer.¹⁶⁶ Der er dermed krav om en sammenhæng mellem en given udgift og en given momspligtig indtægt.

Grundlæggende findes der både formelle betingelser, såvel som materielle betingelser, der skal opfyldes, før der kan indrømmes fuldt fradragsret.¹⁶⁷ Såfremt de formelle betingelser ikke er opfyldt, vil dette ikke nødvendigvis frarøve den afgiftspligtige retten til fradrag, da man vil have mulighed for at rette op på disse. De materielle betingelser skal som udgangspunkt være opfyldt.

Det er den afgiftspligtige person, der har bevisbyrden for, at betingelserne er opfyldt.¹⁶⁸ Såfremt betingelserne er opfyldt, vil den afgiftspligtige have ret til at fradrage det erlagte momsbeløb fuldt ud.

3.2 Ingen fradragsret

Der indrømmes ikke fradragsret, såfremt de indkøbte varer og ydelser er momsfritaget efter henholdsvis MSD art. 132 og ML § 13, eller hvis transaktionen falder uden for momssystemets anvendelsesområde, og transaktionen ikke har en tilknytning til

¹⁶⁵ TfS 2012, 150, afsnit 2.

¹⁶⁶ DJV 2024-1 D.A.11.3.

¹⁶⁷ De formelle og materielle betingelser vil ikke blive gennemgået i dybden, da disse ikke har relevans for afhandlingens emne.

¹⁶⁸ TfS 2012, 150, afsnit 2, samt C-268/83, Rompelman, pr. 24.

virksomhedens øvrige økonomiske virksomhed. Der er ej heller fradragsret for udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter.¹⁶⁹

Der er ligeledes implementeret en bestemmelse i den danske momslov, som udelukker fradragsret for afholdte udgifter, uagtet at disse eventuelt er brugt i forbindelse med momspligtige aktiviteter. Disse findes i ML § 42, som er en ren dansk liste, og dermed ikke styret af direktivet. Medlemsstater, som har sådan en begrænsning fra før sjette momsdirektiv blev indført, har lov til at føre disse videre.¹⁷⁰ Listen indeholder blandt andet udgifter til restaurationsydelser, repræsentation og gaver.¹⁷¹

3.3 Delvis fradragsret

Reglerne om delvis fradragsret er udelukkende relevante i forbindelse med generalomkostninger, der ikke kan henføres til en bestemt del af virksomheden. Generalomkostninger betegnes i dansk praksis som fællesomkostninger. Den delvise fradragsret er særligt relevant for sektorpåbud, da det alene er den delvise fradragsret, der bliver påvirket af en sektorisk opdeling.

Hvis der er tale om en fællesomkostning, skal der sondres mellem, om der er tale om indkøb til blandet anvendelse i virksomheden, hvor der både er momspligtige og momsfrie aktiviteter, eller til aktiviteter, der er til virksomhedens uvedkommende formål.

Udgifter, der forekommer fra både momspligtige og ikke momspligtige transaktioner, vil give adgang til delvis fradragsret. Fradragsretten er alene tilladt for den forholdsmæssige andel af momsen, der kan tilskrives momspligtige transaktioner.¹⁷²

Fradragsretten beregnes som en pro rata-sats, som fremkommer ved en fradragsbrøk efter MSD art. 174, stk. 1, litra a og b. Tælleren skal indeholde omsætningen for de fradragsberettigede transaktioner, mens nævneren skal indeholde den samlede omsætning

¹⁶⁹ Jf. MSD art. 176.

¹⁷⁰ Jf. MSD art. 176.

¹⁷¹ Dog indrømmes der fradrag for restaurationsydelser, såfremt disse er strengt erhvervsmæssigt nødvendige. Der indrømmes alene 25% fradragsret af den betalte moms.

¹⁷² Jf. MSD art. 173 og ML § 38, stk. 1.

for hele virksomheden. Det er dermed en opgørelse baseret på omsætningen. Beregningen tager udgangspunkt i, at størrelsen af omsætningen afspejler, i hvilken udstrækning de enkelte afholdte udgifter har medvirket til skabelsen af omsætningen fra henholdsvis momspligtige og momsfritagne transaktioner.¹⁷³ Der er dog få undtagelser for, hvad der skal indgå i omsætningen.¹⁷⁴ Ved beregningen af pro rata-satsen oprunder man til nærmeste hele tal ifølge MSD art. 175, stk. 1.

Hensigten bag pro rata-satsen er at afspejle aktiviteternes ressourcetræk. Pro rata-satsen, som er baseret på den generelle omsætningsfordeling, kan dog i praksis ofte resultere i en misvisende brøk. Dette til trods beregnes den delvise fradragsret som hovedregel altid efter ML § 38, stk. 1.

Såfremt udgifterne til varer og tjenesteydelser vedrører både fradragsberettigede formål efter ML § 37 samt til virksomhedens uvedkommende formål,¹⁷⁵ kan der alene indrømmes fradragsret for den del af afgiften, der skønsmæssigt svarer til de fradragsberettigede varer og ydelsers brug.¹⁷⁶

3.3.1 Direkte omkostninger eller generalomkostninger?

Hvorvidt der er tale om en fællesomkostning eller en direkte henførbart omkostning, kan i praksis give anledning til problemer, hvorfor det i indeværende afsnit vil forsøges afklaret. Sondringen mellem disse to kategorier er essentiel, eftersom det kan være af stor betydning for afgiftspligtige personers fradragsret. Sondringen er ligeledes særdeles relevant ved sektoropdelinger, da generalomkostninger alene må vedrøre den specifikke sektor, for at de kan kategoriseres som sektorspecifikke udgifter. Hvis der i stedet er tale om generalomkostninger, der vedrører hele virksomheden, kan disse ikke rubriceres som sektorspecifikke udgifter.

¹⁷³ TfS 2012, 150, afsnit 3.2.

¹⁷⁴ Ved beregning af pro rata-satsen ses der bort fra beløb, der vedrører levering af investeringsgoder, bitransaktioner ang. fast ejendom og af finansiell karakter, samt bitransaktioner der vedrører MSD art. 135, stk. 1, litra b til g, jf. MSD art. 174, stk. 2. Dette fremgår også af ML § 38, stk. 1, 2.-4. pkt.

¹⁷⁵ Aktiviteter, som falder uden for momslovens anvendelsesområde, til private formål eller § 42-formål, jf. DJV 2024-1 D.A.11.4.

¹⁷⁶ Jf. ML § 38, stk. 2.

Som nævnt i starten af indeværende kapitel, bliver fradragsretten rubriceret i tre forskellige kategorier. Kategoriseringen af udgifterne afhænger dels af, om der er tale om en direkte omkostning eller en generalomkostning. Ud fra EU-domstolens hidtidige praksis har EU-domstolen formuleret, at såfremt der foreligger en direkte og umiddelbar forbindelse mellem de respektive indkøb af varer og tjenesteydelser og de respektive transaktioner, kan der enten indrømmes fuld eller ingen fradragsret.¹⁷⁷ I sådanne tilfælde vil der være tale om direkte omkostninger.

Foreligger der derimod ikke en sådan direkte og umiddelbar forbindelse mellem indkøb af varer og tjenesteydelser og transaktionen, skal man undersøge, om der i stedet kan være tale om en generalomkostning. Dette vil være tilfældet, såfremt udgiften har en direkte og umiddelbar tilknytning til den afgiftspligtiges samlede økonomiske aktiviteter eller dele heraf. Hvorvidt denne generalomkostning vil indrømmes henholdsvis fuld, ingen eller delvis fradragsret, afhænger af arten af den afgiftspligtige persons økonomiske aktiviteter.¹⁷⁸

EU-domstolene har i tidligere praksis anvendt to forskellige tilgange til at undersøge forbindelsen mellem de indkøbte varer og tjenesteydelser og transaktionen. Professorerne, Ramsdahl og Steensgaard, omtaler disse tilgange som henholdsvis den konsumptionsbaserede test og den økonomisk orienterede test. Testene bliver gennemgået i de følgende afsnit for at afklare, hvordan der sondres mellem direkte omkostninger og generalomkostninger.

3.3.1.1 Den konsumptionsbaserede test

Ifølge Ramsdahl og Steensgaard vil der, i henhold til den konsumptionsbaserede test, være tale om en direkte omkostning, *“såfremt det indkøbte konsumeres i umiddelbar forbindelse med realiseringen, den påtænkte realisering eller som konsekvens af disse identificerbare outputtransaktioner”*.¹⁷⁹ Hvis der ikke foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning, vil der i så fald kunne være tale om generalomkostninger.

¹⁷⁷ RR.3.2014.79, afsnit 2, C-4/94, BLP, pr. 19, samt C-184/04, Uusikaupunki, pr. 24.

¹⁷⁸ RR.3.2014.79, afsnit 2.

¹⁷⁹ RR.3.2014.79, afsnit 2.

EU-domstolen introducerede første gang den konsumptionsbaserede test i C-4/94, BLP, som omhandler et selskab, der udøvede momspligtige transaktioner. Selskabet blev dog nødlidende, hvorfor de så sig nødsaget til at afhænde 95% af andelene. Intentionen med dette salg var at anvende indtægterne herfra til at afvikle BLPs gæld.¹⁸⁰ BLP anmodede om momsfradrag for udgifterne forbundet med salget. Afhændelsen af andelene var momsfritaget, mens BLPs gæld var opstået på baggrund af selskabets momspligtige aktiviteter. På baggrund af denne anmodning endte sagen for EU-domstolene, som skulle afgøre, hvorvidt omkostningerne skulle anses som værende direkte omkostninger til ikke-fradragsberettigede transaktioner, eller om de skulle anses som værende generalomkostninger, og dermed skulle indrømmes enten fuld eller delvis fradragsret.

EU-domstolen fastslog, at før der kan indrømmes delvis fradragsret efter MSD art. 173, stk. 1, skal udgifterne være *“benyttet såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner der ikke giver ret til fradrag”*.¹⁸¹ EU-domstolen angav ligeledes, at ordene *benyttes til* i MSD art. 173, stk. 1, henviser til, at fuld fradragsret efter MSD art. 168 alene kan indrømmes, såfremt udgifterne har en direkte og umiddelbar tilknytning til de afgiftspligtige transaktioner. Det bagvedliggende formål med transaktionerne har ingen betydning for, om der kan indrømmes fradragsret. Dette betyder, at til trods for at BLPs intentioner med de pågældende transaktioner var indfrielse af gæld, som var opstået i forbindelse med momspligtige transaktioner, kunne dette ikke tillægges betydning.¹⁸²

Ydermere konkluderede EU-domstolen, at såfremt der skulle tiltrædes en fortolkning, hvor man kategoriserede en sådan udgift som generalomkostning, ville myndighederne skulle gennemføre undersøgelser for at fastslå den afgiftspligtiges hensigt i tilfælde af aktiviteter, der ikke objektivt var forbundet med afgiftspligtige transaktioner. Såfremt myndighederne blev underlagt en sådan forpligtelse, ville dette stride imod det fælles momssystemes formål, som er at sikre retssikkerheden samt lette handlingerne, der knytter sig til afgiftens

¹⁸⁰ C-4/94, BLP, pr. 3.

¹⁸¹ C-4/94, BLP, pr. 19. EU-domstolen henviser til sjette direktivs art. 17, stk. 2 samt stk. 5, som er nuværende MSD art. 168 og 173, stk. 1.

¹⁸² C-4/94, BLP, pr. 19.

anvendelse.¹⁸³ Ved en konsumptionsbaseret test er der dermed alene tale om en objektiv analyse af handlingerne.

På baggrund af ovenstående konkluderede EU-domstolen, at BLPs udgifter ikke var fradragsberettigede, hvorfor der var tale om en direkte omkostning, som var direkte og umiddelbar tilknyttet til en afgiftsfritaget transaktion.

I en senere sag, C-104/12, Becker, tiltrådte EU-domstolen samme konsumptionsbaserede tilgang. Sagen omhandlede Becker, som var direktør og hovedaktionær i selskabet, A-GmbH. Becker var involveret i en straffesag omhandlende bestikkelse i forbindelse med opgaver relateret til selskabet. Beckers advokat repræsenterede både Becker og selskabet, dog blev advokatsalæret betalt af A-GmbH. Tvisten i sagen var, hvorvidt der var adgang til fradragsret for moms af advokatsalæret. EU-domstolen henviste til BLP-sagen, hvad angår bestemmelsen af den direkte og umiddelbare tilknytning, hvor man alene skal tage hensyn til de objektive forhold.¹⁸⁴ Ifølge EU-domstolen var det dermed sagen uvedkommende, at Becker alene var havnet i denne situation grundet selskabets momspligtige transaktioner. Advokatsalæret blev konsumeret i Beckers personlige straffesag, hvorfor der ikke var en direkte og umiddelbar tilknytning mellem advokatsalæret og selskabets momspligtige transaktioner. Selskabet havde dermed ikke adgang til momsfradrag for de afholdte omkostninger.¹⁸⁵

Ovenstående sager indikerer dermed tydeligt den konsumptionsbaserede test, da EU-domstolen alene tillagde de objektive forhold betydning. Med denne tilgang vil udgifterne karakteriseres som direkte omkostninger, grundet det manglende fornødne link mellem de afholdte udgifter og selskabets samlede økonomiske aktivitet. EU-domstolen anvender i Becker-sagen tillige samme tilgang som BLP-sagen, hvad angår forpligtelsen til alene at tage hensyn til det objektive indhold, da de begrunder det med det fælles momssystemets tilsigtede formål.¹⁸⁶

¹⁸³ C-4/94, BLP, pr. 24.

¹⁸⁴ C-104/12, Becker, pr. 16 og 24.

¹⁸⁵ C-104/12, Becker, pr. 33.

¹⁸⁶ C-104/12, Becker, pr. 23.

EU-domstolen anerkendte dog, at der forelå en årsagsforbindelse mellem de afholdte udgifter og selskabets samlede økonomiske aktivitet. Årsagsforbindelsen kunne dog ikke resultere i en anden konklusion, da denne ikke kunne anses som en direkte og umiddelbar tilknytning i forhold til EU-domstolens hidtidige praksis.¹⁸⁷ Advokatydelseerne måtte i relation til dette dermed anses som værende leveret helt uden for selskabets virksomhed.¹⁸⁸

3.3.1.2 Den økonomisk orienterede test

I andre sager anvender EU-domstolen en anden tilgang, når det skal vurderes, hvorvidt der er en forbindelse mellem en udgift og virksomhedens transaktioner eller øvrige aktiviteter. Denne tilgang defineres som den økonomisk orienterede test.

Den økonomisk orienterede test tager udgangspunkt i en undersøgelse af, hvorvidt den pågældende udgift er inkorporeret i omkostninger eller prisen på bestemte udgående transaktioner, eller om udgiften i stedet er inkorporeret i omkostningerne eller prisen på udgående transaktioner, som led i virksomhedens samlede økonomiske aktivitet.¹⁸⁹ Der vil her være tale om henholdsvis direkte omkostninger og generalomkostninger. Testen hviler dermed på et økonomisk kriterium.

C-651/11, X BV, omhandler et selskab, X BV, som solgte 30% af sin ejerandel i et andet selskab, A BV. X BV udøvede frem til salget ledelsesmæssige opgaver for A BV, som var momspligtige. Opgaverne ophørte dog ved salget af kapitalandelene. X BV fradrog momsen, som selskabet havde erlagt for tjenesteydelser i forbindelse med salget af kapitalandelene, da de opfattede omkostningerne som generalomkostninger, som kunne fradrages fuldt ud.¹⁹⁰ Tvisten i sagen var dermed, hvorvidt X BV var berettiget til de pågældende fradrag.

EU-domstolen fastslog, at der indrømmes fradragsret, “...såfremt de indgående transaktioner har en direkte og umiddelbar tilknytning til udgående transaktioner, der giver ret til fradrag”.¹⁹¹ Foreligger der ikke denne tilknytning, skal det da undersøges, hvorvidt

¹⁸⁷ C-104/12, Becker, pr. 31.

¹⁸⁸ RR.3.2014.79, afsnit 2.

¹⁸⁹ RR.3.2014.79, afsnit 1.

¹⁹⁰ C-651/11, X BV, pr. 11.

