

Rapport om Momsloven og 6. momsdirektiv

Sammendrag af de anbefalinger om lovændring, som findes i rapporten fra den eksterne Arbejdsgruppe om momsloven og 6. momsdirektiv.

En arbejdsgruppe under Skatteministeriet med repræsentanter fra advokat- og revisororganisationer har udarbejdet en rapport om forholdet mellem momsloven og 6. momsdirektiv.

Rapportens anbefalingerne er delt op i:

1. Forslag om lovændringer (kapitel 3).
2. Forslag om yderligere undersøgelser m.v. (kapitel 4).
3. Forslag om, at der ikke foretages yderligere (kapitel 5).

Rapportens kapitel 2 indeholder en skematisk oversigt over anbefalingerne.

Rapporten indeholder en række anbefalinger om lovændringer. Nogle af anbefalingerne er begrundet med, at de gældende bestemmelser i momsloven vurderes ikke i fornødent omfang af afspejle tilsvarende bestemmelser i direktivet. Andre anbefalinger begrundes af gruppen med, at det vurderes hensigtsmæssigt at anvende nogle bestemmelser, som direktivet giver medlemslandene mulighed for at anvende, men som Danmark ikke hidtil har anvendt, og endelig anbefaler gruppen nogle præciseringer af lovteksten.

De væsentligste af gruppens anbefalinger om lovændringer er:

A. Fællesregistrering, jf. afsnit 3.2

Efter gældende regler er det kun afgiftspligtige personer, der kan registreres under ét (fællesregistrering). 6. momsdirektiv giver imidlertid også medlemslandene mulighed for at tillade, at ikke afgiftspligtige personer indgår i en fællesregistrering med en afgiftspligtig person.

Det nuværende krav om, at der skal være afgiftspligtige aktiviteter i et selskab m.v. for at det kan indgå i en fællesregistrering, betyder dog reelt set meget lidt, idet det er relativt let for ikke afgiftspligtige personer at indlægge en beskeden afgiftspligtig aktivitet i selskabet m.v., såfremt de ønsker at indgå i en fællesregistrering. På baggrund heraf foreslås det, at fjerne kravet og dermed udvide adgangen til fællesregistrering, så også afgiftspligtige personer og ikke afgiftspligtige personer (f.eks. et holdingselskab uden afgiftspligtige aktiviteter) kan registreres under ét.

B. Gaver, jf. afsnit 3.3

6. momsdirektiv fastsætter, at gaver af ringe værdi til virksomhedens eget brug ikke sidestilles med en levering, hvilket betyder, at virksomheden opretholder fradragsretten for moms af indkøb, når sådanne gaver gives væk. Dette er en undtagelse fra hovedprincippet om, at virksomheden kun har fradragsret for moms af indkøb til varer og ydelser, der er momspligtige.

I Danmark har vi hidtil defineret gaver til virksomhedens eget brug som reklameartikler, dvs. gaver, som er påført virksomhedens navn, logo eller lignende, og som udleveres til en ubestemt personkreds. Virksomheders udgifter til andre gaver er anset som værende udgifter på linie med repræsentation, og efter loven er der i overensstemmelse med bestemmelserne i 6. momsdirektiv ikke fradragsret for repræsentationsudgifter.

Sondringen mellem reklameartikler og andre gaver medfører imidlertid visse afgrænsningsproblemer, og det foreslås at sondringen ophæves, således at der bliver en ensartet momsmæssig behandling af alle gaver af mindre værdi, idet dog retten til fradrag betinges af, at gaven skal være til virksomhedens eget brug.

C. Rejsebureauer m.v., jf. afsnit 3.4

Det foreslås, at den gældende momsfrigørelse af turistkontorers oplysnings- og informationsvirksomhed ophæves, idet det ikke vurderes at bestemmelsen har tilstrækkelig hjemmel i 6. momsdirektiv.

Ændringen vil kun have beskedent praktisk betydning, idet turistkontorer som oftest ikke leverer mod betaling, men er finansieret ved momsfri tilskud m.v.

D. Leveringssted for visse ydelser, jf. afsnit 3.5

Hovedreglen for leveringsstedet (beskatningsstedet) for ydelser er fastsat i § 15, stk. 1. Den væsentligste undtagelse fra denne regel findes i § 18. For at få større sammenhæng i bestemmelserne foreslås det, at bestemmelserne i § 18 flyttes hen i umiddelbar tilknytning til hovedreglen.

Samtidig foreslås det, at alle de muligheder, som 6. momsdirektiv giver medlemslandene for at flytte leveringsstedet til det faktiske forbrugsland, indarbejdes i loven. Det vil sige, at beskatningsstedet for ydelserne så vidt muligt bliver i Danmark, hvis ydelsen faktisk er benyttet i Danmark, og ikke i Danmark, hvis den faktisk er benyttet uden for EU. I den gældende lov er der fastsat nogle bestemmelser for flytning, hovedsagelig de, der flytter beskatningsstedet til Danmark, mens det i visse tilfælde ikke er muligt at flytte beskatningsstedet fra Danmark til uden for EU.

Det foreslås endvidere, at leveringsstedet for formidlingsydelser i lovens § 21, stk. 1, nr. 3, tilpasses ordlyden i 6. momsdirektiv, idet den gældende ordlyd kan indebære en risiko for, at leveringsstedet fastlægges forskelligt i Danmark og i andre EU-lande.

Herudover anbefaler gruppen at:

- Overflødige bestemmelser i § 1 udgår, således at det alene bestemmes i § 1, at afgiften betales til staten jf. afsnit 3.1.
- Ordlyden i bestemmelsen om leveringstidspunktet for intern EU-handel tilpasses ordlyden i direktivet, jf. afsnit 3.7.
- At det, på linie med direktivet, præciseres i loven, at tilskud, der er direkte forbundet med varens pris, er en del af afgiftsgrundlaget for en vare eller ydelse, jf. afsnit 3.8.
- Bestemmelsen om salg af proviant til skibe og fly tilpasses direktivet, således at momsfrigørelsen kun gælder det direkte salg fra provianteringsvirksomheder – og ikke længere virksomheders salg til provianteringsvirksomheder, jf. afsnit 3.9.

Kapitel 1. Indledning

Arbejdsgruppens nedsættelse og kommissorium

Skatteministeriet besluttede i maj 2000 at nedsætte en arbejdsgruppe, der skulle foretage en sammenlignende gennemgang af momsloven og 6. momsdirektiv. Baggrunden herfor var, at der var blevet rejst kritik af den måde, hvorpå 6. momsdirektiv er blevet gennemført i momsloven. Ifølge kritikken var Østre Landsrets dom i bowlingsagerne blot et eksempel på en fejlagtig gennemførelse af fællesskabsreglerne i dansk ret.

Arbejdsgruppen skulle tage udgangspunkt i de erfaringer, som var indhøstet siden den seneste større revision af momsloven i 1994. For i størst mulig omfang at sikre alle problemer taget op til overvejelse og relevante løsningsmuligheder vendt, blev det besluttet, at der i gruppen skulle være repræsentanter fra såvel ministeriet selv (departement, styrelse og regioner) som fra professionelle brugere (advokater og revisorer).

Kommissoriet for arbejdsgruppen er følgende:

"Arbejdsgruppen har til opgave at identificere sproglige og andre forskelle mellem momsloven og 6. momsdirektiv, der medfører, at retstilstanden efter momsloven afviger eller kan komme til at afvige fra retstilstanden efter 6. momsdirektiv. Arbejdsgruppen forventes at afslutte sit arbejde med en redegørelse inden udgangen af november 2000."

Formålet med gruppens arbejde og rækkevidden heraf

Formålet med gruppens arbejde har været at identificere bestemmelser i momsloven, der fører eller kan føre til retlige uoverensstemmelser mellem disse og bestemmelserne i 6. momsdirektiv.

Det er dog gruppens opfattelse, at det uanset gennemførelse af de anbefalinger der findes i denne rapport, også fremover vil blive nødvendigt at foretage ændringer af momsloven og/eller administrativ praksis.

Hovedårsagen hertil skal findes i det forhold, at blandt andet den stærkt stigende internationale handel og teknologiske udvikling specielt på IT-området medfører en hurtig udvikling i såvel handelsmønstre og -metoder som i de afgiftspligtige personers organisationsopbygninger m.v. Ændringer i EU-regler har vist sig at være en ofte tidskrævende proces. Det kan således ikke forventes, at 6. momsdirektiv, som momsloven bygger på, ændres i samme takt som udviklingen i samfundet.

At EU-reglerne ikke er blevet tilpasset den løbende udvikling i samfundet har bevirket, at EF-Domstolen i de senere år har fået forelagt at stigende antal fortolkningsspørgsmål af nationale domstole - de såkaldte præjudicielle sager. Dommene kan føre til, at ændringer i momsloven og/eller i dansk administrativ praksis på momsområdet bliver nødvendig - også før en eventuel ændring foretages i direktivet.

Dette betyder også, at domme fra EF-Domstolen vil kunne medføre, at Danmark skal begynde at opkræve moms eller nægte momsfradrag på mere specifikke områder med fremtidig virkning. Domme vil også kunne medføre sager om tilbagebetaling af moms, fordi dommen betyder, at Danmark - igen forventeligt på specifikke områder - har opkrævet for meget i moms eller har været for restriktiv med hensyn til momsfradrag.

Arbejdsgruppen har i sin vurdering af, om lovens bestemmelser er i overensstemmelse med direktivets bestemmelser, taget udgangspunkt i, at der i forbindelse med anvendelsen af momslovens bestemmelser skal ske en direktivkonform fortolkning. Gruppen har endvidere lagt vægt på eksisterende generelle fortolkningsprincipper i relation til det 6. momsdirektiv, som er bekræftet af EF-Domstolen - f.eks. at direktivets fritagelsesbestemmelser skal fortolkes indskrænkende.

Det er arbejdsgruppens opfattelse, at der er en rimelig høj grad af forudsigelighed med hensyn til, hvad EF-Domstolen vil nå frem til - og dermed klarhed med hensyn til retsstillingen efter det 6. momsdirektiv - på områder, hvor der ellers er flere domme. Domspraksis er derfor indgået i gruppens arbejde.