¹⁹¹ C-651/11, X BV, pr. 55.

de afholdte udgifter indgår i generalomkostningerne knyttet til den samlede økonomiske virksomhed. I dommen blev det ligeledes konkluderet, at en direkte og umiddelbar tilknytning i begge tilfælde forudsætter, at *“...prisen på de indgående ydelser er medregnet i henholdsvis prisen for de enkelte udgående transaktioner eller i prisen på de goder eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person leverer i forbindelse med sin økonomisk virksomhed.”*¹⁹²

Aktieoverdragelsen blev i sagen kvalificeret som en momsfrataget transaktion efter MSD art. 135, stk. 1, litra f, hvorfor X BV alene kunne indrømmes fradragsret, hvis de leverede tjenesteydelser i forbindelse med aktieoverdragelsen, udgjorde en generalomkostning i forbindelse med selskabets økonomiske virksomhed, dog uden at være indregnet i salgsprisen for de omhandlede aktier.¹⁹³

I ovenstående sag henvises der blandt andet til præmis 31 og 33 i C-16/00, Cibo, som i disse præmisser henviser til C-98/98, Midland, hvad angår forudsætningerne for den direkte og umiddelbare tilknytning. I de to sager er det ligeledes fastslået af EU-domstolen, at der kan indrømmes fradragsret, hvis de pågældende udgifter, der er afholdt for at erhverve varer eller ydelser, er indgået som omkostningselement i prisen for de udgående fradragsberettigede transaktioner.¹⁹⁴ Foreligger der ikke det fornødne link mellem de indgående transaktioner og de fradragsberettigede udgående transaktioner, kan disse indgå som generalomkostninger, såfremt det kan påvises, at udgifterne ikke er inkorporeret i prisen på de indkøbte varer eller tjenesteydelser, men i stedet inkorporeret i prisen på virksomhedens samlede økonomiske aktivitet.¹⁹⁵

Det kan dermed udledes, at den økonomisk orienterede test baseres på, om udgifterne kan henføres til prisfastsættelsen, hvad angår at disse har en direkte og umiddelbar tilknytning til den afgiftspligtige omsætning eller som generalomkostninger.

¹⁹² C-651/11, X BV, pr. 55.

¹⁹³ C-651/11, X BV, pr. 56.

¹⁹⁴ C-16/00, Cibo, pr. 31, og C-98/98, Midland, pr. 31.

¹⁹⁵ C-16/00, Cibo, pr. 33, C-98/98, Midland, pr. 31, samt RR.3.2014.79, afsnit 2.

3.3.1.3 Sondring mellem den konsumptionsbaserede test og den økonomisk orienterede test

Den konsumptionsbaserede test og den økonomisk orienterede test hviler begge på begrebet *direkte og umiddelbar forbindelse*. Forinden sondringen af de to tests diskuteres, vil ordene *direkte* og *umiddelbar* forsøges belyst. Indeværende afsnit har ligeledes til formål at sammenholde de to tests, samt forsøge at udlede hvilken af de to tilgange, de danske domstole samt administrativ praksis anlægger.

Generaladvokaten i den førnævnte Midland-sag medgav, at det præjudicielle spørgsmål vedrørende klarlægningen af den nævnte *direkte og umiddelbar forbindelse* ikke var let at besvare, da der er tale om et abstrakt kriterium. Det var dog Generaladvokatens opfattelse, at det ikke burde være op til den nationale domstol at fastlægge de kriterier, der skulle anlægges, med henblik på kontrol af den nødvendige forbindelse.¹⁹⁶

Generaladvokaten henviste til, at udtrykket *direkte og umiddelbar forbindelse* er blevet valgt af EU-domstolen i BLP-sagen som et fortolkningsbegreb til MSD art. 168. Generaladvokaten var af den opfattelse, at de to adjektiver, *direkte* og *umiddelbar*, alene kan forstås således, at der skal forekomme en særlig snæver forbindelse mellem de afgiftspligtige transaktioner og de leverede goder eller tjenesteydelser. Ifølge Generaladvokaten udelukker betingelsen om *direkte* forbindelse navnligt, at der ikke er nogen relevant forbindelse mellem to transaktioner, hvis en tredje transaktion indtræder mellem disse, og dermed afbryder årsagskæden. Der er ligeledes heller ikke tale om en *direkte* forbindelse, såfremt de to transaktioner forekommer med betydelig tidsmæssig afstand fra hinanden.¹⁹⁷ Begrebet *umiddelbar* synes, ifølge Generaladvokaten, at indebære, at de to transaktioner skal ligge tæt på hinanden tidsmæssigt.¹⁹⁸

EU-domstolen vurderede modsætningsvis, at det ikke var realistisk at komme med nærmere oplysninger om, hvad der omfattes af en *direkte og umiddelbar forbindelse*. Det er i stedet op til de nationale myndigheder at vurdere ud fra hver enkelt sag, om der er tale om den

¹⁹⁶ Forslag til afgørelse fra generaladvokat, A. Saggio, C-98/98, pr. 28.

¹⁹⁷ Forslag til afgørelse fra generaladvokat, A. Saggio, C-98/98, pr. 29.

¹⁹⁸ Forslag til afgørelse fra generaladvokat, A. Saggio, C-98/98, pr. 29.

nødvendige forbindelse.¹⁹⁹ Der kan dermed forekomme nationale forskelle i vurderingen af disse forhold ud fra sagernes faktiske omstændigheder. Det er derfor kritisabelt, at EU-domstolen ikke tager stilling til fortolkningen af den nødvendige forbindelse, da det, at bidrage med en abstrakt fortolkning af den EU-retlige regulering, netop er en af EU-domstolens primære funktioner.²⁰⁰

Eftersom EU-domstolen overlader stillingtagen til de nationale domstole, betyder det samtidig, at den samme type omkostning i nogle tilfælde kan berettige til fradrag, mens den i andre tilfælde ikke vil give anledning til fradragsret. Ved at pålægge de nationale domstole at afgøre, hvorvidt den nødvendige forbindelse foreligger, vil outputtet af denne vurdering ligeledes afhænge af, hvilken tilgang, der anvendes.

Sondringen mellem de to tilgange synes ligeledes relevant, da det heller ikke er entydigt, hvilken tilgang EU-domstolen anlægger. Den forskellige retspraksis kan dermed formodes at resultere i, at den afgiftspligtige kan have svært ved at kende sin retsposition, da det ikke kan udledes af EU-retspraksis, hvorvidt den ene eller anden test synes mest korrekt. Hvorvidt EU-domstolen eller de nationale myndigheder vælger at anlægge enten den konsumptionsbaserede test eller den økonomisk orienterede test, kan have stor betydning for den afgiftspligtiges retsstilling.

Den økonomisk orienterede test giver som udgangspunkt en bredere adgang til fradragsret, da adgangen til fradragsret ved den konsumptionsbaserede test alene vurderes på de objektive forhold. Dette betyder, at den økonomisk orienterede test synes at kunne resultere i fradragsret i tilfælde, hvor fradragsret ellers vil være udelukket i henhold til den konsumptionsbaserede test.²⁰¹ En udgift, der er rubriceret som en direkte omkostning til en momsfritaget transaktion i henhold til den konsumptionsbaserede test, kan rubriceres som en generalomkostning, hvis den økonomisk orienterede test anlægges. Dette kan være tilfældet, såfremt udgiften kan påvises at være inkorporeret i enten omkostningerne eller prisen på de udgående transaktioner af den afgiftspligtiges samlede økonomiske virksomhed. Udgiften må dermed ikke være en del af enten omkostningerne eller prisen på

¹⁹⁹ C-98/98, Midland, pr. 25.

²⁰⁰ RR.3.2014.79, afsnit 1.

²⁰¹ RR.3.2014.79, afsnit 3.

de udgående transaktioner, som konsumerer de indgående transaktioner, da det så vil være en direkte omkostning.

Den økonomisk orienterede test kan dermed synes mere attraktiv at anlægge. Eftersom denne tilgang også medtager de subjektive forhold, kan resultatet af denne test dog afvige mere end den konsumptionsbaserede test. Denne test kan dermed også betyde en større administrativ byrde for både EU-domstolen og de nationale myndigheder, hvilket ikke synes at stemme overens med EU-domstolens begrundelse for alene at tage hensyn til de objektive forhold. De begrunder det med, at såfremt myndighederne skal undersøge de afgiftspligtige personers hensigt, og dermed de subjektive forhold, vil *“En sådan forpligtelse ... stride mod merværidavgiftssystemets formål, som er at sikre retssikkerheden og at lette de handlinger, som er forbundet med afgiftens anvendelse, ved - bortset fra undtagelsestilfælde - at lægge vægt på den pågældende transaktions objektive karakter.”*²⁰² Den bagvedliggende vurdering af den økonomisk orienterede test strider dermed imod EU-domstolens begrundelse i BLP-sagen.

Det er ligeledes værd at bemærke, at EU-domstolen ikke har undsagt hverken den konsumptionsbaserede test eller den økonomisk orienterede test. De nævnte sager i afsnit 3.3.1.1 og 3.3.1.2, er ydermere ikke i kronologisk rækkefølge i forhold til hvilken tilgang, EU-domstolene har anvendt. Det kan dermed ikke udledes fra nuværende praksis, hvilken test, EU-domstolen finder bedst anvendelig.

Hvad angår dansk praksis har myndighederne, ifølge Ramsdahl og Steensgaard, tidligere appliceret den konsumptionsbaserede test. Professorerne henviste dog også til, at dette standpunkt forventedes udfordret i lyset af X BV-sagen. Samtidig forventede de, at ikke begge test ville kunne overleve på sigt, med en formodning om, at myndighederne fortsat ville antage den konsumptionsbaserede test.²⁰³ Det synes derfor interessant at undersøge, hvilken tilgang, de danske myndigheder siden har antaget, samt om disse er i overensstemmelse med EU-dommene, for senere at knytte dette til udledningen af sektorspecifikke udgifter.

²⁰² C-4/94, BLP, pr. 24.

²⁰³ RR.3.2014.79, afsnit 4.

SKM2014.857.LSR omhandler en fællesregistrering, som bestod af et holdingselskab samt fire datterselskaber. Tvisten bestod i, hvorvidt holdingselskabet kunne indrømmes fradragsret for afholdelse af rådgivningsydelser i forbindelse med salg af aktier i to af datterselskaberne. Fællesregistreringen argumenterede for, at der var tale om en virksomhedsoverdragelse, subsidiært at udgifterne kunne henføres til fællesregistreringens samlede økonomiske virksomhed, hvorfor de ville udgøre generalomkostninger med fuld fradragsret. Landsskatteretten fandt dog, “... at de afholdte udgifter *kan* henføres til salget af aktierne, og at de ikke kan anses for generalomkostninger for en økonomisk virksomhed drevet af selskaber”,²⁰⁴ hvorfor de kategoriserede udgifterne som direkte omkostninger med ingen fradragsret til følge. Landsskatteretten synes at applicere den økonomisk orienterede test, eftersom de baserede vurderingen af, hvorvidt der var tale om en direkte omkostning eller en generalomkostning på, hvorvidt den specifikke udgift *kan* være inkorporeret i den pågældende udgående transaktion, eller i stedet i omkostningerne eller prisen på de udgående transaktioner, der genereres af den samlede økonomiske virksomhed.

Som argumentation for, at udgifterne var en direkte omkostning, henviste Landsskatteretten til C-29/08, AB SKF, præmis 71, og C-651/11, X BV, præmis 55 og 56. Det fremgår dog ikke af de nævnte sager, at det er tilstrækkeligt at rubricere de afholdte udgifter som direkte omkostninger alene baseret på, at udgifterne *kan* inkorporeres i prisen på den udgående transaktion, men i stedet at de konkrete udgifter reelt *er* indregnet i prisen. EU-domstolen udtalte følgende i X BV-sagen:

*... I begge tilfælde²⁰⁵ forudsætter en direkte og umiddelbar tilknytning, at prisen på de indgående ydelser **er** medregnet i henholdsvis prisen for de enkelte udgående transaktioner eller i prisen på de goder eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person leverer i forbindelse med sin økonomiske virksomhed.²⁰⁶*

I denne præmis henviser EU-domstolen blandt andet til AB SKF-sagens præmis 60, da disse er enslydende. Dette må dermed indikere, at X BV-dommen betyder, at præmis 62 i AB

²⁰⁴ SKM2014.857.LSR, Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse. Egen fremhævnning.

²⁰⁵ “I begge tilfælde” refererer her til, hvad end der er tale om direkte omkostninger eller generalomkostninger.

²⁰⁶ C-651/11, X BV, pr. 55. Egen fremhævnning.

SKF-sagen ikke bør tillægges desligende betydning, som sagens præmis 60, da EU-domstolen ikke henviser til denne. I førstnævnte præmis fremgår samme terminologi, som Landsskatteretten antog; at det afgørende for, hvorvidt der er tale om en direkte og umiddelbar tilknytning, er, om de pågældende udgifter *kan* indregnes i prisen på de udgående transaktioner.²⁰⁷

Nyere praksis fra EU-domstolen bekræfter ligeledes AB SKF-sagens præmis 60 og X BV-sagens præmis 55, hvor det i henhold til den økonomisk orienterede test kræver, at de afholdte udgifter *er* inkorporeret i prisen for de udgående transaktioner.²⁰⁸

Landsskatterettens afgørelse synes dermed at kunne anfægtes, da det afgørende ikke bør være, hvorvidt de afholdte udgifter *kan* medregnes i prisen på den bestemte udgående transaktion, men i stedet hvorvidt de afholdte udgifter reelt *er* medregnet i prisen. Hvad angår de i sagen omhandlede rådgiverudgifter, vil sådanne udgifter yderst sjældent være indregnet i prisen på aktierne, som her er den udgående transaktion. Prisfastsættelsen af aktier baseres på en tilbagediskontering af pengestrømme ved brug af DCF-modellen.²⁰⁹ Aktier vil dermed være fastsat efter indtjeningen, virksomheden formår at skabe på bundlinjen, og vil på baggrund af DCF-modellen være fastsat efter summen af alle forventede fremtidige udbytter.²¹⁰ Prisfastsættelsen er samtidig baseret på udbud og efterspørgsel, hvor der ikke tages hensyn til eventuelle rådgivningsudgifter, som den afgiftspligtige eventuelt må have haft i forbindelse med forberedelse og gennemførelse af aktiesalget. Ligeledes må det antages, at en uvildig tredjemand ikke er villig til at betale for de omtvistede tjenesteydelser gennem en højere prisfastsættelse.

På baggrund af ovenstående må det konkluderes, at rådgivningsydelser i forbindelse med salg af aktier i datterselskaber, ikke bør rubriceres som en direkte omkostning efter den

²⁰⁷ C-29/08, AB SKF, pr. 62.

²⁰⁸ C-316/18, The Chancellor, pr. 27, som direkte henviser til X BV-sagens pr. 55. Derudover bekræftes det ligeledes i C-249/17, Ryanair, pr. 26, C-42/19, Sonaecom, pr. 41, C-334/20, Amper Metal, pr. 31 samt C-341/22, Feudi di San Gregorio Axiende Agricole SpA, pr. 29. I de fire sidstnævnte sager fremgår ikke samme ordlyd som i X BV-sagen, hvad angår “er”. Der anvendes i stedet “indgår blandt”, hvilket implicit indikerer, at for at kunne kategoriseres som en direkte omkostning, er det et krav, at udgiften *er* medregnet i prisen.

²⁰⁹ Discounted cash flow-modellen.

²¹⁰ Dansk Aktionærforening, *Sådan beregner du en akties værdi*.

økonomisk orienterede test, eftersom tjenesteydelserne alt andet lige ikke er medregnet i prisen på de solgte aktier. I en sådan situation vil der derimod altovervejende være tale om en generalomkostning, da de pågældende udgifter i økonomisk henseende må anses for at være allokeret til den afgiftspligtige persons samlede økonomiske virksomhed.²¹¹

Det er dog med Landsskatterettens afgørelse fastslået, at en fællesregistrering ikke kan indrømmes momsfradrag for rådgivningsudgifter, der er afholdt i forbindelse med salg af datterselskabets aktier. Til trods for, at EU-domstolen i den nyeste praksis anvender en anden terminologi end den danske administrative praksis, som udleder et andet resultat, vil en ændring af dansk praksis kræve, at afgørelsen ankes til de danske domstole, eller der forelægges et præjudicielt spørgsmål for EU-domstolen. Dette skyldes, at de sager, der har været ved EU-domstolene, ikke konkret har omhandlet en fællesregistrering med datterselskaber, der afhænder datterselskabets aktier. EU-domstolens afgørelser binder samtlige medlemsstater, dog alene såfremt de nationale domstole skal træffe afgørelser vedrørende et identisk spørgsmål,²¹² hvilket ikke er tilfældet i denne sag.