Imidlertid gælder det efter arbejdsgruppens opfattelse samtidig, at det i en række tilfælde er vanskeligt at forudsige EF-domstolens resultat på områder, hvor der ikke er domme. Som et eksempel herpå kan

nævnes domstolens dom i SDC-sagen (sag C-2/95, Sparekassernes Datacenter mod Skatteministeriet), der angik fortolkningen af direktivets bestemmelse om momsfrigørelse for finansielle tjenester. Her var Kommissionen og EF-domstolens generaladvokat enig med Skatteministeriet, men domstolen nåede alligevel til et andet resultat. Denne sag viser desuden, at det at følge Kommissionen ikke giver sikkerhed for en korrekt anvendelse af 6. momsdirektivs regler.

Arbejdsgruppen vil også anføre, at domme fra EF-domstolen ikke nødvendigvis medfører en endelig afklaring af retsstillingen efter 6. momsdirektiv på det område, som dommen angår. Tværtimod kan dommene i enkelte tilfælde medføre fornyet tvivl om retsstillingen. Eksempelvis kan nævnes den før omtalte SDC-sag, der her i landet og i flere andre EU-lande har ført til tvivl om, i hvilket omfang visse hjælpeydelse til brug for momsfri finansiell virksomhed er momsfritaget efter direktivets fritagelsesbestemmelse for finansielle tjenesteydelser. Endvidere afklarer EU-domme i nogle tilfælde også kun delvis fortolkningen af reglerne, idet en del af afklaringen kan være overladt til de nationale domstole.

Ovennævnte problemer med at forudsige EF-domstolens domme bevirker derfor, at der efter gruppens opfattelse også fremover vil komme afgørelser i fortolkningsspørgsmål, der nødvendiggør ændringer i momsloven og/eller i administrativ praksis, og som kan betyde tilbagebetaling af for meget opkrævet moms eller skærpelse af praksis.

Arbejdsgruppen skal endvidere pointere, at gruppen har gennemgået og drøftet de bestemmelser i momsloven, der har kunnet identificeres som problematiske, på baggrund af de erfaringer, kendskab til fortolkningsproblemer, viden i konkrete sager m.v., som gruppens medlemmer har været i besiddelse af. Gruppen skal anføre, at der kan være områder, som fremtidigt vil vise sig at være problematiske, men som gruppens medlemmer på grund af foreliggende domspraksis og lignende på nuværende tidspunkt ikke har anset for at give anledning til uoverensstemmelser mellem den danske momslov og 6. momsdirektiv.

Arbejdsgruppen besluttede, uanset at det i kommissoriet alene fremgår, at den skal identificere de problematiske punkter, at det gav den bedste sammenhæng i drøftelserne og derfor var mest hensigtsmæssigt tillige at drøfte eventuelle løsningsmuligheder. Rapporten indeholder derfor en række konkrete anbefalinger vedrørende de enkelte punkter.

At gruppens arbejde således blev mere omfattende end forudset i kommissoriet bevirkede, at den i kommissoriet forudsatte dato for arbejdets færdiggørelse ikke kunne overholdes.

Arbejds metode

Arbejdsgruppen har under sit arbejde drøftet alle de områder, hvor gruppens medlemmer vurderede, der var eller kunne rejses spørgsmål om, hvorvidt bestemmelserne i momsloven er i sproglig overensstemmelse med direktivet. Nogle af disse områder er ikke medtaget i rapporten, idet gruppen efter en kort drøftelse fandt, at de sproglige uoverensstemmelser ikke indebærer en reel indholdsmæssig forskel mellem regelsættene. Arbejdsgruppen koncentrerede sit arbejde om de områder, som efter den første gennemgang fortsat synes problematiske, og resultatet af gruppen overvejelser fremgår af rapporten.

Anbefalingerne vises skematisk i kapitel 2. En mere detaljeret gennemgang af problemstillingerne for de enkelte punkter samt de konkrete anbefalinger findes i kapitel 3 - 5, som er opdelt i følgende 3 grupper

1. Der er behov for lovændring (kapitel 3).
2. Punktet kræver yderligere analyse, afventer retssag eller lignende (kapitel 4).
3. Det er ikke nødvendigt, at der foretages yderligere (kapitel 5).

I bilaget til rapporten er en skitse til, hvordan arbejdsgruppen forestiller sig, at de anbefalede ændringer af momsloven kan formuleres.

Arbejdsgruppens sammensætning

Arbejdsgruppen har haft følgende medlemmer:

- Erik Blegvad Andersen (formand), Departementet
- Lars Loftager Jørgensen, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer
- Lars Rasmussen, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer
- Artur Bugsgang, Advokatrådet
- Robert Mikelsons, Advokatrådet
- Else Veggerby, Told- og Skattestyrelsen
- Stig Jacobsen, Told- og Skattestyrelsen
- Freddy Sukstorf, Told- og Skatteregion Frederiksberg Karsten Aasberg Karlsen Departementet
- Leif Marstrand, Departementet
- Susanne Tams (sekretær til 31. december 2000), Departementet
- Lone Lau-Jensen (sekretær fra 1. januar 2001), Departementet

Arbejdsgruppen har afholdt 11 møder.

Kapitel 2. anbefalinger - skematisk fremstilling

Dette kapitel indeholder en oversigt over de bestemmelser i momsloven, som arbejdsgruppen udtog til nærmere behandling, fordi der blev konstateret sådanne sproglige forskelle mellem bestemmelserne og de tilsvarende bestemmelser i 6. momsdirektiv, at disse forskelle indebar eller kunne indebære egentlige uoverensstemmelser mellem regelsættene.

Endvidere er der for hver bestemmelse angivet karakteren af gruppens anbefaling på området (lovændring, yderligere analyse m.v. og ingen ændring), samt angivet henvisning til det sted i rapporten, hvor der er en nærmere beskrivelse af de specifikke punkter.

		Anbefalinger		Henvisning
Momslovens bestemmelser	Ingen ændring	Yderligere analyse m.v.	Lovændring	Kapitel, afsnit i rapporten
§ 1 Indledende bestemmelse			X	3.1
§ 3, stk. 1 Definition på afgiftspligtig person	X			5.1
§ 3, stk. 2 Offentlig forsyningsvirksomhed	X			5.2
§ 3, stk. 3 Fællesregistrering			X	3.2
§ 3 Lejlighedsvise transaktioner	X			5.3
§ 5, stk. 1 (og § 42) Gaver af mindre værdi			X	3.3
§ 8, stk 1 Virksomhedsoverdragelse	X			5.4
§ 13 "Almen interesse"	X			5.5
§ 13, stk. 1, nr. 8				

Jagtrettigheder m.v.		X		4.1
§ 13, stk. 1, nr. 8 Sommerhuse		X		4.2
§ 13, stk. 1, nr. 8 Ejendomsadministration		X		4.3
§ 13, stk. 1, nr. 8 Driftsmidler og løsøregerstande	X			5.6
§ 13, stk. 1, nr. 15 Personbefordring	X			5.7
§ 13, stk. 1, nr. 16 Rejsebureauvirksomhed			X	3.4
§ 13, stk. 1, nr. 19 Genbrugsbutikker	X			5.8
§ 18 (og 15-21) Leveringssted for visse ydelse			X	3.5
§ 21, stk. 1, nr. 3 Leveringssted for formidlingsydelse			X	3.6
§ 24 og § 25 Leveringstids-punkt			X	3.7
§ 27, stk. 1 Tilskud			X	3.8
§ 27, stk. 3, nr. 4 Visse renter	X			5.9
§ 34, stk. 1, nr. 7-9 Fritagelse for fly og skibe		X		4.4

§ 34, stk. 1, nr. 16 Leverancer til skibe og fly			X	3.9
§ 37 Fradragsret	X			5.10
§ 43, stk. 2, nr. 3 Investeringsgoder	X			5.11
§ 46 Reverse charge		X		4.5
Hoved- og bydelser	X			5.12

Kapitel 3. anbefalinger – lovændringer

Dette kapitel indeholder de punkter, som arbejdsgruppen ved nærmere gennemgang af bestemmelserne finder bør ændres i momsloven med henblik på både at sikre overensstemmelse mellem loven og EU-reglerne samt en så klar og enkel lovgivning som mulig.

3.1 Lovens indledende bestemmelse

Momslovens § 1 6. momsdirektiv

§ 1. Erhvervsmæssig levering af varer og ydelser med leveringssted i Danmark er afgiftspligtig efter denne lov. Afgiftspligtig er ligeledes erhvervelse af varer fra andre EU-lande og indførsel af varer fra steder uden for EU. Afgift efter loven betales til staten.	Der findes ingen tilsvarende bestemmelse
--	--

§ 1 indeholder ingen regler, som ikke findes andre steder i loven, bortset fra bestemmelsen om, at afgiften tilfalder staten. Da lovbestemmelser ikke må indeholde overflødig stof er det arbejdsgruppens opfattelse, at § 1 alene bør fastsætte, at afgiften betales til staten.

Arbejdsgruppen har desuden drøftet, om princippet om neutralitet, som ligger til grund for det fælles momssystem, bør indsættes i loven. Neutraliteten opnås ved, at antallet af omsætningsled ikke i sig selv påvirker momsens størrelse, at momsbelastningen i procent af en vares pris er den samme, uanset i hvilken virksomhed varen købes, at fremstillingsmetoden ikke påvirker, hvor meget moms en vare belastes med, at importen pålægges samme moms som indenlandsk produktion, og at eksporten friholdes for moms. Merværdiafgiftssystemet er således udformet for at få den mindst mulige virkning på virksomhedernes forhold og forbrugernes dispositioner. Princippet er imidlertid hverken i direktivets præambel eller i domspraksis formuleret præcist, og det er derfor gruppens opfattelse, at det ikke er egnet til at blive direkte indskrevet i loven.

Arbejdsgruppen anbefaler, at § 1 ændres således, at der alene fastsættes, at afgift efter loven betales til staten. Formuleringen bør være i overensstemmelse med indledningsbestemmelserne i den øvrige afgiftslovgivning. Et udkast til mulig formulering af bestemmelsen findes i bilaget.

3.2 Fællesregistrering

Momslovens § 3, stk. 3, 1. pkt. og § 47, stk. 4 6. momsdirektiv artikel 4, stk. 4, 2. afsnit

§ 3..... Stk. 3. Flere afgiftspligtige personer, der registreres under et, jf. § 47, stk. 4, anses som en afgiftspligtig person. Har..... § 47..... Stk. 4. Flere afgiftspligtige personer, der udelukkende driver registreringspligtig virksomhed, kan efter anmodning registreres under et. De statslige told- og skattemyndigheder kan tillade, at to eller flere afgiftspligtige personer, der både driver registreringspligtig og ikke registreringspligtig virksomhed, kan registreres under et. Tilladelse kan	4..... Med forbehold af det i artikel 29 nævnte samråd har de enkelte medlemsstater mulighed for at betragte personer, som er etableret i indlandet, og som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person.
--	--

kun gives, hvis den ene afgiftspligtige person (moderselskabet m.v.) gennem direkte eller indirekte besiddelse af samtlige aktier m.v. ejer den eller de andre afgiftspligtige personer (datterselskaber, datterdatterselskaber m.v.), der inddrages under fællesregistreringen. Uanset reglerne i 3. pkt. kan de statslige told- og skattemyndigheder dog tillade fællesregistrering, selv om et datteselskab udsteder aktier m.v., der er omfattet af ligningslovens § 7 A, når udstedelsen heraf er betinget af, at de ved afståelse eller medarbejderens død tilbagesælges til selskabet, der er forpligtet til at erhverve disse. Fællesregistrering kan kun ske mellem selskaber m.v., der er etableret her i landet. Anmodning om fællesregistrering skal ske senest 1 måned, inden fællesregistreringen ønskes iværksat.	
--	--

Direktivet giver medlemslandene mulighed for at anse personer, der retligt er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært forbundne, som én afgiftspligtig person. Ved at anvende ordet "personer" åbner direktivet mulighed for fællesregistrering såvel af to eller flere nært forbundne afgiftspligtige personer som mellem nært forbundne ikke afgiftspligtige personer (f.eks. et holdingselskab uden afgiftspligtig aktivitet) og afgiftspligtige personer.

Ordlyden af momslovens § 3, stk. 3, 1. punktum, og § 47, stk. 4, bevirker, at man i Danmark ikke anvender fællesregistrering mellem ikke-afgiftspligtige og afgiftspligtige personer, idet der i momsloven står, at flere afgiftspligtige personer kan anses som én afgiftspligtig person, dvs. indgå i en fællesregistrering.

I forbindelse med drøftelserne om at udvide af muligheden for fællesregistrering har arbejdsgruppen blandt andet set på, om det vil kunne give utilsigtede virkninger i forhold til fradragsretten.

Virksomheder omfattet af en fællesregistrering betragtes som én enhed både med hensyn til momspligt og fradragsret, således at "bevægelser" af varer og ydelser mellem virksomhederne ingen momsmæssig betydning har, mens bevægelser mellem fællesregistreringen og virksomheder m.v. uden for fællesregistreringen behandles efter normale regler i forhold til den samlede fællesregistrering - som er én afgiftspligtig person.

At der kan være fordele - både skattemæssige og momsmæssige - ved at indgå i en fællesregistrering er tilsigtet efter reglerne, og gruppen finder ikke, at en udvidelse af reglerne om fællesregistrering til også at kunne omfatte ikke afgiftspligtige virksomheders fællesregistrering med afgiftspligtige virksomheder vil give utilsigtede virkninger. Da det endvidere i praksis er relativt let for ikke afgiftspligtige personer at "skifte" til afgiftspligtig person ved at indlægge en (meget beskeden) afgiftspligtig aktivitet, finder arbejdsgruppen, at loven bør ændres, således at der gives mulighed for, at virksomheder uden afgiftspligtig aktivitet kan indgå i en fællesregistrering.

Arbejdsgruppen er endvidere af den opfattelse, at det bør overvejes, om det kan være hensigtsmæssigt at lempe reglen om, at tilladelse til fællesregistrering kun kan gives, hvis den ene virksomhed (moderselskab m.v.) gennem direkte eller indirekte besiddelse af samtlige aktier m.v. ejer den eller de andre (datterselskaber m.v.), det vil sige reglen om 100 pct. ejerskab.

Der er allerede i loven en undtagelse fra denne regel, nemlig i tilfælde, hvor et datterselskab udsteder aktier m.v., der er omfattet af ligningslovens § 7 A, og aktierne er udstedt på visse betingelser.

Som det ses af direktivets tekst forudsætter en ændring af de nationale regler på dette område en forelæggelse for det i direktivets artikel 29 omhandlede udvalg, før ændringen foretages.

Arbejdsgruppen anbefaler, at Skatteministeriet tager de nødvendige skridt, herunder samråd i det i momslovens artikel 29 omhandlede udvalg, til at ændre momslovens regler om fællesregistrering, således at også ikke afgiftspligtige personer kan indgå i en fællesregistrering med afgiftspligtige personer. Et udkast til mulig formulering af bestemmelsen findes i bilaget. Arbejdsgruppen anbefaler desuden, at

Skatteministeriet overvejer, om den allerede eksisterende undtagelse fra reglen om 100 pct. ejerskab bør ændres.

3.3 Gaver af mindre værdi

Momslovens § 5, stk. 1 og § 42, stk. 1 og 2 6. momsdirektiv artikel 5, stk. 6 og 17, stk. 6

<p>§ 5. Med levering mod vederlag sidestilles udtagning, herunder anvendelse, af varer fra virksomheden, såfremt der er opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling m.v. af de pågældende varer. Det gælder, når udtagning sker til privat brug for virksomhedens indehaver eller for dennes personale eller til vederlagsfri overdragelse eller i øvrigt til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds levering af varer og ydelser. Udtagning af reklameartikler og lign. til en værdi af mindre end 100 kr., ekskl. afgift, og vareprøver sidestilles ikke med en levering.</p> <p>.....</p> <p>.....</p>	<p>Artikel 5, stk. 6</p> <p>6. Med levering mod vederlag sidestilles det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit, eller i øvrigt benytter til et virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af merværdiafgiften. Udtagelse af goder til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi og vareprøver omfattes dog ikke af denne bestemmelse.</p>
<p>§ 42. Virksomheder kan ikke fradrage afgift af indkøb m.v., som vedrører</p> <p>1).....</p> <p>.....</p> <p>5) underholdning, restaurationsydelser, repræsentation og gaver, jf. dog stk. 2,</p> <p>.....</p> <p>Stk. 2. Virksomheder kan uanset bestemmelsen i stk. 1, nr. 5 og 6, fradrage 25 pct. af afgift af hotel- og restaurationsydelser, i det omfang udgifterne hertil er af strengt erhvervmæssig karakter.</p>	<p>Artikel 17, stk. 6</p> <p>6. Senest inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for dette direktivs ikrafttræden fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af strengt erhvervmæssig karakter, som for eksempel udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.</p>

Momslovens § 5 omhandler en række situationer, hvor der skal betales moms, selv om der ikke som forudsat i § 4 sker levering mod vederlag. Der er blandt andet tale om udtagning af varer til vederlagsfri overdragelse eller i øvrigt til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds levering af varer og ydelser.

I loven nævnes, at udtagning af reklameartikler og lign. til en værdi af mindre end 100 kr., ekskl. afgift, og vareprøver ikke sidestilles med levering.

Reglen medfører således, at der ikke skal beregnes moms, når virksomheden forærer sådanne reklamegaver væk. Samtidig bevares virksomhedens fradragsret for købsmoms af sådanne gaver.

Ifølge direktivets artikel 5 skal udtagning af varer til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi (og vareprøver) ikke sidestilles med levering mod vederlag (dvs. der skal ikke beregnes moms ved 'udtagning' af disse varer, og fradragsretten for købsmoms kan opretholdes ved 'udtagningen').

Efter momslovens § 5, stk. 1, sidste pkt., og administrativ praksis ifølge denne bestemmelse er "gaver af ringe værdi til virksomhedens eget brug" afgrænset som mindre reklameartikler, dvs. gaver, som er påført virksomhedens navn, logo eller lignende, og som udleveres til en ubestemt personkreds.

Andre gaver (end de nævnte reklamegaver) anses som en udgift på linje med repræsentationsudgifter, som ikke giver mulighed for momsfradrag, jf. lovens § 42, stk. 1, nr. 5, og direktivets artikel 17, stk. 6.

Arbejdsgruppen finder på den ene side ikke, at der er grundlag for at antage, at Danmark ifølge direktivet skal have samme regler for såvel reklamegaver af mindre værdi som andre gaver af mindre værdi. Arbejdsgruppen vil således ikke anfægte grundlaget for, at Danmark i medfør af direktivet har anset andre gaver for indkøb, der på linje med udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation ifølge direktivets artikel 17, stk. 6, ikke giver ret til fradrag.

Arbejdsgruppen finder på den anden side, at direktivets artikel 5 giver mulighed for at ændre momslovens omtalte regler i § 5 og § 42 med henblik på, at alle gaver af mindre værdi til virksomhedens eget brug bliver omfattet af de samme momsregler. Arbejdsgruppen finder i den forbindelse, at en sådan ensartet behandling vil være hensigtsmæssig.

Arbejdsgruppen anbefaler derfor, at momsloven ændres, således at sondringen mellem reklamegaver og andre gaver ophæves. Et udkast til mulig formulering af et ændringsforslag herom findes i bilaget.

3.4 Momsfritagelse for rejsebureauvirksomhed m.v.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 16 6. momsdirektiv bilag F, nr. 27

16) Rejsebureauvirksomhed og turistkontorers oplysnings- og informationsvirksomhed og lign.	27. Tjenesteydelser præsteret af de i artikel 26 omhandlede rejsebureauer og af rejsebureauer, der handler i den rejsendes navn og for hans regning, i forbindelse med rejser inden for Fællesskabet.
---	---

Momsloven 6. momsdirektiv artikel 26, stk. 1

Der findes ikke tilsvarende bestemmelse	1. Medlemsstaterne anvender merværdiafgiften på transaktioner udøvet af rejsebureauer i overensstemmelse med denne artikel, for så vidt disse bureauer handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer. Denne artikel finder ikke anvendelse på rejsebureauer, der udelukkende fungerer som formidlere, og på hvilke artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), finder anvendelse. Ved rejsebureauer forstås i denne artikel ligeledes personer, der organiserer turistrejser.
---	---

Momsloven momsfritagelse rejsebureauvirksomhed og turistkontorers oplysnings- og informationsvirksomhed og lignende. Bestemmelsen har hjemmel i 6. momsdirektivs bilag F, nr. 27, som i overgangsordningen (indtil det "endelige" moms-system iværksættes) giver medlemslandene mulighed for fortsat at momsfritage visse ydelser, der præsteres af rejsebureauer, der handler i eget navn over for en rejsende og til gennemførelsen af rejsen benytter varer og ydelser indkøbt fra 3. mand, samt af rejsebureauer, der handler i den rejsendes navn og for dennes regning.