Den nyere danske administrative praksis synes dog altovervejende at anlægge en objektiv analyse ved vurderingen af momsfradrag for enten direkte omkostninger eller generalomkostninger, hvilket dermed indikerer en konsumptionsbaseret tilgang. I SKM2021.482.LSR fastslog Landsskatteretten, hvorvidt der kunne indrømmes fradragsret for de indkøbte varer og ydelser på baggrund af disses objektive indhold. Det forhold, at sagsøgeren ikke ville have haft momspligtige aktiviteter, hvis den omhandlede momsfritagne udstilling ikke havde fundet sted, tillægges ingen betydning, da dette ikke udgjorde en direkte og umiddelbar tilknytning. Der blev ikke indrømmet fradragsret til sagsøgeren, da de indgående transaktioner havde en direkte og umiddelbar tilknytning til sagsøgerens momsfritagne transaktioner. Landsskatteretten argumenterede på omtrent samme måde i SKM2021.85.LSR, hvor sagsøgeren, en kommune, indkøbte elektricitet med

²¹¹ Anvendte Landsskatteretten i stedet den konsumptionsbaserede test må det formodes, at de pågældende rådgivningsudgifter må anses som direkte omkostninger, da der er en direkte og umiddelbar forbindelse mellem udgiften og det momsfritagte salg af aktierne. Dette skyldes, at i henhold til en ren konsumptionsbaseret test, baseres vurderingen alene på en objektiv analyse af koblingen mellem den indkøbte ydelse og den udgående transaktion, der synes at konsumere den indkøbte ydelse, hvilket alt andet lige må være aktiesalget.

²¹² Curia, *Domstolen*.

det formål at stille gadebelysning til rådighed.²¹³ Kommunens øvrige momspligtige aktivitet drog nytte af den indkøbte elektricitet, hvilket Landsskatteretten ikke tillagde betydning. Landsskatteretten tillagde dermed alene de objektive forhold betydning, hvorfor kommunen ikke fik indrømmet fradragsret, da udgifterne blev rubriceret som en direkte omkostning til en aktivitet uden for momslovens anvendelsesområde.

I SKM2022.216.LSR synes Landsskatteretten ligeledes at anvende den konsumptionsbaserede tilgang, da sagsøgerens afholdte udgifter kunne henføres direkte og umiddelbart til sagsøgerens momsfratagne udgående transaktioner, hvormed der ikke blev taget stilling til, hvorvidt udgifterne var inkorporeret i prisen. Det blev dermed kategoriseret som en direkte omkostning, hvorfor Landsskatteretten ikke indrømmede sagsøgeren fradragsret for disse udgifter. Tillige argumenterede Landsskatteretten, at det endelige formål med de pågældende udgifter var uden betydning for fradragsretten, med henvisning til BLP-sagen, hvor en objektiv analyse er et nøgleord.

Der ses dermed en overvægt af den konsumptionsbaserede test, iblandt den nyeste praksis om tvister vedrørende indrømmelse af fradragsret, hvilket tillige var Ramsdahl og Steensgaards forventning til national praksis. Der synes dog stadig at forekomme dansk praksis, som applicerer den økonomisk orienterede test.²¹⁴ Ud fra dette, og kombineret med at den tidligere nævnte artikel er af forholdsvis ældre dato, synes begge tests til stadighed at forekomme anvendt. Dette er med til at komplicere forudsigelsen af den afgiftspligtiges retsposition, da udfaldet kan være vidt forskelligt alt efter hvilken tilgang, der anvendes. Det må dog være forventeligt, at begge tests fortsat vil blive anvendt, indtil EU-domstolene eller de danske domstole har fastlagt, hvilken test, der bør appliceres. Så længe der stadig ansføres en tvivl om fremgangsmåden hos EU-domstolen, kan det derfor ikke forventes, at de nationale myndigheder alene holder sig til én af testene, eftersom det de facto er op til domstolene at lægge linjen.

²¹³ Kommunen handler ikke i sin egenskab af en afgiftspligtig person ved indkøb af elektriciteten, da gadebelysningen ikke leveres i konkurrence med erhvervsvirksomheder. Landsskatteretten argumenterede dermed også, at udgifterne til indkøb af elektricitet falder uden for momslovens anvendelsesområde. Af denne grund ville kommunen ikke være berettiget til fradragsret. Dette er dog ikke afhandlingens fokuspunkt, hvorfor omtalen af sagen alene vil fokusere på, hvorvidt der blev fundet en direkte og umiddelbar forbindelse mellem den indkøbte vare og kommunens øvrige virksomhed.

²¹⁴ Se eksempelvis SKM2014.857.LSR. Yderligere eksempler på den økonomisk orienterede test findes i afsnit 4.2.1-4.2.3.

De forelagte afgørelser har dét tilfælles, at der ikke indrømmes fradragsret til sagsøgeren. Som angivet vedrørende SKM2014.857.LSR, er der en stærk formodning om, at den afgiftspligtige kunne indrømmes fradragsret, såfremt Landsskatteretten anvendte den konsumptionsbaserede test i stedet for den økonomisk orienterede test. Vurderingen af, hvorvidt en given udgift kan henføres som enten direkte omkostning eller generalomkostning, afhænger dermed af, hvilken tilgang, der anvendes.

4 Sektoropdeling

Som de tidligere afsnit har beskrevet, kan der forekomme et misvisende billede af fradragsprocenten i forbindelse med opgørelsen af den delvise fradragsret. Dette kan ses ved type 2-fællesregistreringer, da der her indgår enheder, der har henholdsvis momspligtige og momsfritagne aktiviteter. I MSD art. 173, stk. 2, findes fem fakultative foranstaltninger, hvor formålet med disse er at tillade medlemsstaterne at tage hensyn til virksomhedernes specifikke kendetegn for at nå frem til en mere retvisende fradragsprocent.²¹⁵ MSD art. 173, stk. 2, litra a og b, indeholder medlemsstaternes mulighed for at tillade eller påbyde en sektoropdeling, hvilket Danmark har implementeret.²¹⁶ Sektoropdeling kan dermed anvendes for bedre at afspejle den faktiske anvendelse af udgifterne i fællesregistreringerne.

I den danske momslov findes bestemmelsen i ML § 38, stk. 3, hvoraf følgende fremgår:

*Told- og skatteforvaltningen kan **efter forudgående ansøgning** give tilladelse til eller **påbyde**, at fradragsretten i virksomheder med flere sektorer **opgøres særskilt for hver sektor** inden for virksomheden. Virksomheden anses for at bestå af flere sektorer, når en afgiftspligtig person har **flere virksomheder**, der er registreret under ét, eller når der er **forskellige driftsaktiviteter** i samme virksomhed. Fastsættes fradragsretten sektorvis, skal virksomheden føre et **særskilt regnskab** for hver af disse sektorer.*²¹⁷

²¹⁵ C-488/07, Royal Bank, pr. 24, og C-183/13, Banco Mais, pr. 29.

²¹⁶ Afhandlingen vil dog alene belyse sektorpåbud.

²¹⁷ Egen fremhævnning.

Som det fremgår af bestemmelsen, kan SKAT påbyde, at fradragsretten opgøres særskilt for hver sektor. Såfremt en virksomhed påbydes en sektoropdeling, betyder det ikke, at den resterende del af virksomheden automatisk bliver en sektor. Hvis det ønskes, at der skal skabes flere sektorer, skal dette påbydes.²¹⁸

Sektoropdeling har alene betydning for fællesomkostninger, der kan henføres til sektoren. Såfremt der er fællesomkostninger, der ikke alene kan henføres til sektoren, påvirkes fradragsretten for disse udgifter ikke af sektoropdeling, da fradragsretten for sådanne omkostninger stadig skal opgøres efter ML § 38, stk. 1. De sektorspecifikke fællesomkostninger beregnes efter de samme principper, som efter ML § 38, stk. 1, med den forskel, at man alene medtager den fradragsberettigede omsætning fra sektoren samt den samlede omsætning fra sektoren. Ved sektoropdeling vil man dermed have to pro rata-satser, hvor den ene er for den samlede virksomhed, mens den anden er for den specifikke sektor.

For at forstå betydningen og konsekvenserne af sektoropdeling, vil indeværende afsnit definere begrebet *sektor*, samt gennemgå betingelserne for en sektoropdeling. Derudover vil afsnittene belyse, hvornår SKAT påbyder sektoropdeling, samt hvilke problematikker, der synes at opstå, ved betingelserne for at indgå i en sektorisk opdeling. For at belyse dette vil der tages udgangspunkt i sager fra de danske domstole og myndigheder. Slutteligt vil det diskuteres, hvorvidt sektoropdeling anvendes korrekt.

4.1 Betingelser for sektoropdeling

Der kan udledes fem kumulative betingelser, førend en virksomhed kan påbydes sektoropdeling. Betingelserne udledes på baggrund af ordlyden i ML § 38, stk. 3 samt tidligere praksis. Foruden disse fem betingelser fremgår det direkte af ML § 38, stk. 3, 3. pkt., at virksomheden skal føre sektorvise særskilte regnskaber.

²¹⁸ LBKG20191021, Momsloven med kommentarer, ML § 38, stk. 3, note 329.

I nedenstående betingelser anvendes primært begrebet *virksomheder*, men de samme betingelser er gældende for fællesregistreringer. Begrebet anvendes blot, da virksomheder ligeledes kan påbydes en sektorisk opdeling.

4.1.1 Momspligtig og momsfritaget omsætning

Som nævnt i det ovenstående er et af hovedformålene med en sektorisk opdeling at nå frem til en mere retvisende fradragsprocent for virksomhedens omkostninger. Hvis en virksomhed opdeles i en eller flere sektorer, medfører dette, at virksomheden skal opgøre en selvstændig fradragsprocent for fællesomkostninger, der kan henføres til de forskellige sektorer. Denne fradragsprocent anvendes alene på driftsudgifter i sektoren, som ikke kan henføres direkte til momspligtig eller momsfritaget aktivitet. Det er dermed en betingelse for sektoropdelingen, at sektoren både har momspligtig og momsfritaget aktivitet, således at sektoren kan opgøre en delvis fradragsprocent efter ML § 38, stk. 1.²¹⁹

Dette krav blev ligeledes bekræftet af Told- og Skattestyrelsen i SKM2003.328.TSS, hvori Styrelsen fandt, at sektoropdeling er betinget af, at sektoren både har omsætning fra momspligtige og ikke-momspligtige aktiviteter.

4.1.2 Forskellige driftsaktiviteter

Det er ydermere et krav, at virksomheden skal indeholde forskellige driftsaktiviteter, for at virksomheden kan inddeles i sektorer.

Begrebet *sektor* er ikke defineret i direktivet, hvorfor fortolkningen må tage udgangspunkt i en naturlig sproglig forståelse af begrebet.²²⁰ Det må derfor udledes, at dannelsen af sektorer er betinget af, at en særskilt del af en virksomhed i høj grad fungerer uafhængigt af de øvrige aktiviteter i virksomheden, hvori sektoren har eget produktionsapparat, produktlinjer og kunder.²²¹ Ud fra administrativ praksis ses der dog en mildere anvendelse af begrebet *sektor*. Det er eksempelvis SKATs opfattelse, at det ikke nødvendigvis er et kriterie, at sektoren har egen kundegruppe.²²²

²¹⁹ DJV 2024-1 D.A.11.4.2.3. Sektorpåbud er dermed alene relevant for type 2-fællesregistreringer.

²²⁰ TfS 2012, 150, afsnit 4.1.

²²¹ TfS 2012, 150, afsnit 4.1.

²²² SKM2022.66.LSR, *SKATs afgørelse*.

Implementering af den bagvedliggende direktivbestemmelse i den danske momslov synes at bekræfte ovenstående definition, da det fremgår af bestemmelsen i ML § 38, stk. 3, 2. pkt., at en sektor kan forekomme, når en virksomhed udøver flere forskellige former for driftsaktiviteter, samt når en afgiftspligtig person har flere virksomheder, der er registreret under ét.²²³ Dermed kan selskaber, der indgår i en fællesregistrering, også opdeles i sektorer. En sektoropdeling er ikke begrænset af de deltagende enheders juridiske grænser i fællesregistreringen. Ligeledes kan en sektor for eksempel bestå af flere fysiske driftssteder, det være sig blandt andet filialer, som drives af samme momspligtige person samt forskellige driftsaktiviteter inden for samme momspligtige person.²²⁴

4.1.3 Sektorspecifikke udgifter

Det er yderligere et krav, at der inden opdelingen af sektorer, kan konstateres sektorspecifikke udgifter. Dette vil være udgifter, som alene vedrører den specifikke sektor. For at en udgift kan kategoriseres som sektorspecifik, er der en række kriterier, der skal opfyldes. På samme måde som principperne omkring fradragsret, gælder der som udgangspunkt ej heller et hovedsagelighedsprincip ved sektorspecifikke udgifter. Udgiften skal udelukkende vedrøre den specifikke sektor, hvilket betyder, at såfremt en udgift ikke direkte kan henføres til sektoren, er der ikke tale om en sektorspecifik udgift. Udgiften må dermed udelukkende være relevant for omsætningsskabelsen vedrørende den specifikke sektor. Dette understøttes af en række administrative afgørelser.²²⁵

De sektorspecifikke udgifter skal opdeles i 3 kategorier, som nævnt i afsnit 3, alt efter hvilken omsætning udgifterne understøtter, for så vidt angår fradragsretten. Der vil dermed være fuld fradragsret for udgifter, der udelukkende vedrører momspligtige aktiviteter, jf. ML § 37, stk. 1, mens der ingen fradragsret vil være for udgifter, der udelukkende vedrører momsfritagte aktiviteter. Slutteligt vil de sektorspecifikke udgifter, som ikke udelukkende kan henføres direkte til udgifter, som hidrører fra enten momspligtig eller momsfrataget aktivitet, være omfattet af delvis fradragsret for sektoren. Dette kan også omtales som

²²³ DJV 2024-1 D.A.11.4.2.3.

²²⁴ DJV 2024-1 D.A.11.4.2.3.

²²⁵ Se blandt andet SKM2003.328.TSS og SKM2022.66.LSR.

sektorens fællesomkostninger. Det er dermed alene fradragsretten for sektorens fællesomkostninger, der bliver påvirket af sektorisk opdeling.

En sektorisk opdeling vil alt andet lige være ressourcekrævende for virksomhederne, da de ved hver enkelt udgift skal tage stilling til, hvorvidt denne er sektorspecifik eller ej. Sektoropdeling vil dermed være en stor administrativ byrde for virksomhederne. Hvorvidt en udgift er en fællesomkostning for hele virksomheden eller specifik for sektoren, ses i praksis ofte som værende en vanskelig afgrænsning.

Kravet om sektorspecifikke udgifter kan udledes af Landsskatterettens kendelse af 17. september 2009.²²⁶ Sagen omhandler en fagforening, som ligeledes drev kursuscenter som en selvstændig aktivitet. Foruden kursuscenter havde foreningen momspligtige aktiviteter i form af annonceindtægter, salg af bøger og udlejning af erhvervslejemål. Foreningen ansøgte om tilladelse til sektoropdeling med den begrundelse, at virksomheden indebar flere forskellige driftsaktiviteter, og at de ønskede sektorer udøvede både momspligtige og momsfrie aktiviteter.²²⁷ Kursuscenteret blev anvendt til både intern og ekstern benyttelse. På baggrund af dette fastslog Landsskatteretten, at udgifterne ikke alene kunne henføres direkte til kursuscentret, hvorfor omkostningerne hertil måtte anses for at være fællesomkostninger for hele virksomheden. Udgifterne var dermed omfattet af ML § 38, stk. 1. I sagen fandtes der dermed ingen sektorspecifikke udgifter, hvorfor ansøgningen om sektoropdeling ikke kunne imødekommes. Sagen klarlagde derved, at sektoropdeling forudsætter, at der er udgifter, der udelukkende kan henføres til en sektor.