Arbejdsgruppen har fundet, at den danske fritagelse for rejsebureauvirksomhed ikke er helt i overensstemmelse med direktivet, idet den fremstår som en "branche-fritagelse" og ikke som i direktivet er knyttet til særlige ydelser.

Hvor der tidligere blev givet momsfrigtagelse til stort set alle ydelser leveret af rejsebureauer, har Landsskatteretten i nyere kendelser foretaget en vis opstramning på området med udgangspunkt i en fortolkning af direktivets tekst.

Kommissionen har for kort tid siden påbegyndt et arbejde, der ud over at ændre den eksisterende særordning for rejsebureauer i direktivets artikel 26 (som anvendes af alle EU-lande undtagen Danmark og Irland), således at den bliver lettere administrerbar og mere tidssvarende, med al sandsynlighed også vil medføre en ophævelse af undtagelsen i bilag F, nr. 27.

I et arbejdsdokument fra Kommissionen anføres, at en korrekt administration af særordningen for rejsebureauer i artikel 26 gør det umuligt i nogle situationer at opnå de mål, som oprindeligt var sat for særordningen. Det skyldes, at ordningen efter ordlyden kun gælder, hvis bureauerne i eget navn sælger til rejsende. En streng fortolkning af bestemmelserne i artikel 26 betyder således, at ordningen ikke gælder, hvis et bureau sælger en pakkerejse videre til et andet bureau, som herefter sælger til den rejsende. Bureau 1 skal så egentlig momse hele vederlaget af salget til bureau 2, hvilket i nogle tilfælde vil føre til dobbeltmomsning.

Kommissionen foreslår derfor, at artikel 26 udvides til også at gælde, når bureauer leverer til andre bureauer. På et møde i en arbejdsgruppe under Kommissionen var der udbredt enighed blandt medlemslandene om det hensigtsmæssige i Kommissionens forslag. Flere lande anførte endvidere, at de allerede i dag fortolker bestemmelsen i artikel 26 bredt, således at salg mellem to bureauer af pakkerejser anses som omfattet.

Det er på denne baggrund arbejdsgruppens opfattelse, at man bør afvente en ændring af 6. momsdirektivs regler på dette område. En ændring, som kan føre til en ophævelse af den danske fritagelsesbestemmelse, og indførelse af den ændrede særlige ordning for rejsebureauer.

Arbejdsgruppen har imidlertid vurderet, at der ikke i direktivet er hjemmel til den danske fritagelse af turistkontorers oplysnings- og informationsvirksomhed og lign., hvorfor denne bestemmelse bør ophæves. Arbejdsgruppen vurderer, at en ophævelse vil have meget lille praktisk betydning, idet turistkontorerne som oftest ikke leverer mod betaling, men er finansieret ved momsfri tilskud m.v.

Arbejdsgruppen anbefaler, at § 13, stk. 1, nr. 16, ændres således, at fritagelsen for turistkontorers oplysnings- og informationsvirksomhed og lignende ophæves. Et udkast til mulig formulering af bestemmelsen findes i bilaget.

3.5 Leveringsstedet for visse ydelser

Momslovens § 15 og 18 6. momsdirektiv artikel 9

<p>§ 15. Leveringsstedet for ydelser er her i landet, når ydelsen leveres af en afgiftspligtig person, der har etableret enten stedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres, eller i mangel heraf har bopæl eller sædvanligt opholdssted her, jf. dog stk. 2 og §§ 16-21.</p> <p>Stk. 2. Leveringsstedet for udlejning af transportmidler er ikke her i landet, hvis transportmidlet udelukkende benyttes uden for EU.</p> <p>§ 18. Leveringsstedet er her i landet for følgende ydelser, som leveres til aftagere her i landet, eller som leveres her i landet, jf. dog stk. 2 og 3:</p> <p>1).....</p>	<p>1. Ved leveringsstedet for tjenesteydelser forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.</p> <p>2. Dog gælder følgende:</p> <p>a).....</p> <p>b)..</p> <p>.....</p> <p>e) Leveringsstedet for følgende tjenesteydelser, som præsteres for aftagere, der er etableret uden for Fællesskabet, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land, er det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed eller</p>
---	--

<p>.....</p> <p>9)...</p> <p>Stk. 2. Leveringsstedet, når de i stk. 1 omhandlede ydelser leveres til aftagere her i landet, er ikke her i landet i følgende tilfælde:</p> <p>1) Når ydelsen udelukkende benyttes eller udnyttes uden for EU.</p> <p>2) Når ydelsen leveres fra steder inden for EU til ikke afgiftspligtige personer her i landet.</p> <p>Stk. 3. Leveringsstedet, når de i stk. 1 omhandlede ydelser leveres her fra landet, er ikke her i landet i følgende tilfælde:</p> <p>1) Når ydelsen leveres til afgiftspligtige personer i andre EU-lande. .</p>	<p>et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted:</p> <p>(Her nævnes tilsvarende punkter, som i momslovens § 18, stk. 1 nr. 1) - 9)).</p> <p>.....</p> <p>3. Med henblik på at undgå dobbelt påligning af afgifter, ikke-påligning af sådanne eller konkurrencefordrejning, kan medlemsstaterne med hensyn til tjenesteydelser i henhold til stk. 2, litra e), og med hensyn til udlejning af transportmidler anse:</p>
--	---

<p>2) Når ydelsen leveres til ikke registrerede aftagere her i landet og ydelsen udelukkende benyttes eller udnyttes uden for EU.</p> <p>3) Når ydelsen leveres til aftagere uden for EU og ydelsen udelukkende benyttes eller udnyttes uden for EU.</p>	<p>a) leveringsstedet for tjenesteydelsen, når dette i henhold til denne artikel er beliggende i indlandet, som beliggende uden for Fællesskabet, såfremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted uden for Fællesskabet;</p> <p>b) leveringsstedet for tjenesteydelsen, når dette i henhold til denne artikel er beliggende uden for Fællesskabet, som beliggende i indlandet, såfremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted i indlandet.</p> <p>4. Når de i stk. 2, litra e), definerede teletjenester af en afgiftspligtig, der er etableret uden for Fællesskabet, leveres til en ikke-afgiftspligtig, der er etableret i Fællesskabet, gør medlemslandene brug af stk. 3, litra b).</p>
--	---

Hovedreglen for, hvor ydelser beskattes, findes i momslovens § 15 (direktivets artikel 9, stk. 1), og er det sted, hvor den der leverer ydelsen, er etableret. Såvel momsloven som direktivet har for en række ydelser fastsat undtagelser fra denne hovedregel. Direktivets artikel 9, stk. 2, litra e, fastsætter for en række ydelser nogle tilfælde, hvor leveringsstedet (beskatningsstedet) er det sted, hvor aftageren er etableret. Desuden giver direktivet i artikel 9, stk. 3, medlemslandene visse muligheder for at flytte leveringsstedet, hvis det ikke passer med det sted, hvor ydelsen faktisk benyttes. Leveringsstedet kan flyttes ud af landet til uden for EU, hvis ydelsen faktisk benyttes uden for EU, og flyttes til indlandet fra uden for EU, hvis ydelsen faktisk benyttes i indlandet. Momslovens § 18 er en implementering af direktivets art. 9, stk. 2, litra e, og stk. 3.

Arbejdsgruppen er imidlertid af den opfattelse, at man fra dansk side har overfortolket muligheden for at flytte leveringsstedet til Danmark, idet leveringsstedet (§ 18, stk. 2, nr. 2 og stk. 3, nr. 2) er her i landet, hvis ydelsen benyttes her i landet eller i et andet EU-land. Efter direktivet kan leveringsstedet kun flyttes til indlandet, hvis ydelsen benyttes i indlandet (her Danmark).

Det er arbejdsgruppens opfattelse, at bestemmelserne i § 18 bør bringes i overensstemmelse med direktivet, og at der i momsloven desuden bør anvendes alle de muligheder for flytning af leveringsstedet, som direktivet giver mulighed for.

En mulighed for flytning af leveringsstedet, som ikke anvendes i Danmark i dag er, at medlemslandene kan flytte leveringsstedet ind i landet, såfremt transportmidler lejes uden for EU, men faktisk benyttes i indlandet. At indsætte en sådan bestemmelse i momsloven, hvorefter der skal betales dansk moms, vil afhjælpe et aktuelt problem med, at danske ikke momsregistrerede virksomheder, f.eks. busselskaber med rutekørsel og privatpersoner, lejer transportmidler til benyttelse her i landet af virksomheder uden for EU (f.eks. Norge), og hvor der ifølge de udenlandske momsregler ikke pålægges leasingydelsen moms. Dette må anses for konkurrenceforvridende over for danske udlejere, der skal lægge moms på leasingydelsen ved udlejning til de samme kunder.

Arbejdsgruppen har desuden overvejet, om den danske anvendelse af formuleringen "udelukkende benyttes" i forhold til direktivets "faktisk benyttes" bevirker, at de danske regler er mere restriktive end direktivets. For eksempel indgår mange reklameydelse i medier (aviser, tidsskrifter, internet m.v.), der udkommer i mange lande, herunder i Danmark. Den danske praksis har været en streng lovforklaring således, at en reklameydelse leveret til og hovedsageligt beregnet på benyttelse uden for EU er anset som ikke udelukkende benyttet uden for EU, når den - ofte som biprodukt af mediets udbredelse - også anvendes i Danmark. Leveringsstedet (beskatningsstedet) er herefter Danmark.

Det er arbejdsgruppens opfattelse, at direktivets formulering "faktisk benyttes" er mere tidssvarende, idet den kan føre til, at leveringsstedet for en ydelse flyttes fra Danmark til uden for EU, hvis der kun er en teoretisk mulighed for anvendelse af ydelsen i Danmark. Ændringen af denne formulering kan dog give anledning til nogle problemer med at fastlægge praksis.

Endelig har arbejdsgruppen vurderet, at det vil være hensigtsmæssigt at have § 18, som indeholder de væsentligste undtagelse fra hovedreglen, stående i umiddelbar tilknytning til hovedreglen i § 15, stk. 1, jf. straks nedenfor.

Arbejdsgruppen anbefaler, at §§ 15 og 18 skrives sammen, at bestemmelserne bringes i overensstemmelse med direktivets regler om flytning af leveringsstedet, at der i loven anvendes de muligheder for flytning af leveringsstedet, som direktivet åbner mulighed for (såvel flytning ud af landet som ind i landet), samt at formuleringen i direktivet "faktisk benyttes" anvendes i stedet for "udelukkende benyttes". Et udkast til mulig formulering af bestemmelserne findes i bilaget.