Kravet er ligeledes blevet udfordret i Landsskatterettens kendelse af 12. august 2010,²²⁸ hvor Skattemyndighederne påbød sektorisk opdeling til en fællesregistrering. Sagen omhandlede en fællesregistrering, som udøvede alle former for aktiviteter inden for den finansielle sektor. Derudover udøvede fællesregistreringen leasingaktiviteter. Skattemyndighedernes påbud om sektoropdeling lød på, at bankvirksomheden og filialnettet skulle betragtes som en sektor. Dette ville medføre, at omsætningen fra leasingaktiviteterne

²²⁶ Journal nr. 06-01691.

²²⁷ Det forhold, at sagen omhandler en anmodning om sektoropdeling, vurderes irrelevant, da sagen alene bruges til at udlede betingelser.

²²⁸ Journal nr. 09-02542.

ikke skulle indgå ved beregningen af den delvise fradragsret, hvad angår udgifter vedrørende bankvirksomheden. Dette ville, ifølge Skattemyndighederne, resultere i en mere retvisende fradragsret. Skattemyndighederne argumenterede for, at der fandtes sektorspecifikke udgifter til bankvirksomheden, idet der, kunne ses bort fra, at rådgivningen i forbindelse med leasingaktiviteterne foregik i bankfilialerne. Med henvisning til TfS 2000.941 LSR mente myndighederne, at det, at en del af udgifterne hidrørte både bankaktiviteterne og leasingaktiviteterne, måtte anses som en afledt effekt af bankvirksomhedens momsfritagende aktivitet.

Myndighederne forsøgte sig derfor med et hovedsagelighedsprincip, og mente, at de afholdte udgifter måtte anses for alene at vedrøre bankaktiviteten. Som det blev udledt i afsnit 3 og i indeværende afsnit, kan der ej heller antages et hovedsagelighedsprincip, hvad angår sektorspecifikke udgifter. I sagen blev det klarlagt af Landsskatteretten, at sektorspecifikke udgifter alene må vedrøre den specifikke sektor, og dermed udelukkende understøtte skabelsen af omsætningen vedrørende denne. Landsskatteretten tog ikke stilling til, hvorvidt der i den pågældende sag kunne udledes sektorspecifikke udgifter, hvorfor dette måtte undersøges nærmere af myndighederne. Såfremt myndighederne ikke var i stand til dette, var de forpligtede til at annullere påbuddet om sektorisk opdeling.

Betingelsen om sektorspecifikke udgifter ses videreudviklet gennem retspraksis. Østre Landsret synes at have anerkendt SKATs påstand om, at det er den omhandlede virksomhed, der skal godtgøre, at der ikke foreligger sektorspecifikke udgifter. Bevisbyrden påhviler dermed ikke længere myndighederne, hvad angår dette.²²⁹

4.1.4 Forudgående ansøgning

Det fremgår direkte af ML § 38, stk. 3, 1. pkt., at der kræves en forudgående ansøgning, førend en virksomhed kan påbydes sektorisk opdeling. Denne betingelse er ligeledes fastslået af Landsskatteretten i kendelse af 12. august 2010,²³⁰ som omhandler en fællesregistrering, som havde opgjort deres fradragsprocent efter ML § 38, stk. 1. Skattemyndighederne bestred, at fællesregistreringen kunne opgøre deres fradragsret efter

²²⁹ Videreudviklingen ses i SKM2015.740.ØLR og SKM2015.806.ØLR, som diskuteres nærmere i afsnit 4.2.1 og 4.2.2.

²³⁰ Journal nr. 10-01046.

ML § 38, stk. 1, for hele fællesregistreringen under et. Myndighederne argumenterede med, at deres godkendelse af fællesregistreringen som én enkelt afgiftspligtig person implicit skulle anses som et meddelt påbud om sektoropdeling, og at der dermed ikke var tale om et sektorpåbud med tilbagevirkende kraft. Fællesregistreringen bestred påbuddet om sektorisk opdeling med den begrundelse, at sektoropdeling alene kan påbydes med fremadrettet virkning, og at dette dermed alene kan have virkning efter det er meddelt fællesregistreringen. Den pågældende fællesregistrering fik medhold af Landsskatteretten, som fastslog, at der ikke syntes at foreligge hverken påbud om eller anmodning om tilladelse til sektoropdeling. Afgørelsen fastslog dermed, at sektoropdeling alene kan indtræde, hvis Skattemyndighederne udsteder påbud eller giver tilladelse hertil efter anmodning.²³¹

Bestemmelsen kræver alene en forudgående ansøgning, hvormed der ikke er fastsat betingelser for varsel for påbud af en sektor. Der findes ej heller særlige regler for dette i momssystemdirektivet. De fleste sektorpåbud er med behørigt varsel, men en sektoropdeling kan ligeledes påbydes midt i regnskabsåret og med kort varsel, hvilket bliver kompliceret for de påbudte virksomheder. Der kan samtidig også forhandles om varslet parterne imellem, men det vil altid være myndighederne, der har det sidste ord i forhandlingen. Det kan dermed synes optimalt, at der fastsættes nærmere regler herom.

4.1.5 Afgiftsneutralitet

Som nævnt i afsnit 4 kan beregningen af den delvise fradragsret efter ML § 38, stk. 1, resultere i et misvisende billede af fradragsprocenten, hvilket både kan være i virksomhedens favør eller disfavør. Undtagelsesbestemmelserne i MSD art. 173, stk. 2, tillader derfor medlemsstaterne at fastsætte en anden beregningsmetode til delvis fradragsret end den, der er fastlagt i bestemmelsens stk. 1 og art. 174. Intentionen med ML § 38, stk. 3, er dermed, at den faktiske anvendelse af virksomhedernes momspligtige aktivitet bedre afspejles.

Hvis medlemsstaterne gør brug af undtagelsesbestemmelserne, skal de respektere principperne bag det fælles momssystem.²³² Momssystemet hviler på neutralitetsprincippet,

²³¹ Journal nr. 10-01046.

²³² C-511/20, BLC, pr. 16.

som ligeledes afspejler ligebehandlingsprincippet. Det fremgår i C-183/13, Banco Mais, at medlemsstaterne skal sikre, at beregningen af fradragsretten er så præcis som mulig, når der skal fastlægges den del af aktiviteterne, der er fradragsberettigede, når der implementeres en undtagelsesbestemmelse. Medlemsstaterne skal derfor tage hensyn til ordlyden samt konteksten af MSD art. 173, stk. 2, afgiftsneutralitets- og proportionalitetsprincippet samt formålet med den bagvedliggende bestemmelse.²³³

Det fremgår dermed af Banco Mais-sagen, at neutralitetsprincippet er et væsentligt element ved fastsættelsen af pro rata-satsen for fradragsret. Direktivet er dermed ikke til hinder for, at en medlemsstat anvender en anden metode eller opdelingsnøgle for en bestemt transaktion, end den traditionelle omsætningsmetode, såfremt medlemsstaten har implementeret en sådan bestemmelse i national ret. Dette forudsat, at denne metode sikrer en mere nøjagtig beregning af pro rata-satsen for fradrag, end hvis man anvendte den omsætningsbaserede metode.²³⁴

Såfremt der anvendes en særlig ordning efter MSD art. 173, stk. 2, finder afrundningsreglen i MSD art. 175, stk. 1, ikke anvendelse. Denne bestemmelse henviser alene til beregning af pro rata-satsen for fradrag, der er fastsat i MSD art. 173, stk. 1.²³⁵ Det vil være i strid med direktivets formål, hvis medlemsstaterne pålægges at anvende afrundningsmetoden i sidstnævnte bestemmelse, såfremt beregningen foretages efter en undtagelsesbestemmelse. Det er dermed tilladt for medlemsstaterne at anvende en mere præcis afrundningsmetode med henblik på at nå frem til mere præcise resultater, hvilket er i overensstemmelse med neutralitetsprincippet,²³⁶ da en ændring i et enkelt decimaltal i fradragsprocenten kan have stor betydning for størrelsen af virksomhedernes afgiftsbelastning.

I overensstemmelse med det ovennævnte, har Landsskatteretten i kendelsen af 12. august 2010,²³⁷ gjort gældende, at en yderligere betingelse for sektoropdeling er, at det skal sandsynliggøres af myndighederne, såfremt sektoropdelingen påbydes, at en sådan vil betyde, at fradragsretten i højere grad vil afspejle den faktiske anvendelse i virksomheden.

²³³ C-183/13, Banco Mais, pr. 30.

²³⁴ C-183/13, Banco Mais, pr. 32.

²³⁵ C-488/07, Royal Bank, pr. 21-22, samt C-186/5, Kreissparkasse Wiedenbrück, pr. 42.

²³⁶ C-488/07, Royal Bank, pr. 27.

²³⁷ Journal nr. 09-02542.

Det kan derved udledes af ovenstående, at det er en betingelse for sektoropdeling, at den anvendte beregningsmetode afspejler neutralitetsprincippet. Dette skyldes, at formålet med bestemmelsen er at afspejle en mere retvisende fradragsret.

Neutralitetsprincippet synes dog udfordret i dansk praksis, eftersom sektoropdeling som udgangspunkt ikke kan påbydes eller tillades med tilbagevirkende kraft. Skattemyndighederne har tidligere påbudt sektoropdeling med tilbagevirkende kraft med den begrundelse, at sektorisk opdeling var en nødvendighed for at overholde neutralitetsprincippet. Landsskatteretten har i kendelse af 20. september 2010²³⁸ fastslået, at sektorisk opdeling med tilbagevirkende kraft ikke er en mulighed, uagtet at det er begrundet i henhold til at overholde momsens neutralitet. I denne sag anså Landsskatteretten ikke, at der forelå særlige omstændigheder, som ville kunne berettige til en afvigelse af dette.

Eftersom sektorisk opdeling ikke er en forpligtelse for virksomhederne, men derimod en mulighed at anmode om eller blive påbudt, kan det have den effekt, at virksomheder i årevis kan opretholde en misvisende fradragsret, førend der påbydes eller tillades sektoropdeling.²³⁹ Der kan derfor med rette sættes spørgsmålstejn ved ordlyden i ML § 38, stk. 3, der med sin formulering som udgangspunkt ikke tillader sektorisk opdeling med tilbagevirkende kraft. Dette kan være i konflikt med neutralitetsprincippet, som det fælles momssystem hviler på, da virksomhed A kan have opretholdt en misvisende fradragsret i adskillige år, mens virksomhed B kan være påbudt en sektoropdeling i den samme årrække, med lavere fradragsret til følge.

Eftersom SKAT skal ud at kontrollere virksomhederne fysisk, førend der kan påbydes sektorisk opdeling, kan der dermed opstå et element af konkurrenceforvridning, da SKAT langt fra kan nå ud på kontrol ved alle virksomheder. Der opstår dermed en form for tilfældighed. Dette blev ligeledes eksemplificeret i ovenstående passus.

²³⁸ Journal nr. 09-01864.

²³⁹ Stensgaard, *Fradragsret for merværdiafgift*, s. 375.

Det udelukkes dog ikke, at der i praksis kan gives tilladelse til sektorisk opdeling med tilbagevirkende kraft. Følgende fremgår af Den Juridiske Vejledning:

*Det er en betingelse for at få tilladelse til sektorisk opdeling, at der er søgt om det forinden. Der gives derfor **normalt** kun tilladelse til sektorisk opdeling med fremadrettet virkning. Tilsvarende stiller Skattestyrelsen ikke krav om sektorisk opdeling med tilbagevirkende kraft.*²⁴⁰

Ovenstående formulering indikerer dermed, at der under normale omstændigheder ikke påbydes sektoropdeling med tilbagevirkende kraft. Ordlyden i vejledningen synes på dette grundlag ikke fuldstændigt at udelukke muligheden. Uagtet dette, er det dog tvivlsomt, hvorvidt bestemmelsen i dansk ret hjemler muligheden for sektoropdeling med tilbagevirkende kraft, da der kræves en forudgående ansøgning.²⁴¹

4.2 Påbud om sektoropdeling

Praksis viser, at sektorpåbud primært er pålagt fællesregistreringer, samt at antallet af sektorpåbud har været stigende over de seneste år.²⁴² Dette må formodes at skyldes, at enhederne i en type 2-fællesregistrering alt andet lige vil opnå en højere fradragsret for fællesomkostninger ved at indgå i en fællesregistrering, da Skattestyrelsen som udgangspunkt alene påbyder sektoropdeling, ifald momsmæssige forhold af en vis betydning taler for det.²⁴³

Indeværende afsnit har derfor til formål at diskutere, hvorvidt de fem kumulative betingelser reelt findes opfyldt i praksis, samt problematikkerne der kan opstå i forbindelse med betingelserne. Til dette formål analyseres tidligere afgørelser. Praksis omkring sektorpåbud er dog sparsom, hvorfor der i afhandlingen vil fokuseres på tre nyere sager.²⁴⁴

²⁴⁰ DJV 2024-1 D.A.11.4.2.3. Egen fremhævnings.

²⁴¹ Stensgaard, *Fradragsret for merværdiafgift*, s. 276.

²⁴² Christiansen, *Skattemyndighedernes udfordringer ved fællesregistrering for moms*, s. 44.

²⁴³ DJV 2024-1 D.A.11.4.2.3.

²⁴⁴ Der er ikke fundet nyere end disse i dansk praksis.

Nedenstående afsnit vil ligeledes analysere, hvilken af de to behandlede tests i afsnit 3.3.1.1 og 3.3.1.2, der anvendes, i de tre sager. Slutteligt vil det diskuteres, hvorvidt der er konsensus mellem de tre behandlede sager.

4.2.1 Bank-sagen

SKM2015.740.ØLR²⁴⁵ omhandler en fællesregistrering inden for den finansielle sektor, som, udover traditionel bankvirksomhed, ligeledes udøvede rådgivning og formidling af realkreditfinansiering, pension og leasing. SKAT fremsendte oprindeligt et sektorpåbud i 2004 med tilbagevirkende kraft fra 1995 af hensyn til afgiftsneutralitetsprincippet. Sagen blev indbragt for Landsskatteretten, der med kendelse af 15. september 2008²⁴⁶ traf afgørelse om, at SKAT ikke var bemyndiget til at påbyde sektorisk opdeling med tilbagevirkende kraft. Afgørelsen blev ikke indbragt for domstolene, hvorfor det må formodes, at SKAT anerkendte dette.

Fællesregistreringen blev derefter i 2007 påbudt en sektoropdeling med fremadrettet virkning, hvorved bankvirksomheden skulle betragtes som en særskilt sektor. Dermed overholdt det nye påbud betingelsen om forudgående ansøgning. Påbuddet blev begrundet med, at såfremt fradragsretten blev beregnet efter ML § 38, stk. 1, ville størrelsen af fradragsretten stride imod neutralitetsprincippet. Fællesregistreringens delvise fradragsprocent efter ML § 38, stk. 1 var omtrent 15%, mens den påbudte sektor ville have en delvis fradragsprocent på 1-2%. Der blev dermed påbudt en sektorisk opdeling for at sikre, at fradragsretten rimeligt belyste den faktiske anvendelse af udgifterne.

Det var SKATs opfattelse, at bankvirksomheden opfyldte betingelsen om at være en særskilt driftsaktivitet, eftersom banksektoren kunne holdes adskilt fra leasingaktiviteten. Ligeledes var det SKATs holdning, at der kunne udledes sektorspecifikke udgifter. Det faktum, at disse udgifter i et vist omfang havde en teoretisk og indirekte relation til leasingaktiviteterne, godtgjorde ikke, at der var en tilstrækkelig nær forbindelse mellem udgifterne og leasingaktiviteterne. SKAT fastholdt dette i sit processkrift af 2. november 2015 til Landsretten, til trods for at der blev rådgivet om leasingydelser i bankfilialerne.

²⁴⁵ Herefter bank-sagen.

²⁴⁶ Journal nr. 06-01289.