3.6 Leveringsstedet for formidlingsydelser

Momslovens § 21, stk. 1, nr. 3 6. momsdirektiv artikel 28b, punkt E, nr. 3

3) Ved andre formidlingsydelser end omhandlet i nr. 1 og 2 er leveringsstedet her i landet, når formidlingsydelsen vedrører en transaktion, der er afgiftspligtig her, medmindre aftageren af formidlingsydelsen er registreret for merværdiafgift i et andet EU-land. Leveringsstedet er ligeledes her i landet, når formidlingsydelsen vedrører en transaktion, der er afgiftspligtig i et andet EU-land, hvis aftageren af formidlingsydelsen er registreret her.

3. Uanset artikel 9, stk. 1, er leveringsstedet for tjenesteydelser, der leveres af formidlere, som handler i andres navn og for andres regning, såfremt deres virksomhed vedrører andre transaktioner end dem, der er nævnt i stk. 1 og 2 samt i artikel 9, stk. 2, litra e), det sted, hvor de pågældende transaktioner foretages.

Når aftageren er momsregistreret i en anden medlemsstat end den, hvor de pågældende transaktioner foretages, anses leveringsstedet for den tjenesteydelse, som formidleren leverer, dog for at ligge på den medlemsstats område, som har tildelt aftageren det momsregistreringsnummer, hvorunder tjenesteydelsen er leveret af formidleren.

Bestemmelsen i § 21, stk. 1, nr. 3, flytter for visse formidlingsydelser leveringsstedet til det land, hvor aftageren af ydelsen er momsregistreret. Bestemmelsen gennemfører 6. momsdirektivs artikel 28 b, punkt E, nr. 3, men er lidt anderledes formuleret. Den danske bestemmelse fastslår, at formidlingsydelsen er

afgiftspligtig i det land, hvor den underliggende ydelse er afgiftspligtig. Direktivet bestemmer, at ydelsen er afgiftspligtig i det land, hvor den underliggende ydelse foretages.

Arbejdsgruppen vurderer, at denne forskel indebærer en risiko for forskelle i fastlæggelsen af leveringsstedet for formidlingsydelse.

Arbejdsgruppen anbefaler, at momsloven på dette punkt formuleres som direktivet, det vil sige, at ordet "afgiftspligtig" i momslovens § 21, stk. 1, nr. 3, erstattes af "foretages". Et udkast til konkret formulering findes i bilaget.

3.7 Leveringstidspunktet for intern EU-handel

Momslovens §§ 24 og 25 6. momsdirektiv artikel 28d, stk. 1 - 4

<p>§ 24. Ved levering af varer, der er omfattet af § 34, stk. 1, nr. 1-4, anses leveringstidspunktet for at være den 15. i den måned, der følger efter den måned, i hvilken leveringen finder sted. Er der udstedt en faktura efter leveringen, men inden denne dato, anses faktureringstidspunktet dog som leveringstidspunkt.</p>	<p>1. Afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor erhvervelsen inden for Fællesskabet af goder finder sted. Erhvervelsen inden for Fællesskabet af goder anses for at finde sted på det tidspunkt, hvor leveringen i indlandet af lignende goder anses for at finde sted.</p>
---	---

<p>§ 25. Afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor varen erhverves. Erhvervestidspunktet anses for at være den 15. i den måned, der følger efter den måned, i hvilken leveringen finder sted. Er der udstedt en faktura efter leveringen, men inden denne dato, anses faktureringstidspunktet dog som erhvervestidspunkt.</p>	<p>2. For erhvervelser inden for Fællesskabet af goder forfalder afgiften den 15. i den måned, der følger efter den måned, i hvilken afgiftspligten er indtrådt.</p> <p>3. Uanset stk. 2 forfalder afgiften ved udstedelsen af fakturaen eller et andet tilsvarende dokument som omhandlet i artikel 22, stk. 3, litra a), første afsnit, når fakturaen eller dokumentet er udstedt til erhververen inden den 15. i den måned, der følger efter den måned, i hvilken afgiftspligten er indtrådt.</p> <p>4. Uanset artikel 10, stk. 2, forfalder afgiften for levering af goder efter bestemmelserne i artikel 28c, punkt A, den 15. i den måned, der følger efter den måned, i hvilken afgiftspligten er indtrådt.</p> <p>Afgiften forfalder imidlertid ved udstedelsen af fakturaen som omhandlet i artikel 22, stk. 3, litra a), første afsnit, eller af et andet tilsvarende dokument, når fakturaen eller dokumentet er udstedt inden den 15. i den måned, der følger efter den måned, i hvilken afgiftspligten er indtrådt.</p>
---	--

Momslovens § 24 og 25 er ikke formuleret helt som de tilsvarende bestemmelser i 6. momsdirektiv (artikel 28 d, stk. 1 - 4), hvilket kan medføre en forskellig periodisering hos sælger i Danmark i forhold til køberen i et andet EU-land.

Momsloven fastsætter, at leveringstidspunktet, når en sælger leverer til et andet EU-land, er den 15. i måneden efter leveringen finder sted. Er der udstedt en faktura efter leveringen, men inden denne dato, anses faktureringstidspunktet som leveringstidspunkt. Direktivet har samme regel om den 15. i måneden efter leveringen, men foreskriver, at leveringstidspunktet er ved udstedelse af fakturaen, når denne udstedes inden den faste dato. Direktivet bestemmer således ikke (modsat momsloven), at fakturering skal finde sted efter levering af varen, men fakturering kan også ifølge direktivet ske før levering.

Med momslovens nuværende formulering kan det ske, at en dansk virksomhed først skal medregne leverancen den 15. januar år 2, mens køberen i et andet EU-land medregner købet i år 1. Herved er periodiseringen forskellig i den interne EU-handel, hvilket kan give kontrolmæssige og administrative problemer, blandt andet fordi leveringstidspunktet er afgørende for afgivelse af listeoplysninger (oplysninger om leveringer af varer til myndighedernes kontrolsystem VIES). Arbejdsgruppen finder denne risiko for periodiseringsforskel uheldig.

Arbejdsgruppen anbefaler, at momslovens § 24 og 25 bringes i overensstemmelse med direktivet, således at det fastsættes, at udstedes en faktura inden den faste dato, anses faktureringstidspunktet som leveringstidspunktet/erhvervelsestidspunktet. Et udkast til konkret formulering af bestemmelserne findes i bilaget.

3.8 Tilskud

Momslovens § 27, stk. 1, 1. pkt. 6. momsdirektiv artikel 11, A, stk. 1, litra a)

§ 27. Ved levering af varer og ydelser er afgiftsgrundlaget vederlaget, heri ikke indbefattet afgiften efter denne lov. Finder.....	1. Beskatningsgrundlaget er: a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris;
---	---

Arbejdsgruppen konstaterer, at der er forskel på formuleringen af momslovens § 27, stk. 1, og den tilsvarende bestemmelse i 6. momsdirektiv (artikel 11 A, stk. 1, litra a). Begge bestemmelser angiver hovedreglen for beskatningsgrundlaget som værende vederlaget for varen eller ydelsen. Forskellen består i, at der i direktivet nævnes "herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens pris", mens denne tilføjelse ikke findes i momsloven.

Arbejdsgruppen har undersøgt den danske praksis for, hvornår tilskud anses for at være en del af beskatningsgrundlaget (vederlaget), og har fundet, at praksis er i overensstemmelse med direktivets formulering.

Arbejdsgruppen anbefaler, at det tilføjes i momslovens § 27, stk. 1, at beskatningsgrundlaget er vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens pris. Et udkast til mulig formulering findes i bilaget.

3.9 Leverancer til skibe og fly

Momslovens § 34, stk. 1, nr. 16 6. momsdirektiv artikel 15, stk. 4 og 7

16) Levering af proviant og andre fornødenheder til provianteringsvirksomheder samt til skibe og fly til brug om bord eller til salg til passagerer m.v. i overensstemmelse med toldlovens regler.	4. levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, der: a) anvendes til sejlads i rum sø, og som mod betaling udfører passagerbefordring eller benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed; b) anvendes til bjærgnings- eller redningsoperationer på havet eller til kystfiskeri, for dettes vedkommende dog med undtagelse af proviant; c) tilhørende marinen, således som disse er fastlagt under pos. 89.01 A, i den fælles toldtarif, når de forlader landet med en havn eller ankerplads i
--	---

	<p>udlandet som destination.</p> <p>Kommissionen forelægger snarest Rådet forslag med henblik på at fastsætte fiskale bestemmelser på fællesskabsplan, som præciserer anvendelsesområdet og de praktiske omstændigheder ved gennemførelsen af denne fritagelse og de fritagelser, der er omhandlet i punkt 5 -9. Indtil disse bestemmelser træder i kraft, kan medlemsstaterne begrænse den fritagelse, der omhandles i dette nummer;</p> <p>.....</p> <p>7. levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til de under nr. 6 omhandlede luftfartøjer.</p>
--	--

Ifølge 6. momsdirektivs artikel 15, stk. 1, nr. 4 og 7, er levering af varer bestemt som forsyninger, herunder proviant, til visse fartøjer og luftfartøjer fritaget for afgift. Momslovens § 34, stk. 1, nr. 16, gennemfører disse bestemmelser.

Arbejdsgruppen har fundet, at momslovens bestemmelse er mere omfattende end direktivets, idet det bestemmes, at levering af proviant og andre fornødenheder til provianteringsvirksomheder samt til skibe og fly er moms fritaget. Det vil sige, at ud over at moms fritage den direkte levering til skibe og fly fra provianteringsvirksomheder fritages også det tidligere handelsled, nemlig leveringen af de omhandlede varer til provianteringsvirksomheder.

Arbejdsgruppen finder, at momsloven bør tilpasses direktivets tekst. Dette vil indebære, at provianteringsvirksomheder skal betale moms af deres indkøb, men de kan efterfølgende fratække momsen som indgående afgift. Ændringen vil således alene indebære en vis kreditbelastning af provianteringsvirksomhederne.

Arbejdsgruppen anbefaler, at § 34, stk. 1, nr. 16, ændres, således at alene provianteringsvirksomheders leverancer til de omhandlede fly og skibe bliver moms fritaget. Et udkast til konkret formulering af bestemmelsen findes i bilaget.

Kapitel 4. anbefalinger - yderligere analyser m.v.

Dette kapitel indeholder de punkter, hvor arbejdsgruppen efter nærmere overvejelser finder, at området skal yderligere undersøges og analyseres forinden der tages stilling til, om det skal anbefales, at der sker en ændring af momsloven

4.1 Udlejning af fast ejendom - jagtrettigheder m.v.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 8 6. momsdirektivs artikel 13, B, litra b og bilag F

<p>8. Administration, udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejningen eller bortforpagtningen. Fritagelsen omfatter dog ikke udlejning af værelser i hoteller og lign., udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum en 1 måned, udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads, samt udlejning af opbevaringsbokse.</p>	<p>b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, med undtagelse af:</p> <ol style="list-style-type: none">1. udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser;2. udlejning af pladser til parkering af køretøjer;3. udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet;4. udlejning af bokse. <p>.....</p>
---	---

Arbejdsgruppen har foretaget en vurdering af, om momsfri langtidsudlejning af begrænsede rettigheder over fast ejendom, f.eks. jagt- og fiskeriret, er i overensstemmelse med 6. momsdirektivs bestemmelse om momsfritagelse for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

I generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-358/97 Kommissionen mod Irland vedrørende vejafgifter udtales, "at ikke enhver aftale, som har visse karakteristika fælles med udlejning, automatisk er omfattet af fritagelsesbestemmelsen i direktivet. Dette ville udgøre en for bred fortolkning af fritagelsen, som netop ikke er hensigten. Kravene er derfor, at det, der karakteriserer udlejning, skal være dominerende i aftalen.....levering af vejinfrastruktur mod betaling af en afgift opfylder imidlertid ikke denne betingelse...det der karakteriserer udlejningen dominerer ikke her, idet brugers primære formål er at tilbagelægge en given strækning hurtigt og sikrest muligt. Brugen af den faste ejendom (vejen) er på den anden side af underordnet betydning".

Udlejning af jagtret m.v. må således anses for omfattet af fritagelsesbestemmelsen, hvis retten er nær forbundet med udlejningen af den faste ejendom (landområdet). Dette anses i dansk praksis for tilfældet, når der for en vis periode mod betaling opnås alle med jagten forbundne pligter og rettigheder. En gennemgang af praksis viser, at denne er i overensstemmelse med direktivet. Dog kan der næppe som hidtil lægges afgørende vægt på periodens længde, men dette skal indgå i en samlet vurdering af aftalen.

Arbejdsgruppen anbefaler, at der ikke på nuværende tidspunkt sker lovændring på dette område, men at det overvejes, hvilken betydning længden af udlejningsperioden kan tillægges i en samlet vurdering af, om lejen er fritaget som udlejning af fast ejendom.

4.2 Udlejning af fast ejendom - sommerhuse

De relevante bestemmelser i momsloven og 6. momsdirektiv er de samme som gengivet ovenfor i punkt 4.1.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, momsfritager udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder som udgangspunkt også ferie-/fritidshuse og sommerhuse. I henhold til 2. punktum omfatter fritagelsen blandt andet ikke udlejning af værelser i hoteller og lign. og udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum end 1 måned.

6. momsdirektivs tilsvarende bestemmelse fastsætter, at udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver er afgiftspligtige.

Arbejdsgruppen har undersøgt, om den danske momsfritagelse af korttidsudlejning af sommerhuse er i overensstemmelse med direktivet.

Udlejning af sommerhuse anses for momsfritaget udlejning af fast ejendom, når huset er selvstændigt matrikuleret, og der ikke i forbindelse med udlejningen tilbydes sådanne serviceydelser, som er typisk forbundet med udlejning i hotelsektoren og lign. sektorer. Der verserer for øjeblikket en dansk retssag vedrørende momsfritagelse af sommerhusudlejning, hvor der vil blive forelagt præjudicielle spørgsmål for EF-Domstolen.

Arbejdsgruppen anbefaler, at man afventer resultatet af ovennævnte sag, før der tages stilling til eventuelle ændringer af momsloven.

4.3 Udlejning af fast ejendom - Ejendomsadministration

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 8 Bilag F til 6. momsdirektiv

8. Administration, udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejningen eller bortforpagtningen. Fritagelsen omfatter dog ikke udlejning af værelser i hoteller og lign., udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum en 1 måned, udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads, samt udlejning af opbevaringsbokse.	Bilag F Liste over transaktioner omhandlet i artikel 28, stk. 3, litra b). 1..... 2. Tjenesteydelser præsteret af forfattere, kunstnere herunder udøvende kunstnere, advokater og andre personer i liberalt erhverv bortset fra lægegeringen og dertil knyttede erhverv, såfremt det ikke drejer sig om de tjenesteydelser, der er anført i bilag B til Rådets andet direktiv af 11. april 1967. 3..... ...
--	--

Arbejdsgruppen har vurderet, om 6. momsdirektiv giver tilstrækkelig hjemmel til, at Danmark momsfritager administration af fast ejendom. Den danske fritagelse er baseret på direktivets bilag F, nr. 2, der giver medlemslandene mulighed for i overgangsperioden (indtil det "endelige" momssystem iværksættes) fortsat at fritage tjenesteydelser præsteret af personer i liberalt erhverv.

I begyndelsen af 1990`erne foreslog Kommissionen ophævelse af bilag F, nr. 2. Under forhandlingerne, der endte uden at bestemmelsen blev ophævet, var Kommissionen uenig i Skatteministeriets opfattelse af, at ejendomsadministration er et liberalt erhverv.

I forbindelse med en verserende sag ved EF-Domstolen har den danske regering i oktober 1999 afgivet indlæg, hvori det blandt andet anføres, at begrebet liberalt erhverv i bilag F, nr. 2, er et fællesskabsretligt begreb, hvis nærmere indhold skal fortolkes i overensstemmelse med medlemslandenes nationale lovgivninger, og at Danmark anser ejendomsadministration for et liberalt erhverv. Sagen er ikke domsforhandlet ved EF-Domstolen på tidspunktet, hvor arbejdsgruppen afsluttede sit arbejde.

Det har således indtil nu været dansk opfattelse, at momslovens bestemmelse om momsfritagelse af ejendomsadministration er i overensstemmelse med 6. momsdirektiv.

Arbejdsgruppen anbefaler, at man afventer EF-Domstolens dom i ovennævnte sag, før der tages stilling til eventuelle ændringer af momsloven.

4.4 Fritagelse for fly og skibe

Momslovens § 34, stk. 1, nr. 7 - 9 6. momsdirektiv artikel 15, stk. 4, - 6

<p>7) Nødvendigt udstyr, der leveres til brug om bord i fly og skibe i udenrigsfart, bortset fra sportsfly og lystfartøjer, samt ydelser, der præsteres for sådanne fly og skibe samt deres ladning.</p> <p>8) Salg og udlejning af fly og af skibe med en bruttotonnage på 5 eller en bruttoregister-tonnage på 5 t eller derover bortset fra sportsfly og lystartøjer.</p> <p>9) Reparation, vedligeholdelse og ombygning på de af nr. 8 omfattede fly og skibe samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af disse faste udstyr.</p>	<p>4. levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, der:</p> <p>a) anvendes til sejlads i rum sø, og som mod betaling udfører passagerbefordring eller benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed;</p> <p>b) anvendes til bjærgnings- eller redningsopretninger på havet eller til kystfiskeri, for dettes vedkommende dog med undtagelse af proviant;</p> <p>c) tilhørende marinen, således som disse er fastlagt under pos. 89.01 A, i den fælles toldtarif, når de forlader landet med en havn eller ankerplads i udlandet som destination.</p> <p>Kommissionen forelægger snarest Rådet forslag med henblik på at fastsætte fiskale bestemmelser på fællesskabsplan, som præciserer anvendelsesområdet og de praktiske omstændigheder ved gennemførelsen af denne fritagelse og de fritagelser, der er omhandlet i punkt 5 -9. Indtil disse bestemmelser træder i kraft, kan medlemsstaterne begrænse den fritagelse, der omhandles i dette nummer;</p> <p>5. levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af de under nr. 4, litra a) og b), omhandlede søgæende fartøjer, samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af genstande - herunder fiskegrej - der er indbygget i eller anvendes ved udnyttelsen af disse fartøjer;</p> <p>6. levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af luftfartøjer, som anvendes af luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af genstande, der er indbygget i eller anvendes ved udnyttelsen af disse luftfartøjer.</p>
--	---

Momsloven indeholder fritagelser for levering af visse varer og ydelser til fly og skibe, for salg, udlejning, reparation, vedligeholdelse og ombygning af selve flyet, samt for levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af fast udstyr. 6. momsdirektiv indeholder lignende bestemmelser i artikel 15, stk. 4 - 6. Arbejdsgruppen har fundet, at der er flere sproglige forskelle mellem de to bestemmelser.

Specielt for fly er der væsentlige forskelle. Direktivet fastslår, at der er moms-fritagelse for "fly, som anvendes af luftfartsselskaber, der mod betaling, hovedsagelig flyver i udenrigstrafik". Momsloven giver fritagelse for levering af nødvendigt udstyr til brug ombord og ydelser der præsteres for fly i udenrigsfart, og fritagelse for alle fly (både udenrigsfart og indenrigsfart) for salg, udlejning, reparation m.v. af selve flyet og dets faste udstyr. Momsloven giver ikke fritagelser til sportsfly. Private fly i øvrigt er ikke omfattet

af definitionen af sportsfly, og kan derved få momsfrigtagelse efter momsloven. I henhold til direktivet er private fly og sportsfly ikke momsfrigtaget, idet direktivet alene giver fritagelser for fly, der flyver mod betaling.

Arbejdsgruppen har drøftet muligheder for at ændre momsloven, således at der bliver overensstemmelse mellem loven og direktivet. Imidlertid er der flere aspekter, der ikke umiddelbart har kunnet belyses uden en nærmere analyse, herunder en analyse af praksis i forbindelse med gældende bestemmelser og konsekvenserne af eventuelle ændringer. Dette arbejde har ikke kunnet gennemføres inden for tidsrammen for arbejdsgruppens arbejde.

Arbejdsgruppen anbefaler, at Skatteministeriet arbejder videre med at belyse forskelle i bestemmelserne i momsloven og 6. momsdirektiv på dette område, med henblik på eventuelle forslag til ændring af momsloven.