Dette anså SKAT ikke som et udtryk for, at der blev udøvet leasingaktivitet mod vederlag i banksektoren, hvilket i så fald ville betyde, at udgifterne til driften af bankfilialen også ville have en direkte og umiddelbar tilknytning til leasingvirksomheden. Dermed kunne det, ifølge SKAT, ikke lægges til grund, at samtlige af fællesomkostningerne i banksektoren havde en sådan direkte og umiddelbar forbindelse med leasingvirksomheden, at de ikke kunne anses som værende sektorspecifikke udgifter. Fællesregistreringen havde ej heller godtgjort, at udgifterne i banksektoren direkte indgik som et omkostningselement i prisfastsættelsen af leasingydelserne.

Fællesregistreringen imødekom ikke SKATs anmodning om at fremlægge et sektorregnskab eller andet materiale, som kunne belyse omkostningsallokeringen mellem de forskellige forretningsområder. Sådant materiale ville belyse fællesregistreringens omkostninger, samt hvorvidt disse indgik i prisfastsættelsen af de forskellige ydelser i fællesregistreringen. Dette kunne dermed påvirke opfattelsen af, hvorvidt der fandtes sektorspecifikke udgifter.

Hvad angår betingelsen om sektorspecifikke omkostninger, gav Landsretten Skatteministeriet medhold i, at fællesregistreringens ovennævnte manglende dokumentation tilstrækkeligt kunne sandsynliggøre, at der blev afholdt sektorspecifikke udgifter, hvorfor den tredje betingelse ligeledes synes opfyldt efter Landsrettens opfattelse.

Domstolen ved Østre Landsret anerkendte Skatteministeriets synspunkt om, at bankvirksomheden kunne adskilles som en særskilt sektor fra den resterende virksomhed, som alene bestod i leasingvirksomheden. Dermed synes betingelsen om flere driftsaktiviteter opfyldt. Landsretten begrundede dette med, at der kunne opgøres en selvstændig omsætning for henholdsvis bankaktiviteterne og leasingaktiviteterne. En sektoropdeling kunne, ifølge Landsretten, ikke udelukkes, blot fordi der blev rådgivet om samtlige af koncernens ydelser i bankfilialerne. Disse adskilte aktiviteter gav ligeledes Landsretten formodning om, at der eksisterede særskilte omkostninger til bankaktiviteterne.

Slutteligt konkluderede Landsretten, at samtlige betingelser for et sektorpåbud var opfyldt. Dette blev ligeledes begrundet med, at fradragsretten blev mere retvisende som følge af sektoropdelingen.

På baggrund af ovenstående kan det konkluderes, at Landsretten anerkender, at det på baggrund af den manglende dokumentation fra fællesregistreringen *“findes ... tilstrækkeligt sandsynliggjort, at der af H1 A/S afholdes sektorspecifikke fællesomkostninger, som udelukkende har en direkte og umiddelbar tilknytning til omsætningen i den påbudte banksektor”*.²⁴⁷ Landsretten synes dermed at give medhold i Skatteministeriets argument om, at det var sandsynliggjort, at der fandtes sektorspecifikke fællesomkostninger, på baggrund af Skatteministeriets skønsmæssige fordeling af fællesomkostninger til henholdsvis den af SKAT påbudte sektor og hele fællesregistreringen.

Landsretten imødekom dermed Skatteministeriets påstand om, at det var fællesregistreringen, som skulle fremlægge bevis for, at samtlige fællesomkostninger indgik som priselement i leasingydelse. Det findes interessant, at bevisbyrden, i forhold til hvorvidt der reelt set er tale om sektorspecifikke omkostninger, påhviler fællesregistreringen. Det må ydermere være til diskussion, hvornår fællesregistreringen tilstrækkeligt har påvist, at udgifterne afholdt i banksektoren, påvirker prisfastsættelsen i hele virksomheden.

Tillige argumenterede Skatteministeriet med, at det ikke kan lægges til grund, at *“blot den mindste og marginale berøring i bankens filialer med leasing skulle bevirke, at alle udgifter afholdt af filialerne også er direkte og umiddelbart forbundet med leasingvirksomheden”*.²⁴⁸ Hovedsagelighedsprincippet, som nævnt i afsnit 4.1.3, synes dermed udfordret i denne sag. Landsretten antog ikke direkte samme hovedsagelighedsprincip som Skatteministeriet, men imødekom Skatteministeriets argument om, at det er op til fællesregistreringen at godtgøre, at der ikke fandtes sektorspecifikke fællesomkostninger.

²⁴⁷ SKM2015.740.ØLR, *Landsrettens begrundelse og resultat*.

²⁴⁸ SKM2015.740.ØLR, *Processkrift fra Skatteministeriet*.

Det er ydermere værd at bemærke, at Landsretten også begrundede sektorpåbuddet med, at påbuddet ville medføre, at fradragsretten i højere grad afspejlede den faktiske anvendelse af fællesregistreringens indkøb. Formålet med sektoropdeling er ganske vist, at fradragsretten bedre afspejler den faktiske anvendelse af fællesomkostningerne. Der ses dog, som angivet i forrige passus, antaget et hovedsagelighedsprincip i indeværende sag, som kan indikere, at man forsøger at regulere fællesregistreringens delvise fradragsprocent ud fra en anden tilgang end sektoropdeling, eftersom visse af de omtvistede udgifter, der i sagen blev karakteriseret som sektorspecifikke udgifter, endvidere vedrørte leasingvirksomheden, og dermed ikke alene den påbudte banksektor. Såfremt disse blev kategoriseret som fællesomkostninger for hele fællesregistreringen, ville den delvise fradragsret skulle beregnes ud fra den almindelige tilgang i ML § 38, stk. 1. Dette ville betyde en større fradragsprocent, da sektorpåbuddet ville betyde en lavere delvis fradragsret for den påbudte sektor.

Det indikerer dermed, at Landsretten havde intentioner om at opgøre fradragsretten baseret på den faktiske benyttelse af de pågældende indkøb. Der er hjemmel til en sådan opgørelse af den delvise fradragsret i MSD art. 173, stk. 2, litra c, hvor Danmark alene har implementeret MSD art. 173, stk. 2, litra a og b, som udgør den danske bestemmelse om sektoropdeling. Reglerne om sektorisk opdeling ændrer ikke på selve måden, hvorpå den delvise fradragsret beregnes. Delvis fradragsret efter ML § 38, stk. 3 beregnes efter omsætningsfordelingen, ligesom beregningen efter stk. 1 i samme bestemmelse. Der er alene den forskel, at grundlaget efter stk. 3 skal opgøres for den særskilte sektor.

Såfremt Danmark gjorde brug af litra c i den nævnte bestemmelse i MSD, vil danske virksomheder enten kunne opnå tilladelse til eller blive påbudt at opgøre fradragsretten under hensyn til den faktiske anvendelse af de indkøbte varer eller ydelser. Hermed vil man kunne undgå betingelsen om sektorspecifikke udgifter og flere driftsaktiviteter, og i stedet kunne pålægge fællesregistreringen at opgøre den delvise fradragsret efter den faktiske anvendelse. Det vil alt andet lige være nemmere for myndighederne at påbyde dette, qua at betingelserne vedrørende sektoropdeling ikke skal overholdes, men derimod betyde en større administrativ byrde hos virksomhederne. Ligeledes vil det formodentlig betyde en større administrativ byrde for myndighederne, såfremt der opstår tvister vedrørende

beregningen af den faktiske anvendelse. Ydermere vil der ligeledes kunne opstå diskussion mellem de involverede parter omkring, hvordan de indkøbte varer og ydelser reelt bliver benyttet, hvor fællesregistreringen formentligt vil argumentere med, at de indkøbte varer og ydelser har en afledt effekt på hele den øvrige økonomiske virksomhed, såfremt dette forøger fradragsretten.

Konsekvenserne af en sådan implementering vil dog formodentlig blive, at det hurtigt risikerer at blive påstand mod påstand parterne imellem. Derudover vil det alt andet lige være en fordel for virksomhederne og deres rådgivere, da SKAT hver gang skal sætte sig ind i en ny branche for at kunne komme med argumenter, hvor virksomhedens rådgivere allerede har branchekendskab. Der vil på baggrund af dette være både fordele og ulemper ved at implementere bestemmelsen.

Til trods for at selve formålet med sektorisk opdeling er, at fradragsretten skal afspejle et mere retvisende billede af den faktiske anvendelse af de pågældende indkøb, så kan dette ikke ses som den eneste betingelse for sektoropdeling. Som den danske implementering i ML § 38, stk. 3 lyder, så kan sektoropdeling ikke påbydes alene på baggrund af, at fradragsretten bedre afspejler ressourceanvendelsen. De fem kumulative betingelser skal være opfyldt, førend der kan påbydes sektoropdeling. Er disse betingelser ikke opfyldt, vil det være uhjemlet at påbyde sektoropdeling, selvom sektoropdeling vil give en mere retvisende fradragsret. Selve dét, at sikre, at fradragsretten bedre svarer til den faktiske anvendelse, og dermed overholder afgiftsneutralitetsprincippet, er ikke en betingelse ud fra ordlyden af bestemmelsen i ML § 38, stk. 3, men er en betingelse, der er tilstedekommet af administrativ praksis og retspraksis; at det skal sandsynliggøres, at sektoropdeling vil betyde, at fradragsretten i højere grad afspejler den faktiske anvendelse af transaktionerne.

Ud fra ovenstående betragtning kan dommen ligeledes give anledning til spørgsmål om, hvorvidt ML § 38, stk. 3, i denne henseende anvendes som forsøg på en værnsregel mod afgiftsfordele i forbindelse med fællesregistreringen. Dette baseres på, at Landsretten, som nævnt i de tidligere passager, blandt andet begrundede sektorpåbuddet med, at det ville medføre en fradragsret, som bedre afspejlede den faktiske anvendelse af virksomhedens

indkøb. Sektoropdelingen ses dermed påbudt for at undgå for store momsmæssige fordele som følge af fællesregistreringen.

4.2.2 DSB-sagen

SKM2015.806.ØLR²⁴⁹ omhandler ligeledes en fællesregistrering, som påbydes en sektoropdeling. Moderselskabet, en selvstændig offentlig virksomhed, beskæftigede sig med personbefordring. Koncernen bestod derudover af en række datterselskaber, som blandt andet drev kiosker på togstationerne, et ejendomsselskab samt et arkitektelskab. Personbefordringen er momsfritaget i henhold til ML § 13, stk. 5, hvorfor moderselskabet alene ikke ville have ret til momsfradrag for aktiviteterne vedrørende personbefordringen. Der var dog en betydelig momspligtig omsætning fra virksomheden, som drev kiosker på stationerne. Denne omsætning indgik i fællesregistreringens beregning for delvis fradragsret efter ML § 38, stk. 1, med en høj fradragsprocent til følge.

Forinden det omhandlede sektorpåbud havde fællesregistreringen allerede fået påbudt to sektoropdelinger, som blev endeligt aftalt mellem fællesregistreringen og SKAT i 2006. Disse var baseret på organisatoriske enheder og ikke efter driftsaktiviteter. Det blev dog noteret, at fællesregistreringen havde været med til udarbejdelsen af disse sektorer, at de arbejdede målrettet mod en aktivitetsbaseret sektorisk opdeling, samt at de til enhver tid kunne anmode om ændrede sektordefinitioner.²⁵⁰

I 2008 anmodede fællesregistreringen om endnu en sektoropdeling, som SKAT afslog, og påbød i stedet en anden sektoropdeling med virkning fra 1. juli 2010. Den nye sektor bestod i personbefordring, samt aktiviteter i og på tog, og dermed en opdeling efter aktivitet. Fællesregistreringen udfordrede SKAT med, at de to eksisterende sektoropdelinger da måtte være ugyldige, da disse var foretaget på samme grundlag som den anmodede og afslåede sektoropdeling.

Sagen blev indbragt for Landsskatteretten, hvor tre af retsmedlemmerne var af den opfattelse, at togdriften kunne anses som en sektor, mens et retsmedlem var af den

²⁴⁹ Herefter DSB-sagen.

²⁵⁰ SKM2015.806.ØLR, *Sagens oplysninger*.

overbevisning, at samtlige aktiviteter i fællesregistreringen måtte anses som én driftsaktivitet, hvorfor denne ikke kunne opdeles i sektorer. Eftersom afgørelsen træffes efter stemmeflertallet, endte Landsskatteretten med at stadfæste SKATs afgørelse. Hvad angår de to eksisterende sektorer, var der ligeledes uenighed blandt retsmedlemmerne. Flertallet fandt dog, at sektoropdelingen var gyldig, uanset at fordelingen måtte være ulovhjemlet. Det faktum, at sektorerne var opdelt på baggrund af organisatoriske enheder, må dog alt andet lige anses for at stride imod neutralitetsprincippet.

Efter Landsskatterettens stadfæstelse blev sagen indbragt for Østre Landsret, som alene tog stilling til sektorpåbuddet fra 2010. Østre Landsret kom frem til, at personbefordringen, samt de andre driftsaktiviteter i og på tog, kunne adskilles fra fællesregistreringens øvrige aktiviteter. Landsretten begrundede dette med, at det ikke fremgår af hverken momsloven eller momssystemdirektivet, at en sektor skal kunne drives selvstændigt. Ligeså fremgår det ej heller af momslovens ordlyd eller forarbejderne hertil, at dette er et krav, men at der alene skal være tale om forskellige driftsaktiviteter, hvilket Landsretten anså for opfyldt.

Landsretten begrundede sektorpåbuddet med, at fællesregistreringen ikke havde godtgjort, at den påbudte sektors fællesomkostninger ligeledes indgik i prisfastsættelsen på de øvrige aktiviteter i fællesregistreringen, herunder kiosktiviteterne, som fællesregistreringen anså som værende en del af den påbudte sektor. På baggrund af denne manglende dokumentation “... findes det tilstrækkeligt sandsynliggjort, at H1 afholder omkostninger, der udelukkende anvendes til driftsaktiviteter inden for den påbudte sektor”.²⁵¹ Landsretten tog dermed samme udgangspunkt som i bank-sagen.

Der kan deslige drages paralleller til bank-sagen, hvad angår Landsrettens begrundelse for, at sektorpåbuddet stadfæstes. Landsretten lagde i indeværende sag også vægt på, at den påbudte sektor ville medføre en mere retvisende fradragsret, som bedre afspejlede den faktiske anvendelse af sektorens indkøb. Ligesom i bank-sagen kan der i indeværende sag stilles spørgsmålstejn til, hvorvidt det havde været mere favorabelt at beregne fradragsretten efter MSD art. 173, stk. 2, litra c. Dette baseres på, at de to eksisterende sektorer, som hovedsagen ikke decideret omhandler, var baseret på organisatoriske enheder

²⁵¹ SKM2015.806.ØLR, *Landsrettens begrundelse og resultat*.

og ikke driftsaktiviteter. Umiddelbart må sådanne sektorer dermed anses for ikke at overholde betingelserne i ML § 38, stk. 3, til trods for at flertallet af retsmedlemmerne i Landsskatteretten fandt, at de to eksisterende sektorer var gyldige, trods de var uhjemlet. Såfremt fradragsretten i stedet var beregnet efter den faktiske anvendelse i henhold til MSD art. 173, stk. 2, litra c, ville det ikke kunne anfægtes, at fradragsretten var hjemlet, såfremt Danmark implementerede denne i national lovgivning.

Hvad angår, hvorvidt betingelserne reelt er opfyldt, kan der stilles spørgsmålstejn til betingelserne angående forskellige driftsaktiviteter og sektorspecifikke udgifter. Det må dog lægges til grund, at eftersom Landsretten anerkender den manglende dokumentation for sektorspecifikke udgifter som værende tilstrækkelig, må denne betingelse anses som værende opfyldt efter nyere retspraksis. Hvorvidt den påbudte sektor reelt kan adskilles fra den øvrige virksomhed, må være op til diskussion. Der findes alt andet lige en omsætningssammenhæng mellem personbefordringen og kioskaktiviteterne, ligesom kioskerne leverer sædvanlige ydelser til de rejsende. SKAT tillagde dog ikke det, at omsætningen i kioskerne hovedsageligt genereres af de rejsende, afgørende vægt, da dette ikke betyder, at udgifterne til togdriften anvendes til brug for kiosksalg. Det forhold, at der var uenighed mellem retsmedlemmerne i Landsskatteretten, må tillige betyde, at det er en diskussionssag, hvorvidt driftsaktiviteterne i sektoren kan adskilles fra den øvrige virksomhed. Man er dog nødt til at anerkende det resultat, Landsretten når frem til, som er, at sektoren kan anses som en afgrænset driftsaktivitet.

Det forhold, at der sælges kioskvarer på perronen og inde i togene, må dog, især hvad angår sidstnævnte, anses som værende en relativt integreret aktivitet til personbefordring. Den påbudte sektor er personbefordring, samt aktiviteter i og på tog, hvorfor rullebognssalg i togene også indgår i sektoren. Fællesregistreringen argumenterede dog med, at personbefordringsaktiviteten har en direkte betydning for salget af kioskvarer, da det sælges til samme kundegruppe. Rullebognssalget i togene kan dog anses som et forsøg på en kunstig konstruktion for at forhøje fradragsretten, grundet den momspligtige omsætning fra salg af kioskvarer på stationen, ved at skabe en sammenkobling mellem salget af kioskvarer i togene og salget af kioskvarer på stationerne. Den momspligtige aktivitet inde i selve togene er relativt begrænset, hvor den momspligtige aktivitet i kiosken på perronerne har en

større volumen.²⁵² Eftersom førstnævnte er en mere integreret aktivitet til personbefordringen end sidstnævnte, vil det resultere i en misvisende fradragsret, såfremt begge aktiviteter medregnes til beregningen af den delvise fradragsret. Der kan dog ligeså argumenteres modsat, da kioskvarerne på stationerne ligeledes kan ses som en nødvendighed for de rejsende, eftersom volumen af salget for henholdsvis kiosken på stationerne og rullebussen i togene, indikerer, at de rejsende køber rejseforbrødenhederne inden påbegyndelsen af rejsen.

Det må ydermere antages, at det er mere tilgængeligt for myndighederne at påbyde en sektoropdeling, når aktiviteterne er opdelt i særskilte juridiske enheder. Dette er tilfældet for denne sag, da alt salget på perronerne er én særskilt juridisk enhed, mens personbefordringen og rullebussalg ligeledes er en særskilt juridisk enhed.

Ud fra de to ovenstående domme kan det udledes, at en sektoropdeling kan påbydes, uagtet at der ikke er påvist sektorspecifikke fællesomkostninger, men alene på baggrund af manglende dokumentation fra virksomheden.

4.2.3 Louisiana-sagen

SKM2022.66.LSR²⁵³ omhandler ligeså en fællesregistrering, der blev påbudt en sektoropdeling. Fællesregistreringen udøvede blandt andet museum, cafe og butik. SKAT ønskede at adskille museumsaktiviteterne i en særskilt sektor på baggrund af, at det ville give en mere retvisende fradragsprocent. Fællesregistreringen var af den opfattelse, at betingelsen om sektorspecifikke udgifter ikke var opfyldt, da fællesregistreringen syntes at have sandsynliggjort, at omkostninger til henholdsvis museum, cafe og butik ikke kunne adskilles. Ligeledes var det fællesregistreringens opfattelse, at der alene blev udøvet én aktivitet, som var umulig at adskille, da caféen og butikken alene kunne tilgås, hvis der var købt entrebillet til museet.

²⁵² Dette understøttes af SKATs brev af 23. august 2005, hvoraf det fremgår, at der er indtægter fra trolleysalg på 51 mio. kr. i H1 (personbefordringsselskabet), mens H1.1 (selskabet, der driver kiosker på stationen) har indtægter fra salg af kioskvarer på 741 mio. kr.

²⁵³ Herefter Louisiana-sagen.

Landsskatteretten fandt, i overensstemmelse med SKAT, at museet kunne adskilles driftsmæssigt samt fungere uafhængigt fra den øvrige virksomhed. Landsskatteretten udtalte endvidere, at “... *det må lægges til grund, at museet har afholdt udgifter til kunstudstillinger, der udgør sektorspecifikke fællesomkostninger*”,²⁵⁴ hvorfor de fandt betingelsen om sektorspecifikke udgifter opfyldt. Ydermere mente Landsskatteretten, at det faktum, at der var en sammenhæng mellem museets afholdte udgifter til udstillingerne og omsætningen fra caféen og butikken, ikke hindrede et sektorpåbud. Landsskatteretten stadfæstede dermed SKATs afgørelse om et sektorpåbud.

I indeværende sag ses det, at Landsskatteretten anvendte samme retorik som i de to foregående sager fra Landsretten. Dette ses især med hensyn til, at Landsskatteretten lagde vægt på, at fællesregistreringen ikke selv havde godtgjort, at udgifterne til udstillingen til museet indgik i prisfastsættelsen af de øvrige aktiviteter. Landsskatteretten henviste ligeledes til DSB-sagen i deres afgørelse, hvorfor de fandt, at sagens omhandlede sektorpåbud var i overensstemmelse med denne. Det, som fællesregistreringen havde oplyst om omkostningsfordelingen, var dermed ikke tilstrækkeligt til at dokumentere, at udgifterne ikke var sektorspecifikke.

Landsskatteretten bemærkede derudover, at sektorpåbuddet ville medføre en mere retvisende fradragsret af de sektorspecifikke fællesomkostninger, samt at fradragsretten efter et sektorpåbud bedre afspejlede den faktiske anvendelse af indkøb for den påbudte museumssektor. Sektorpåbuddet i denne sag ses dermed at være i overensstemmelse med de to øvrige sager.

Landsskatterettens stadfæstelse af sektorpåbuddet virker dog som en såvel skæv som hård dom, hvad angår udskillelsen af museumsaktiviteten som en driftsaktivitet. Forretningsområderne er en integreret del af museumsoplevelsen, da man kun kan spise i caféen eller handle i butikken, såfremt man har købt entrebillet til museet. Det forhold, at man decideret går igennem lokalerne, der anvendes til henholdsvis café og butik, når man besøger museet, understøtter ligeledes, at det virker kunstigt at udskille museet som en

²⁵⁴ SKM2022.66.LSR, Landsskatterettens afgørelse.

særskilt driftsaktivitet.²⁵⁵ Det findes dermed bemærkelsesværdigt, at SKAT og Landsskatteretten er af den opfattelse, at museet kan adskilles som en særskilt driftsaktivitet, set i forhold til caféens og butikkens placering i museet, samt adgangsforholdene hertil.

Indeværende sag giver igen anledning til spørgsmålet om, hvornår det er tilstrækkeligt sandsynliggjort, at udgifterne ikke er sektorspecifikke. I indeværende sag har fællesregistreringen fremlagt en graf, som viste sammenhængen mellem besøgstallet, omsætningen i cafeen og butikken, samt aktivitetsudgifterne for perioden 2002-2019. Som yderligere dokumentation, for at der var en sammenhæng mellem museet, caféen og butikken, fremlagde fællesregistreringen et brev fra bestyrelsen, hvoraf det fremgik, at *“Den driftsmæssige sammenhæng er, at kerneydelserne skaber rammerne for periferiydelserne, som til gengæld er med til at finansierer kerneydelserne”*.²⁵⁶

Fællesregistreringen argumenterede yderligere med, at caféen og butikken også bar en væsentlig del af udgifterne til kunstudstillingerne, samt at periferiydelserne, ud fra en større, årlig beregningsmodel, belastes af en række omkostninger, der reelt vedrørte kerneaktiviteterne i museumsaktiviteten. Dette betød, at caféen og butikken årligt betalte 16 mio. kr. for at være en del af H1 og dermed museumaktiviteten. Denne fordeling blev, ifølge fællesregistreringen, udelukkende foretaget, fordi de momspligtige aktiviteter i caféen og butikken drog nytte af de momsfritagne aktiviteter i udstillingen. Fællesregistreringen mente dermed, at omkostningerne til museet uden tvivl også indgik som omkostningskomponent i henholdsvis café og butik.

Som anført ovenfor fremlagde fællesregistreringen en række argumenter for, at der ikke fandtes sektorspecifikke fællesomkostninger, da disse udgifter også indgik i prisfastsættelsen af de øvrige aktiviteter. Dette til trods fandt Landsskatteretten ikke, at omkostningsfordelingen var tilstrækkeligt sandsynliggjort. Landsskatteretten fulgte derved derved linjerne, der blev lagt af Landsretten, i de tidligere sager. Det kan dermed udledes,

²⁵⁵ Se bilag 1. Oversigten over Louisiana viser, at især caféen er en integreret del af museumsoplevelsen, da man skal igennem halvdelen af museet, førend man kommer til caféen. Ligeledes er butikken placeret efter indgangen, således besøgende befinder sig ved butikken, før de kommer til museet.

²⁵⁶ SKM2022.66.LSR, *Fællesregistreringens opfattelse*. Kerneydelserne er museumsaktiviteten, mens periferiydelserne er henholdsvis caféen og butikken.

at det findes særdeles vanskeligt for virksomheder at påvise, at der reelt set ikke er tale om sektorspecifikke fællesomkostninger.

4.2.4 Sammenfald mellem sagerne

Som det kan udledes af de tre ovenstående sager vedrørende sektorpåbud til fællesregistreringer, har Landsretten anerkendt, at det er op til virksomheden at påvise, at fællesomkostningerne ikke er sektorspecifikke. Fælles for de tre sager er, at Landsretten såvel som Landsskatteretten nævner, at fællesregistreringerne ikke har fremlagt den ønskede dokumentation for, at udgifterne, som Skatteministeriet anså som sektorspecifikke, indgik som et priselement i den øvrige del af virksomheden. Den manglende dokumentation indgik dermed i bedømmelsen af, hvorvidt der eksisterede sektorspecifikke fællesomkostninger. Den ønskede dokumentation fra myndighederne var blandt andet sektoropdelte regnskaber eller andre regnskabsmæssige oplysninger, som kunne belyse, hvorvidt samtlige fællesomkostninger indgik ved prisfastsættelsen af de øvrige aktiviteter i fællesregistreringen.

De to domme fra Landsretten udleder en retningslinje, hvoraf det følger, at bevisbyrden for de sektorspecifikke udgifter påhviler virksomheden og ikke SKAT. På baggrund af sagsøgernes manglende dokumentation af prisfastsættelsen i fællesregistreringerne, er der dermed skabt en formodning om, at der eksisterer sektorspecifikke fællesomkostninger. Det ses for eksempel i Louisiana-sagen, at sagsøgeren forsøgte at fremlægge adskillige argumenter for, at de pågældende udgifter ikke kunne anses som værende sektorspecifikke fællesomkostninger, da disse også indgik i prisfastsættelsen af fællesregistreringens øvrige aktiviteter. Til trods for sagsøgernes dokumentation mente Landsskatteretten ikke, at dette var tilstrækkeligt dokumenteret.

I de to domme fra Landsretten har man dermed forholdt sig til, hvem det påhviler at bevise, hvorvidt der findes sektorspecifikke fællesomkostninger. Bevisbyrden står dermed i modsætning til, hvem det påhviler at sandsynliggøre, at fradragsretten ved en sektoropdeling bedre vil afspejle den faktiske anvendelse af de pågældende indkøb. Denne bevisbyrde påhviler den, der påbyder sektorisk opdeling, hvilket vil være myndighederne.²⁵⁷

²⁵⁷ Journal nr. 09-02542.

Ud fra de tre sager kan det forsigtigt konkluderes, at der påhviler fællesregistreringerne en form for skærpet bevisbyrde i forhold til sektorspecifikke fællesomkostninger. Dette skyldes, at til trods for at fællesregistreringerne har dokumenteret, at der er en vis sammenhæng mellem de såkaldte sektorspecifikke fællesomkostninger og de øvrige aktiviteter i fællesregistreringen, er det vanskeligt at gennemskue, netop hvornår udgifterne kan rubriceres som fællesregistreringens fællesomkostninger og ikke sektorspecifikke fællesomkostninger. Det kan ligeledes udledes fra de tre sager, at det er fælles for disse, at sagsøger forsøger at omgå sektorpåbuddet ved at argumentere for, at der ikke findes sektorspecifikke udgifter. Ved at overlade bevisbyrden til sagsøger, vil det dermed alt andet lige være svært at få argumentationen igennem.

Der synes ligeledes at opstå problematikker vedrørende betingelsen om forskellige driftsaktiviteter, da der i mange fællesregistreringer ses synergieffekter, hvor den øvrige virksomhed drager nytte af den påbudte sektors aktiviteter. Dette er dog, ifølge dansk praksis, ikke tilstrækkeligt for at hindre sektorisk opdeling. Fælles for de tre sager er dermed også, at fællesregistreringerne argumenterer med, at der ikke kan udskilles en særskilt driftsaktivitet.

Det ses i DSB-sagen, at fællesregistreringen argumenterede med en form for kunstig konstruktion for at undgå sektoropdeling, ved at forsøge at skabe en sammenkobling mellem det begrænsede momspligtige salg fra rullevojnene i togene, og det momspligtige salg fra kioskerne på stationerne. I denne sag ses der dermed en form for adskilte aktiviteter, hvorimod det forholder sig anderledes i Louisiana-sagen. Her synes der at være en hårfin grænse, hvad angår adskilte driftsaktiviteter, eftersom de tre aktiviteter findes mere integrerede i hinanden, og at disse reelt ikke kan adskilles. Dette kan indikere, at der alene påbydes en sektoropdeling grundet en for favorabel fradragsret.

Sagerne kan antyde, at der påbydes en sektoropdeling alene på den baggrund, at der genereres relativ stor momspligtig omsætning i en til dels særskilt aktivitet i en fællesregistrering, som ellers primært udøver momsfrataget aktivitet. Dette vil løfte fradragsretten til et niveau, der, ifølge myndighederne, er misvisende. Et spørgsmål hertil

er, om det alene er på baggrund af volumen på den momspligtige omsætning, der får myndighederne til at påbyde en sektoropdeling, da volumen betyder, at fællesregistreringen indrømmes en langt højere fradragsret. Dette kan også ses i lyset af, at for eksempel momsfrataget personbefordring ikke ses sektoropdelt fra momspligtige reklameindtægter på transportmidler.

I alle tre sager er der ligeledes tale om forskellige juridiske enheder. Dette må formodes at gøre det mere overkommeligt for myndighederne at påbyde en sektorisk opdeling, end hvis alle aktiviteterne var samlet i én juridisk enhed. Her vil det formentligt være sværere at skille aktiviteterne ad.

Det synes ligeledes at ses i samtlige af sagerne, at det ville være mere lukrativt at kunne anvende MSD art. 173, stk. 2, litra c, som omhandler den faktiske anvendelse af transaktionerne. Det baseres på, at betingelserne vedrørende sektoropdeling alene synes vagt opfyldt i de omhandlede sager. Det kan dermed diskuteres, hvorvidt myndighederne anvender sektoropdeling misvisende, for at sikre at den faktiske anvendelse af indkøbene bedre afspejles. Det forhold, at driftsaktiviteterne ikke nødvendigvis defineres ud fra den reelle drift, men i højere grad med det formål at ramme specifikke udgifter,²⁵⁸ afspejler ligeledes en formodning om, at sektorisk påbud anvendes med det forkerte formål. Alene det forhold, at sektoropdeling skal sikre en fradragsret, der bedre svarer til den faktiske anvendelse af fællesomkostningerne, kan ikke være grundlag nok til at påbyde en sektoropdeling. De kumulative betingelser skal overholdes. På netop denne baggrund formodes det, at MSD art. 173, stk. 2, litra c i sådanne situationer vil være mere attraktiv, da myndighederne ikke vil skulle opfylde betingelserne om de sektorspecifikke udgifter, samt hvorvidt disse reelt kan adskilles fra den øvrige virksomhed. Der synes dermed at forekomme en bredere anvendelse af denne bestemmelse, da man undgår de nævnte kumulative betingelser. Der kan dog også formodes at opstå tvister vedrørende den faktiske anvendelse i litra c, da hovedsagelighedsprincippet må antages ej heller at kunne appliceres her, hvorfor det alt andet lige må forventes, at fællesregistreringerne i sådan et tilfælde vil argumentere for, at udgifterne til indkøb har en afledt effekt på hele den øvrige økonomiske virksomhed.

²⁵⁸ Christiansen, *Skattemyndighedernes udfordringer ved fællesregistrering for moms*, s. 44.