4.5 Reverse charge

Momslovens § 46 6. momsdirektiv artikel 21, stk. 1, litra a (med den seneste ændring)

<p>§46. Betaling af afgift påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer og ydelser her i landet. Afgiften påhviler dog aftageren af varer eller ydelser, når</p> <p>1)...</p> <p>....</p> <p>(Lovens regler for, hvornår aftageren er betalingspligtig svarer til direktivets bestemmelser for, hvornår aftageren skal være betalingspligtig - bortset fra 2), som er nationalt indført)</p>	<p>1. Merværdiafgiften påhviler inden for Fællesskabet:</p> <p>a) den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af goder eller tjenesteydelse, bortset fra de i litra b) og c) omhandlede tilfælde. Hvis den afgiftspligtige levering af goder eller tjenesteydelser foretages af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, kan medlemsstaterne på betingelser, som de selv fastsætter, bestemme, at den betalingspligtige person er den person, for hvem den afgiftspligtige levering af goder eller tjenesteydelser foretages.</p> <p>b)....</p> <p>.....</p>
--	---

Momslovens § 46 indeholder regler for, hvem der er betalingspligtig for momsen på en given transaktion. Hovedreglen er, at det er leverandøren, men for en række leverancer foretaget af udenlandske leverandører er betalingspligten pålagt den danske kunde. Dette kaldes reverse charge.

Momsloven er i overensstemmelse med 6. momsdirektiv, og reverse charge bruges, hvor dette er et krav i direktivet.

Ved den ændring af direktivet, der sker med virkning fra 1. januar 2002 (2000/65/EF af 17. oktober 2000), hvor kravet om fiskal repræsentant ophæves, giver direktivet mulighed for yderligere brug af reverse charge i de tilfælde, hvor den afgiftspligtige leverandør ikke er etableret i indlandet (her Danmark), jvf. ovenfor i artikel 21, stk. 1, litra a, 2. punktum.

I forbindelse med den danske gennemførelse af direktivet overvejer Skatteministeriet for øjeblikket en udvidet brug af reglerne om reverse charge for at undgå voksende administrative problemer med at momsregistrere udenlandske virksomheder og sikre overholdelse af deres betalingsforpligtigelser.

Arbejdsgruppen anbefaler, at Skatteministeriet i forbindelse med gennemførelsen af det nye direktiv overvejer, på hvilke områder reverse charge med fordel kan anvendes.

Kapitel 5. anbefalinger - unødvendigt at der foretages yderligere

Dette kapitel indeholder de punkter, hvor gruppen efter nærmere gennemgang af bestemmelserne finder, at der er en sådan overensstemmelse mellem momslovens bestemmelser og EU-reglerne, hovedsagelig 6. momsdirektiv, at ændringer i dansk lov og praksis ikke er påkrævet.

5.1 Afgiftspligtig person - Definition

Momslovens § 3, stk. 1 6. momsdirektivs artikel 4, stk. 1 , 2 og 4, 1. afsnit.

<p>§ 3. Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.</p>	<p>1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.</p> <p>2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses blandt andet transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.</p> <p>3....</p> <p>4. Ved udtrykket selvstændigt, som er anvendt i stk. 1, undtages fra beskattningen lønmodtagere og andre personer, for så vidt de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar.</p> <p>.....</p>
--	---

Der er åbenbare sproglige forskelle mellem momslovens § 3, stk. 1, og 6. momsdirektivs artikel 4, stk. 1, 2 og 4, 1. afsnit, hvor begrebet "afgiftspligtig person" defineres.

Momslovens afgrænsning er noget mere kortfattet end direktivet. Imidlertid anvendes i loven de samme nøglebegreber til definitionen af afgiftspligtig person, og desuden er lovbemærkningerne (fra 1994) relativt fyldige og i vidt omfang i overensstemmelse med direktivets formuleringer.

En vurdering af formuleringen i 6. momsdirektiv fører ikke frem til en opfattelse af, at der heri er begreber eller betegnelser, som på væsentlig måde vil kunne bidrage til en mere præcis formulering af teksten i momslovens § 3, stk. 1.

Det skyldes især, at de centrale dele af direktivets bestemmelser er formuleret abstrakt, og at der til afgrænsning af de anvendte begreber er benyttet "eksemplificeringer". Direktivet giver på trods af den udførlige tekst ikke en præcis definition på "afgiftspligtig person".

Arbejdsgruppen finder derfor ikke behov for, at der i momsloven foretages en yderligere præcisering af begrebet "afgiftspligtig person". Da hverken direktivets bestemmelser eller momslovens bestemmelser og lovbemærkninger er særlig specifikke, er det dog givet, at afgrænsningen af afgiftspligtige personer i

praksis kan udgøre et problem. EF-Domstolens domme på området har dog bevirket, at problemstillingerne er blevet færre.

Arbejdsgruppen anbefaler, at momsloven ikke ændres på dette område.

5.2 Offentlig forsyningsvirksomhed

Momslovens § 3, stk. 2 6. momsdirektiv artikel 4, stk. 5

<p>Stk. 2. Som afgiftspligtig person anses endvidere:</p> <ol style="list-style-type: none">1) Enhver person, der lejlighedsvis leverer et nyt transportmiddel til et andet EU-land, jf. § 11, stk. 4.2) Offentlige forsyningsvirksomheder.3) Andre statslige, amtskommunale og kommunale institutioner, for så vidt de leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder.	<p>5. Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selvom de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.</p> <p>Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres</p>
	<p>fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning.</p> <p>Under alle omstændigheder anses de ovennævnte organer som afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag D opregnede former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig.</p> <p>Medlemsstaterne kan anse den virksomhed, som udøves af ovennævnte organer, og som er fritaget for afgift i henhold til artikel 13 eller 28, som virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed.</p> <p>Bilag D</p> <ol style="list-style-type: none">1. Telekommunikation.2. Vand-, gas- elektricitets- og dampforsyning.3. Godstransport.4. Tjenesteydelser i havne og lufthavne.5. Personbefordring.6. Levering af nye varer, fremstillet med henblik på salg.7. Transaktioner i forbindelse med landbrugsprodukter, foretaget af landbrugsinterventionsorganer i medfør af forordningerne om de fælles markedsordninger for disse produkter.

	<p>8. Drift af handelsmesser og -udstillinger.</p> <p>9. Oplagring.</p> <p>10. Erhvervmæssige reklamebureauers virksomhed.</p> <p>11. Rejseburauers virksomhed.</p> <p>12. Transaktioner i forbindelse med virksomhedskantiner, indkøbssammenslutninger, kooperativer og lignende foretagender.</p> <p>13. Radio- og TV-selskabers virksomhed med undtagelse af den i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra q), omhandlede.</p>
--	--

Direktivet fastslår i artikel 4, stk. 5, at statslige, kommunale, amtskommunale og andre offentlige institutioner altid skal anses som en afgiftspligtig person, når de udfører visse former for virksomhed. Disse former for virksomhed er direkte nævnt i bilag D til direktivet.

Momsloven bestemmer i § 3, stk. 2, at offentlige forsyningsvirksomheder er afgiftspligtige personer, men lovtæksten fastlægger ikke de specifikke former for virksomhed. I lovbemærkningerne nævnes alene nogle eksempler.

Imidlertid kan bilag D ikke direkte optages i loven, idet nogle af de ydelser, der nævnes i bilaget, ikke er momspligtige i Danmark (f.eks. personbefordring), og andre ydelser ikke leveres af offentlige institutioner (f.eks. godstransport). En delvis indsættelse af bilaget - med de former for virksomhed, der er relevant i Danmark - kunne være en mulighed. Selv om en delvis indsættelse vil betyde, at ændringer i offentligt udbud af varer og ydelser vil kunne kræve lovændringer, kunne en sådan indsættelse være hensigtsmæssig, hvis lovens bestemmelser derved bliver klare og entydige.

Det gælder dog, at ikke alle de former for virksomhed, der nævnes i bilag D, er entydige. I forbindelse med en sag vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt Banestyrelsen skulle svare moms af infrastrukturegifter (salg af adgang til jernbanenettet), har Kommissionen således anført, at denne virksomhed skal anses for at henhøre under virksomheden "godstransport", som nævnt i bilag D, idet aktiviteten er en nødvendig og essentiel del af den godstransport, der finder sted på jernbanenettet.

Det er arbejdsgruppens vurdering ved gennemgangen af bestemmelserne, at momslovens bestemmelse og dansk praksis må anses for at være i overensstemmelse med direktivet. Ydermere har der ikke med den nuværende lovbestemmelse været problemer med afgrænsningen af offentlig forsyningsvirksomhed.

I direktivet anføres desuden, at offentlig forsyningsvirksomhed alligevel ikke er afgiftspligtig, hvis "virksomheden er ubetydelig", og at anden statslig, kommunal m.v. virksomhed kun er afgiftsfri, hvis afgiftsfritagelsen ikke medfører "konkurrence- fordrejning af en vis betydning".

I momsloven gives der ikke mulighed for at anse de offentlige forsyningsvirksomheder for ikke afgiftspligtige personer, hvis den udøvede virksomhed er ubetydelig, og efter lovens regler skal der heller ikke foretages en vurdering af, om en virksomhed udøvet af en statslig institution m.v. er mere eller mindre konkurrencefordrejende.

6. momsdirektiv definerer ikke nærmere, hvad der skal forstås ved "ubetydelig virksomhed" eller "konkurrencefordrejning af en vis betydning" og åbner derfor for fortolkningsproblemer. EF-Domstolen har afgjort (senest i dom C-446/98), at medlemslandene kan men ikke skal definere disse begreber i national lov. Da anvendelsen af disse kvantificeringer kan føre til fortolkningsproblemer på et ellers relativt klart og uproblematisk område, har arbejdsgruppen vurderet, at momsloven ikke bør anvende disse formuleringer fra direktivet.

Arbejdsgruppen anbefaler, at momsloven ikke ændres på dette område.

5.3 Lejlighedsvis transaktion

Momsloven 6. momsdirektiv artikel 4, stk. 3

Der findes ikke tilsvarende bestemmelse i momsloven.	3. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person ligeledes anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i stk. 2 omhandlede former for virksomhed og især en enkelt af følgende transaktioner: a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning; medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af dette kriterium på ombygninger og definere begrebet tilhørende jord; b) levering af en byggegrund.
--	--

6. momsdirektivs artikel 4, stk. 3, giver mulighed for, at medlemslandene som afgiftspligtig person kan anse enhver, der "lejlighedsvis eller i visse tilfælde udfører kun en enkelt transaktion", uanset denne person ikke efter de øvrige bestemmelser vil kunne anses for at drive økonomisk virksomhed.