Hvad angår klassificering af udgifterne, synes Landsretten og Landsskatteretten at anvende argumenter, som er præget af den økonomisk orienterede test. Dette baseres på, at de begge anser, hvorvidt de omtvistede udgifter indgår som et element i prisfastsættelsen som et centralt punkt, hvilket netop er fremgangsmåden for den økonomisk orienterede test. I tilfælde af, at fællesregistreringerne kunne påvise, at udgifterne var et priselement i de øvrige aktiviteter uden for de påbudte sektorer, ville udgiften kunne rubriceres som en generalomkostning for hele fællesregistreringen, og dermed ville den ikke kunne udgøre en sektorspecifik fællesomkostning.

Skatteministeriet anvendte ligeledes primært økonomiske ræsonnementer i deres anbringelser. I bank- og DSB-sagen tog Skatteministeriet dog udgangspunkt i generalomkostningsbegrebet i Becker-sagen, ved vurderingen af, hvornår en fællesomkostning kan anses for værende sektorspecifik. Det interessante er, at Becker-sagen tager udgangspunkt i en konsumptionsbaseret test. Skatteministeriet anvendte dog også nogle aspekter fra den konsumptionsbaserede test. Dette ses ved, at Skatteministeriet rubricerede udgiften på baggrund af dennes objektive karakter, samt at den afgiftspligtiges endelige mål med afholdelsen af udgiften er uden betydning.²⁵⁹ Den endelige vurdering af udgifternes klassificering som sektorspecifik skete desuagtet på baggrund af den økonomisk orienterede test, da det afgørende var, at de pågældende udgifter ikke ansås som værende prispåvirkende uden for de påbudte sektorer. På baggrund af dette kunne udgifterne ikke klassificeres som fællesomkostninger for hele fællesregistreringen.

Som nævnt i afsnit 3.3.1.3 er det primært den konsumptionsbaserede test, der anvendes af de danske myndigheder. Ydermere var der en formodning om, at de danske domstole ligeledes anvender samme tilgang. Det er dermed tankevækkende, at Østre Landsret samt Landsskatteretten i de tre afgørelser synes at anvende den økonomisk orienterede test. Afgørelserne faldt alle til Skatteministeriets fordel, hvilket til dels skyldes de økonomiske ræsonnementer.

²⁵⁹ SKM2015.740.LSR og SKM2015.806.LSR.

Ud fra ovenstående vurderes der at være konsensus mellem tilgangen i de tre sager, hvor det ses, at Landsskatteretten følger de linjer, der er lagt af Landsretten. Det faktum, at der anvendes en anden tilgang, end den, der var forventet, synes ikke overraskende, set i lyset af, at EU-domstolen ej heller holder sig til én slags test.

Fælles for de tre sager er ligeledes, at virksomhederne får tilladelse til fællesregistrering fra myndighederne, hvorefter de senere hen bliver påbudt en sektoropdeling. Det sidste underafsnit vil derfor fokusere på, hvorvidt sektorpåbud anvendes med den intentionelle hensigt.

4.2.5 Sektorpåbud som værn mod afgiftsfordele?

Sektoropdeling og fællesregistrering hænger ofte sammen, hvorfor det synes vanskeligt at finde balancen mellem, på den ene side, formålet med fællesregistrering, som blandt andet er at lette selskabernes administrative byrder vedrørende moms på interne transaktioner, og, på den anden side, at sikre, at fællesregistreringen ikke indebærer en uforvarende afgiftsfordel. Dette illustreres ligeledes i de tre behandlede sager i afsnittet om sektorpåbud.

Som det fremgår af afsnit 4.2, har antallet af sektorpåbud været stigende over de seneste år, hvor sektorpåbud primært er blevet pålagt virksomheder, der indgår i en fællesregistrering.²⁶⁰ I de tre ovenstående sager synes sektorpåbud at være blevet pålagt for at undgå for store momsmæssige fordele ved at konstruere sig som en fællesregistrering. Sektorisk opdeling er dog ikke indført i momsloven som et værn mod fællesregistreringer, men i stedet med det formål, at den faktiske anvendelse af de momspligtige aktiviteter bedre afspejles i fradragsprocenten, hvorfor sektoropdeling er en værnsregel i forhold til momsfradrag. Samtidig må et sektorpåbud ikke underminere fællesregistreringens momsmæssige betydning.

På baggrund af ovenstående synes sektoropdeling primært at være påbudt som værn mod afgiftsfordele for fællesregistreringerne, såfremt det synes, at disse har fået en for favorabel pro rata sats ved at lade sig indgå i en fællesregistrering. Som tidligere udledt må man dog gerne konstituere sig som en fællesregistrering, således at man betaler mindre i momstilsvær,

²⁶⁰ Christiansen, *Skattemyndighedernes udfordringer ved fællesregistrering for moms*, s. 44.

så længe dette ikke indebærer, at der opnås en afgiftsfordel, som vil stride mod formålet med MSD.²⁶¹

Ud fra ovenstående vurderes det dermed at være på forkert grundlag at påbyde sektorisk opdeling alene med hensigten at eliminere afgiftsfordelene mest muligt. Fællesregistreringen indebærer netop som oftest positive momsmæssige effekter, når der er tale om en type 2-fællesregistrering, hvor det alt andet lige vil resultere i en højere fradragsprocent for fællesomkostningerne. Der kan dog argumenteres for, at eftersom sektoropdeling er et værn i forhold til momsfradrag, vil det alt andet lige samtidig være en slags værn mod afgiftsfordele, som det strider mod momssystemdirektivets princip om afgiftsneutralitet at opnå. På denne måde kan det siges, at myndighederne anvender sektorisk opdeling korrekt, men eftersom betingelserne alene synes vagt opfyldt, ses det endog som et alternativ for, at fællesregistreringerne ikke opnår en for favorabel fradragsret.

Efter den nylige Højesteretsdom,²⁶² vedrørende tilsidesættelse af en fællesregistrering med tilbagevirkende kraft grundet misbrug, må det forventes, at der vil komme flere sager vedrørende dette, hvor man formentlig i fremtiden vil udfordre, hvorvidt afgiftsfordelene, der opnås ved at lade sig indgå i en fællesregistrering, lever op til misbrugsvurderingen efter blandt andet Halifax-dommen. Resultatet, som Højesteret nåede frem til, hjemler beføjelse til myndighederne i tilfælde af, at konstruktionen med fællesregistreringen involverer et misbrug af momsreglerne. Det kan dermed alt andet lige formodes, at myndighederne fremadrettet vil forsøge med en tilsidesættelse af fællesregistreringen, hvor de hidtil har synes at have anvendt sektorpåbuddet som en værnregel mod afgiftsfordelene. Dette kræver dog alt andet lige, at konstruktionen med fællesregistreringen udgør et misbrug af momsreglerne, hvor det ikke er tilstrækkeligt, at fællesregistreringen indebærer en afgiftsfordel for enhederne heri. Her vil det i fremtidige sager kunne diskuteres, hvorvidt konstruktionen kan ses som et misbrug, såfremt det kom for en myndighed eller domstol. Det vil dermed sige, at afgiftsneutralitetsprincippet selvklart skal overholdes, når man indgår i en fællesregistrering.

²⁶¹ C-255/02, Halifax, pr. 74.

²⁶² BS-16178/2021-HJR.

Et sektorpåbud kan, ifølge en artikel fra Randi Christiansen, derudover ses som en form for værn mod misbrug i fællesregistreringer, hvor man søger at regulere muligt momsmisbrug i fællesregistreringer gennem administrativ praksis ved at påbyde fællesregistreringer sektorisk opdeling.²⁶³ Her kan man med fordel overveje at udnytte beføjelsen i MSD art. 11, stk. 2 til at indføre et værn mod misbrug i den danske bestemmelse om fællesregistrering. Såfremt man udnyttede denne beføjelse, vil man undgå at skulle anvende muligheden for sektorpåbud i tilfælde af, at fællesregistreringen for eksempel strider mod princippet om afgiftsneutralitet. Som det dog fremgår af ovenfor nævnte Højesteretsdom, anerkendes og støttes bekæmpelse af momssvig, momsunddragelse og muligt misbrug i momssystemdirektivet, hvorfor Danmark kan nægte en afgiftspligtig person enten ret til momsfradrag, fritagelse for moms eller tilbagebetaling heraf, til trods for der ikke er implementeret bestemmelser i den nationale lovgivning, som foreskriver denne ret.²⁶⁴

For at et sektorpåbud kan anses som et værn mod misbrug, kræver det dog selvsagt, at konstruktionen med fællesregistreringen kan anses som et misbrug af momsreglerne. Det synes dog ikke at fremgå af de tre behandlede sager, at der er tale om konstruktioner, der indebærer et misbrug af reglerne på momsområdet. Eftersom sagerne ej heller omhandler konstatering af momsmisbrug, er det ikke det problemfelt, der behandles. Det må dog formodes, at såfremt der var tale om et åbenlyst misbrug angående konstruktionerne, var dette blevet belyst. Der synes derfor ikke at være overensstemmelse med Randi Christiansens holdning om, at sektorpåbud kan anses som et værn mod misbrug, når der henses til de belyste sager i afhandlingen. Det menes i stedet, at sektorisk opdeling påbydes for at regulere fællesregistreringernes delvise fradragsprocent, så den bedre afspejlede det reelle ressourcetræk.

Sådan en begrundelse stemmer overens med EU-domstolens fortolkning af formålet med bestemmelserne i MSD art. 173, stk. 2, litra a- e, som er at tage hensyn til den afgiftspligtiges specifikke kendetegn med det formål at nå frem til mere specifikke resultater, hvad angår fastlæggelsen af pro rata satsen for fradragsretten.²⁶⁵ Denne fortolkning kan dog ikke stå

²⁶³ Christiansen, *Skattemyndighedernes udfordringer ved fællesregistrering for moms*, s. 44.

²⁶⁴ C-255/02, Halifax, pr. 71 og De Forenede Sager C-131/13, C-163/13 og C-164/13, Italmoda, pr. 42 og 62.

²⁶⁵ C-488/07, Royal Bank, pr. 19, C-511/10, BLC, pr. 23 og C-183/13, Banco Mais, pr. 29.

alene, for at et sektorpåbud er hjemlet i national lovgivning, da de nævnte kumulative betingelser skal overholdes. På baggrund af dette vurderes det dermed optimalt, såfremt den tidligere nævnte MSD art. 173, stk. 2, litra c, blev implementeret i national lovgivning, således det var hjemlet i national ret at påbyde fællesregistreringer at opgøre den delvise fradragsret efter det reelle ressourcetræk.

Ovenstående begrundes ligeledes i, at Skatteministeriet selv belyser i sagerne, at fællesregistreringerne uden en sektoropdeling vil opnå en for høj fradragsprocent, der ikke afspejler den reelle benyttelse af de momspligtige indkøb. Det synes dermed, at Skatteministeriet antager en tilgang, som minder om MSD art. 173, stk. 2, litra c. Til trods for at sektoropdeling har til formål bedre at afspejle den faktiske anvendelse, vil indførelsen af sidstnævnte bestemmelse bedre stemme overens med den tilgang, som myndighederne og domstolene anvender. Som nævnt tidligere vil der både være fordele og ulemper ved en sådan implementering. Det vil alt andet lige kræve mange ressourcer fra myndighedernes side, da det i mange sager vil være påstand mod påstand, mens myndighederne dog formentligt bedre kan regulere virksomhedernes fradragsret, så denne bedre afspejler det reelle ressourcetræk.

4.3 Delkonklusion

Der kan, på baggrund af ML § 38, stk. 3 samt retspraksis, udledes fem kumulative betingelser, der skal være opfyldt, førend der kan påbydes sektorisk opdeling. Betingelserne synes i praksis som udgangspunkt opfyldt, dog findes enkelte betingelser svagt opfyldt. I praksis ses problematikkerne oftest ved betingelserne om forskellige driftsaktiviteter samt udledningen af sektorspecifikke udgifter. De to sager fra Landsretten har udledt retningslinjer, som overlader bevisbyrden for sidstnævnte til fællesregistreringen, hvorfor myndighederne og domstolene ikke selv udleder, hvorvidt disse udgifter eksisterer. Ud fra sagerne, synes det, at bevisbyrden virker svær at løfte, da en formodning om sektorspecifikke udgifter synes tilstrækkeligt til at kunne opfylde betingelsen.

Dette til trods for at Landsretten, såvel som Landsskatteretten, synes at antage den økonomisk orienterede test, hvor det burde være muligt at påvise, hvorvidt udgifterne reelt

er inkorporeret i udgifterne på enten den specifikke udgående transaktion eller for hele fællesregistreringens økonomiske virksomhed.

Det kan ydermere konkluderes, at sektorpåbud ses som et værn mod afgiftsfordele i fællesregistreringer. Formålet med bestemmelsen om sektoropdeling er at sikre en mere korrekt fradragsret, hvorfor det til dels kan synes korrekt at anvende sektorisk opdeling som et værn mod afgiftsfordele. Det kan dog også synes påbudt på et forkert grundlag, da det er tilladt at konstituere sig som en fællesregistrering, hvorefter man opnår et mindre afgiftstilsvær, så længe der ikke er tale om misbrug af momsreglerne.

5 Konklusion

Der kan udledes to typer af fællesregistreringer i den danske implementering af MSD art. 11, hvor en type 1-fællesregistrering alene består af registreringspligtige virksomheder, mens en type 2-fællesregistrering består af såvel registreringspligtige virksomheder som virksomheder, der har ikke-registreringspligtige aktiviteter og/eller er uden økonomiske aktiviteter. Fællesregistreringerne kan alene bestå af personer, der er etableret i samme medlemsstat, som er påvist i afhandlingen gennem den territoriale afgrænsning i bestemmelsen samt Danske Bank-sagen.

De momsmæssige konsekvenser for en type 1-fællesregistrering vurderes neutrale, da det alene er den interne moms selskaberne imellem, som elimineres. Eftersom virksomhederne har fuld fradragsret, vil momsudgifterne selskaberne imellem neutraliseres, hvormed afgiftsbelastningen vil være ens, uagtet om selskaberne indgår i en fællesregistrering eller ej. En type 1-fællesregistrering vil dermed alene opnå administrative lettelser, som ligeledes blev illustreret i **figur 1**. En type 2-fællesregistrering vil derimod som oftest opnå positive effekter for afgiftsbelastningen, som vist i **figur 2**, da fællesregistreringen både indebærer, at den interne moms elimineres, samt at det alt andet lige vil medføre en højere delvis fradragsprocent. Det kan dermed konkluderes, at en fællesregistrering er at foretrække, når der er tale om en type 2-fællesregistrering.

Der ses en stor forskel på medlemslandenes implementering af bestemmelsen, da detaljegraden i MSD art. 11, samt forarbejderne hertil, er sparsomme. Ud fra den

komparative analyse af medlemslandenes implementering, kan det konkluderes, at Danmark med rette kan tage ved lære af Tyskland og Sveriges implementering af de tre relationskriterier, *finansielt, økonomisk og organisatorisk*.

Den danske implementering af MSD art. 11 synes derved ikke at være i overensstemmelse med det bagvedliggende direktiv, da der ikke stilles krav om den indbyrdes relation ved en type 1-fællesregistrering, hvorimod en type 2 stiller et restriktivt krav til den finansielle tilknytning, da ML § 47, stk. 4, 3. pkt., kræver, at det beherskende selskab direkte eller indirekte besidder samtlige aktier i alle enheder, der indgår i fællesregistreringen. Dette vurderes ikke problematisk, hvad angår en type 1-fællesregistrering, da disse ikke opnår en momsmæssig fordel. Set i lyset af NGD-sagen, hvor EU-domstolen afgjorde, at den finansielle tilknytning ikke kan fortolkes strengt, synes ejerskabskravet til en type 2-fællesregistrering at gå ud over de tre tilknytningskriterier, eftersom kravet ikke er implementeret for at imødegå risikoen for momsmisbrug. På baggrund af dette vil det være fordelagtigt at ændre bestemmelsen, så den bedre stemmer overens med direktivet. Dette vil samtidig åbne op for, at datterselskaber kan indgå i en type 2-fællesregistrering uden moderselskabet.

Ydermere kan det synes fordelagtigt at implementere en værnsregel i bestemmelsen om fællesregistreringer, således de danske myndigheder har mulighed for at opløse en fællesregistrering i tilfælde af særlige grunde, uagtet at der ikke er tale om misbrug. Sverige har implementeret en sådan eksplicit foranstaltning, hvormed de bedre kan regulere fællesregistreringerne. Efter den nylige Højesteretsdom, hvorefter myndighederne nu har beføjelse til at tilsidesætte en fællesregistrering med tilbagevirkende kraft i tilfælde af misbrug, findes værnsreglen dog ikke længere decideret nødvendig. Myndighederne har dog alene hjemmel til dette, såfremt konstruktionen med fællesregistreringen indebærer et misbrug.

Det er i afhandlingen udledt, at de ovenfor konstaterede momsfordele ved en type 2-fællesregistrering, kan resultere i en misvisende delvis fradragsprocent. Retspraksis har vist, at det er essentielt at sondre mellem direkte henførbare omkostninger og generalomkostninger, da alene sidstnævnte har betydning for den delvise fradragsret.

Gennem EU-domme synes der at forekomme to forskellige tilgange, ved sontringen mellem en direkte omkostning og en generalomkostning, som defineres som henholdsvis den konsumptionsbaserede test og den økonomisk orienterede test. Baseret på EU-domstolens praksis er det påvist, at det ikke er entydigt, hvilken tilgang der findes bedst at anlægge. Begge tilgange hviler på udtrykket *direkte og umiddelbar forbindelse*, hvor den konsumptionsbaserede test alene tillægger de objektive forhold betydning. Den økonomisk orienterede test tager udgangspunkt i, hvorvidt en given udgift er inkorporeret i prisfastsættelsen til enten en bestemt udgående transaktion eller den samlede økonomiske virksomhed.

Baseret på danske afgørelser synes myndighederne primært at anvende den konsumptionsbaserede test. Der forekommer dog ej heller i dansk praksis konsensus om, hvilken tilgang der anvendes, hvilket alt andet lige er med til at komplicere forudsigelsen af den afgiftspligtiges retsposition.

Gennem en analyse af henholdsvis bank-, DSB- og Louisiana-sagen, kan det udledes, at fællesregistreringer påbydes en sektoropdeling, såfremt fradragsprocenten, ifølge myndighederne, ikke afspejler det reelle ressourcetræk. En sektoropdeling kan dermed påbydes, såfremt det bedre afspejler den faktiske anvendelse af udgifterne. Det vil betyde, at fællesregistreringens delvise fradragsprocent alt andet lige vil reduceres.

Førend der kan påbydes en sektoropdeling, skal fem kumulative betingelser overholdes. Betingelserne er udledt gennem momslovens bestemmelse om sektoropdeling samt relevant administrativ praksis og retspraksis. Den første betingelse er, at sektoren skal bestå af både momspligtige og momsfritagne aktiviteter. Dette er en nødvendighed, således at sektoren kan opgøre en delvis fradragsprocent. De yderligere betingelser er, at den påbudte virksomhed skal indeholde forskellige driftsaktiviteter, at der kan udledes sektorspecifikke udgifter, samt at sektorpåbuddet skal ske på baggrund af en forudgående ansøgning. Slutteligt skal afgiftsneutralitetsprincippet overholdes, hvilket er et krav, der er udledt gennem praksis.

Betingelserne synes overordnet set overholdt, mens betingelserne om forskellige driftsaktiviteter og sektorspecifikke udgifter synes mere vagt opfyldte, hvis overhovedet. Der er konstateret en udvikling af betingelserne over de senere år, som blev udledt af Landsrettens to domme, som betyder, at det er op til fællesregistreringen at bevise, at der ikke eksisterer sektorspecifikke udgifter. Dette har den implikation, at instanserne stadfæster et sektorpåbud på baggrund af en formodning om, at der findes sektorspecifikke udgifter. Hvornår en fællesregistrering synes tilstrækkeligt at have sandsynligt, at der ikke findes sektorspecifikke udgifter, må være op til diskussion. Det kan dog udledes af sagerne, at bevisbyrden findes vanskelig.

Ved inddragelse af de to udledte tests, vurderes det, at Landsretten såvel som Landsskatteretten anvender den økonomisk orienterede test ved klassificeringen af udgifter. Dette synes interessant, eftersom de danske myndigheder og domstole ellers primært synes at have antaget den konsumptionsbaserede test. På baggrund af dette antages det, at begge tests fortsat vil anvendes, indtil der udledes retningslinjer for henførelsen af omkostninger fra EU-domstolen.

Hvad angår betingelsen om forskellige driftsaktiviteter, vurderes især Louisiana-sagen som et hårdt og kunstigt påbud, da denne betingelse ikke synes opfyldt. Dette er udledt på baggrund af aktiviteterne placering og adgangsforhold, hvorfor det virker særdeles hårdt at skille dem ad.

Ydermere synes betingelsen om afgiftsneutralitet generelt udfordret, eftersom SKAT skal på fysisk kontrolbesøg, inden et sektorpåbud kan udstedes. Der vil dermed opstå en form for tilfældighed, hvad angår hvilke fællesregistreringer, der bliver påbudt sektorisk opdeling. Dette kan være med til at skabe en konkurrenceforvridning, da alene en ændring på et procentpoint i fradragsprocenten kan have alvorlige økonomiske konsekvenser for fællesregistreringen.

Spørgsmålet er herefter, hvorvidt sektorpåbud anvendes korrekt i forhold til dets formål, som er at sikre en mere korrekt fradragsprocent. I sagerne synes sektoropdeling primært at være påbudt grundet en for favorabel fradragsprocent, hvormed det kan ses påbudt af de

forkerte grunde. Momssystemdirektivet tillader, at en afgiftspligtig konstituerer sig således, at afgiftstilsvaret reduceres, så længe dette ikke udgør et misbrug, hvorfor fællesregistrering gerne må indebære en afgiftsfordel. Sektoropdeling synes dermed til dels påbudt på et forkert grundlag, dels kan der argumenteres for, at det anvendes korrekt, da sektoropdeling er et værn i forhold til momsfradrag og uberettigede afgiftsfordele. Det må dermed være en vurderingssag, hvorvidt der er tale om uberettigede afgiftsfordele, eller om der blot er tale om en lovlig reduktion af afgiftstilsvaret.

Sektoropdelingen synes derudover primært at være påbudt med argumenter, der stemmer bedre overens med MSD art. 173, stk. 2, litra c, som regulerer den delvise fradragsret efter det reelle ressourcetræk. Det synes derved mere korrekt at implementere denne bestemmelse i national ret, således at den delvise fradragsret kan opgøres efter den faktiske anvendelse i stedet for at blive påbudt en sektoropdeling. En implementering af bestemmelsen vil indebære både fordele og ulemper, da det alt andet lige vil være mere tilgængeligt at påbyde delvis fradragsret efter denne bestemmelse, da myndighederne ikke skal sikre, at de kumulative betingelser er opfyldt. Det kan dog også kræve flere ressourcer fra myndighedernes side, eftersom den faktiske anvendelse hurtigt bliver påstand mod påstand.

Litteraturliste

EU-retspraksis:

- C-104/12, Becker
- C-141/20, NGD
- C-16/00, Cibo
- C-162/07, Ampliscientifica og Amplifin
- C-168/84, Berkholz
- C-183/13, Banco Mais
- C-184/04, Uusikaupunki
- C-186/5, Kreissparkasse Wiedenbrück
- C-210/04, FCE Bank
- C-231/94, Faaborg-Gelting
- C-249/17, Ryanair
- C-255/02, Halifax
- C-268/83, Rompelman
- C-283/81, Cilfit
- C-29/08, AB SKF
- C-316/18: The Chancellor.
- C-334/20, Amper Metal
- C-341/22: Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA
- C-4/94, BLP
- C-41/19: Sonaecom
- C-480/10, Kommissionen mod Sverige
- C-488/07, Royal Bank
- C-511/20, BLC
- C-60/90, Polysar
- C-651/11, X BV
- C-7/13, Skandia

- C-812/19, Danske Bank
- C-85/11, Kommissionen mod Irland
- C-868/19, M GmbH
- C-95/11, Kommissionen mod Danmark
- C-97/90, Lennartz
- C-98/98, Midland
- De forende sager, C-110/98 og C-147/98, Gabalfrisa
- De forenede sager C-108/14 og C-109/14, Larentia + Minerva
- De Forenede Sager C-131/13, C-163/13 og C-164/13, Italmoda

Generaladvokaters forslag til afgørelse:

- Forslag til afgørelse fra generaladvokat, A. Saggio, Sag C-98/98
- Forslag til afgørelse fra generaladvokat, L. Medina, Sag C-141/20

Kommissionen:

- KOM(2009) 325 endelig - Meddelelse fra Kommissionen til Rådet og Europaparlamentet om muligheden for at tillade momsgrupper i henhold til artikel 11 i Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem

EU-retsfor skrifter:

- Traktaten om den Europæiske Union
- Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmåde
- Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem
- Rådets gennemførelsesforordning 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (omarbejdning)

Dansk retspraksis:

- BS-16178/2021-HJR
- SKM2015.740.ØLR

- SKM2015.806.ØLR
- SKM2021.205.ØLR

Dansk lovgivning og forarbejder:

- LBKG nr. 209 af 27. februar 2024, Lovbekendtgørelse om merværdiafgift
- LBKG20191021, Momsloven med kommentarer

Dansk administrativ praksis:

- Den Juridiske Vejledning, 2024-1
- Landsskatterettens kendelse af 12. august 2010, jr. nr. 09-02542
- Landsskatterettens kendelse af 12. august 2010, jr. nr. 10-01046
- Landsskatterettens kendelse af 15. september 2008, jr. nr. 06-01289.
- Landsskatterettens kendelse af 17. september 2009, jr. nr. 06-01691.
- Landsskatterettens kendelse af 20. september 2010, jr. nr. 09-01864.
- SKM2003.328.TSS
- SKM2009.119.SR
- SKM2014.857.LSR
- SKM2015.530.SR
- SKM2021.482.LSR
- SKM2021.85.LSR
- SKM2022.216.LSR
- SKM2022.64.LSR
- SKM2022.66.LSR
- TfS 2000.941.LSR

Øvrig lovgivning:

- Abgabenordnung, BGBI. I S. 3866 af 1. oktober 2002, senest ændret ved BGBI. I S. 108 med virkning fra 28. marts 2024
- Indkomstskattelagen SFS 1999:1229, ændret ved SFS 2023:879

- Mervärdesskattelag SFS 2023:200, ændret ved SFS 2023:359
- Umsatzteuergesetz, BGBl. I S. 386 af 21. februar 2005, senest ændret ved BGBl. I S. 108 med virkning fra 1. april 2024.

Litteratur:

- Ulla Neergaard & Ruth Nielsen: *EU-ret*, 9. udgave, 2024. Karnov Group Denmark.
- Kim Egholm Elgaard, Karina; Ramsdahl Jensen, Dennis; Mikkelsen, Anders & Papis-Almansa, Marta: *VAT grouping & cost sharing - a critical and constructive perspective*, 2020. 1. udg. Ex Tuto Publishing A/S
- Tvarnø, Christina D. & Nielsen, Ruth: *Retskilder og retsteorier*, 2021. 6. udg., Jurist- og Økonomforbundets Forlag: København
- Thygesen, Jette: *Momsretlige principper - i teori og praksis*, 2021. 3. udg., Jurist- og Økonomforbundets Forlag: København
- Ramsdahl Jensen, Dennis: *Merværdiafgiftspligten*, 2004. 1. udg., Jurist- og Økonomforbundets Forlag: København
- Stensgaard, Henrik: *Fradragsret for merværdiafgift*, 2004. 1. udg., Jurist- og Økonomforbundets Forlag: København
- Blume, Peter: *Retssystemet og juridisk metode*, 2020. 4. udg., Jurist- og Økonomforbundets Forlag: København

Artikler:

- Brandt, Ulla: *Momsmæssig fællesregistrering i et nationalt og EU-retligt perspektiv*. SU 2001, 328. Udgivet d. 01. januar 2001. Tidsskrift Skat udland, Karnov.dk
- Chistiansen, Randi: *Skattemyndighedernes udfordringer ved fællesregistrering for moms*. TAXO.2023.03. Udgivet d. 24. marts 2023. Tidsskrift TAXO, Karnov.dk
- Kim Egholm Elgaard, Karina: *The Danish VAT Grouping Scheme and its compatibility with the EU VAT Directive*. Udgivet 26. april 2021, Artikel, ste.unibo.it
- RR.3.2014.79: Ramsdahl Jensen, Dennis & Stensgaard, Henrik: *Sondringen mellem direkte omkostninger og generalomkostninger i momsretten*. Udgivet d. 26. februar 2014. Tidsskrift Revision & Regnskabsvæsen, Karnov.dk

- SR.1995.351: Hjortkær Hansen, Benny & Dekov, Erik: *Nye afgørelser om moms*. Udgivet d. 01. januar 2001. Tidsskrift SR-Skat, Karnov.dk
- SR.2023.25: Johansen Lind, Flemming: *Fællesregistrering efter momsloven*. Udgivet d. 27. januar 2023. Tidsskrift SR-Skat, Karnov.dk
- SU 2015, 314: Bjørnholm, Nikolaj & Juul, Mette: *Uklarheder efter Skandia-dommen*. Udgivet d. 17. december 2015. Tidsskrift Skat Udland, Karnov.dk
- TfS 2012, 150: Ramsdahl Jensen, Dennis & Stensgaard, Henrik: *Det momsretlige sektoropdelingsinstitut*. Udgivet d. 1. januar 2010. Tidsskrift for Skatter og Afgifter, Karnov.dk

Internetsider:

- Bloomberg Tax, *Important Changes to Dutch VAT Grouping Rules Are Coming in 2024*. Tilgængelig på: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/important-changes-to-dutch-vat-grouping-rules-are-coming-in-2024>. Tilgået d. 03. maj 2024.
- Curia, *Domstolen*. Tilgængelig på: https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7024/da/. Tilgået d. 02. maj 2024
- Dansk Aktionærforening, *Sådan beregner du en akties værdi*. Tilgængelig på: <https://www.shareholders.dk/masterclasses/saadan-beregner-du-en-akties-vaerdi>. Tilgået d. 02. maj 2024
- Datatilsynet, *Sager ved EU-Domstolen*. Tilgængelig på: <https://www.datatilsynet.dk/internationalt/sager-ved-eu-domstolen>. Tilgået d. 21. februar 2024
- EUR-Lex, *Primærretten i EU*. Tilgængelig på: <https://eur-lex.europa.eu/DA/legal-content/summary/the-european-union-s-primary-law.html> . Tilgået d. 22. februar 2024
- EUR-Lex, *Specialretter*. Tilgængelig på: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?uri=LEGISSUM:specialised_court. Tilgået d. 22. februar 2024
- Folketinget, *EU-Domstolen*. Tilgængelig på: <https://www.eu.dk/da/fakta-og-tal/institutter/domstolen>. Tilgået d. 22. februar 2024
- Folketinget, *Hvad er en generaladvokat?* Tilgængelig på: <https://www.eu.dk/da/faq/alle-faqs/hvad-er-en-generaladvokat>. Tilgået d. 22. februar 2024
- Folketinget, *Hvad er forarbejder?* Tilgængelig på: https://www.ft.dk/da/ofte-stillede-spoergsmaal/lov_hvad-er-forarbejder. Tilgået d. 21. februar 2024

- Folketinget, Initiativret: Tilgængelig på: <https://www.eu.dk/da/leksikon/Initiativret>. Tilgået d. 22. februar 2024
- Folketinget, *TEUFs funktionsmåde*. Tilgængelig på: <https://www.eu.dk/da/dokumenter/trakter/traktaten-euf>. Tilgået d. 22. februar 2024
- Overheid, *Staatscourant van het Koninkrijk der Nederlanden*. Tilgængelig på: <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2022-16197.html>. Tilgået d. 03. maj 2024.
- Skatteverket, *Mervärdesskattegrupp*. Tilgængelig på: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/393925.html>. Tilgået d. 21. marts 2024
- VATupdate, *Art. 11 – VAT Grouping*. Tilgængelig på: <https://www.vatupdate.com/2022/05/15/which-member-states-in-the-european-union-allow-for-vat-grouping-2/>. Tilgået d. 14. marts 2024

Bilag 1 – Oversigt over Louisiana