Momsloven har ikke en tilsvarende bestemmelse. På grund af den lave bundgrænse for momsregistrering på 20.000 kr. i årlig omsætning finder gruppen ikke at der er behov for en tilsvarende bestemmelse.

Det skal nævnes, at momsloven i § 60 indeholder en bestemmelse om, at finder en momspligtig virksomhed kun sted rent lejlighedsvis (f.eks. koncertarrangementer og markeder), kan momsperioden fastsættes til det tidsrum, i hvilken virksomheden drives.

Arbejdsgruppen anbefaler, at momsloven ikke ændres på dette område.

5.4 Virksomhedsoverdragelse

Momslovens § 8, stk. 1, 3. og 4. pkt. 6. momsdirektiv artikel 5, stk. 1, stk.8

§8.....Til levering mod vederlag kan dog ikke henregnes overdragelse af virksomheden eller en del af denne, når den nye indehaver driver registreret virksomhed.....	8. Medlemsstaterne kan anlægge den betragtning, at der ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab, ikke er sket nogen levering af goder, og at modtageren træder i overdragerens sted. Medlemsstaterne kan i givet fald træffe de nødvendige forholdsregler for at undgå konkurrencefordrejning, når modtageren ikke er en fuldt afgiftspligtig person.
--	--

Danmark har udnyttet direktivets mulighed for at anlægge den betragtning, at der ved virksomhedsoverdragelse ikke er sket nogen levering af varer. Som det fremgår, er der sproglige forskelle mellem momsloven og 6. momsdirektiv. En vurdering af formuleringen i direktivet fører imidlertid ikke til, at der heri er begreber eller betegnelser der på væsentlig måde vil kunne bidrage til en mere præcis formulering af teksten i momslovens § 8, stk. 1. Bestemmelsens ordlyd har ikke i Danmark givet anledning til konkrete problemer.

Arbejdsgruppen anbefaler, at momsloven ikke ændres på dette område.

5.5 "Almen interesse"

Momslovens overskrift til § 13 6. momsdirektivs indledning til artikel 13

Fritagelser § 13.	Artikel 13 Afgiftsfritagelser i indlandet A. Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse. 1.....
---------------------------	---

6. momsdirektiv fastslår i indledningen til fritagelserne i artikel 13 (A), at de gives til fordel for visse former for virksomhed af "almen interesse". Momsloven har ikke denne generelle begrundelse af fritagelsesbestemmelserne med i indledningen til § 13.

Begrebet "almen interesse" er ikke nærmere defineret i direktivet. I momsloven har man sikret direktivets generelle formålserklæring om almen interesse opfyldt gennem formuleringen af de enkelte fritagelsesbestemmelser, således at det herved indirekte fremgår, at de fritagne aktiviteter skal være af "almen interesse".

Arbejdsgruppen vurderer, at momslovens § 13 generelt er i overensstemmelse med direktivet på dette punkt.

Arbejdsgruppen anbefaler, at momsloven ikke ændres på dette område.

5.6 Udlejning af fast ejendom - driftsmidler og løsøregerstande

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 8 6. momsdirektiv artikel 13, B, litra b)

8) Administration, udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejningen eller bortforpagtningen. Fritagelsen omfatter dog ikke udlejning af værelser i hoteller og lign., udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum end 1 måned, udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads, samt udlejning af opbevaringsbokse.	b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, med undtagelse af: 1. udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser; 2. udlejning af pladser til parkering af køretøjer, 3. udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet, 4. udlejning af bokse. Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesområde.
---	--

Arbejdsgruppen har undersøgt, om omfanget af den danske fritagelse for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom er i overensstemmelse med 6. momsdirektivs bestemmelser i artikel 13 (B), litra b, om fritagelse for udlejning af fast ejendom. Opmærksomheden henledes på, at udlejning af jagttrettigheder er behandlet under punkt 4.1, udlejning af sommerhuse under punkt 4.2 og ejendomsadministration under punkt 4.3.

Driftsmidler og løsøregerstande, der i mindre omfang stilles til rådighed som led i udlejningen af fast ejendom, anses i dansk praksis som integreret i udlejningen og dermed momsfristet. Ifølge dansk praksis kan driftsmidler og løsøregerstande kun anses som en momsfri del af udlejning af fast ejendom, hvis disse indgår "i begrænset omfang" og ikke prissættes særskilt. Af direktivet fremgår, at udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet, er momspligtig.

Spørgsmål om, hvorvidt og i hvilket omfang løsøregerstande og driftsmidler kan indgå som momsfri del af udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom, har kun indirekte været genstand for afgørelser af EF-domstolen.

Efter gennemgangen af dansk praksis og de retningslinier, der kan udledes ud af EF-domstolens afgørelser, finder arbejdsgruppen, at den danske bestemmelse og praksis på området er i overensstemmelse med direktivet.

Arbejdsgruppen anbefaler, at momsloven ikke ændres på dette område.

5.7 Personbefordring

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 15 6. momsdirektiv artikel 28, stk. 3, litra b.

<p>15) Personbefordring. Fritagelsen omfatter dog ikke anden erhvervsmæssig passagerkørsel med bus end rutekørsel.</p>	<p>3. I den i stk. 4 omhandlede overgangsperiode kan medlemsstaterne:</p> <p>a....</p> <p>b. fortsat fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, på de i medlemsstaten gældende betingelser.</p> <p>Bilag F</p> <p>1...</p> <p>....</p> <p>17. Befordring af personer.</p> <p>Transport af goder, såsom bagage og motorkøretøjer, der medføres af rejsende, eller tjenesteydelser i forbindelse med personbefordring, fritages kun for afgift i det omfang, befordringen af disse personer er afgiftsfri.</p>
--	--

Arbejdsgruppen har undersøgt, om den danske fritagelsesbestemmelse for persontransport er i overensstemmelse med 6. momsdirektiv, som fastslår, at medlemslandene i en overgangsperiode (indtil det "endelige" momssystem iværksættes) fortsat kan fritage de transaktioner, der er nævnt i bilag F til direktivet.

Efter nr. 17 i dette bilag kan befordring af personer fortsat momsfristages. I bilaget anføres, at transport af ledsagende goder, såsom bagage og motorkøretøjer, kun kan fritages for afgift i det omfang, befordringen af disse personer er afgiftsfri.

I Danmark anser man transport af køretøjer som transport af varer, hvilket betyder, at transport af motorkøretøjer med færger er momspligtig. (Udenrigstransport af motorkøretøjer har dog traditionelt været momsfri, idet befordringen hovedsagelig foregår i internationalt farvand). I forbindelse med et spørgsmål om momspligt/momsfritagelse for udenrigstransport af motorkøretøjer i forbindelse med overgangen til det indre marked var Kommissionen af den opfattelse, at ordlyden i bilag F, nr. 17, bevirker, at der ikke kan kræves moms af overførsel af biler, når befordringen af biler er et led i befordringen af personer.

Den danske regering anførte, at man i Danmark altid har betragtet transport af motorkøretøjer som transport af en vare og dermed momspligtig. Det blev anført, at bestemmelsen i direktivet alene giver medlemslandene mulighed for at opretholde en tidligere given fritagelse. Medlemslandene har derimod ikke mulighed for at udvide fritagelsesområdet, hvilket en dansk fritagelse af befordring af biler i forbindelse med indenrigsfærgeoverfarter ville være. Fra dansk side mente man således ikke, at Danmark hverken skulle eller kunne momsfritage befordring af biler i forbindelse med indenrigspersonbefordring.

Arbejdsgruppen finder ikke grundlag for at komme til en anden fortolkning end den, som den danske regering hidtil har givet udtryk for.

Arbejdsgruppen anbefaler, at momsloven ikke ændres på dette område.

5.8 Genbrugsbutikker

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 19 6. momsdirektiv

19) Varer leveret fra genbrugsbutikker, hvis overskud fuldt ud anvendes til velgørende eller på anden måde almennyttige formål. Det er en forudsætning, at butikken kun sælger brugte varer, der er modtaget vederlagsfrit, og at butikken kun beskæftiger ulønnet, frivillig arbejdskraft.	Der findes ingen tilsvarende bestemmelse
---	--

Bestemmelsen fritager brugte varer for moms, hvis varerne sælges af genbrugsbutikker, der fuldt ud anvender overskuddet til velgørende/almennyttige formål.

6. momsdirektiv indeholder ikke en tilsvarende bestemmelse, men i forbindelse med vedtagelsen af 7. momsdirektiv (brugtvare moms) blev der afgivet en erklæring, hvor Rådet og Kommissionen erklærer, at "de med henblik på direktivets anvendelse med en åben indstilling vil se nærmere på problemet med afgiftsgrundlaget for levering af goder, der på betingelserne i punkt B gennemføres af velgørende organisationer, hvis transaktioner er fritaget i medfør af artikel 13, punkt A, stk. 1, i 6. momsdirektiv, når de goder, der leveres, er blevet overdraget til dem vederlagsfrit og forudsat at disse bestemmelser ikke indebærer risiko for at medføre konkurrencefordrejninger".

Arbejdsgruppen finder, at denne erklæring giver et tilstrækkeligt grundlag for opretholdelse af fritagelsen for genbrugsbutikkers salg af varer, idet bestemmelsen i momsloven indeholder tilsvarende betingelser for afgiftsfritagelse, der er henvist til i erklæringen.

Arbejdsgruppen anbefaler, at momsloven ikke ændres på dette område.

5.9 Visse renter

Momslovens § 27, stk. 3, nr. 4 6. momsdirektiv

Stk. 3. I afgiftsgrundlaget medregnes ikke: 1).... 4) Renter, der beregnes af den til enhver tid skyldige del af købesummen, på betingelse af, at det af købekontrakten eller af bilag vedrørende betalingerne fremgår, hvor meget renten udgør af de enkelte betalinger.	Der findes ingen tilsvarende bestemmelse
--	--

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a 6. momsdirektiv artikel 13 B, litra d, nr. 1

a) Långivning og formidling af lån samt långivers forvaltning af egne udlån.	1. Ydelse og formidling af lån samt forvaltning af lån ved den person, som har ydet lånene.
--	---

Momslovens § 38, stk. 1 6. momsdirektiv artikel 19, stk. 2

§ 38. For varer og ydelser, som en registreret virksomhed anvender både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til andre formål i virksomheden, kan der foretages fradrag for den del af afgiften, der forholdsmæssigt svarer til omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden. Ved opgørelse af omsætningen ses bort fra omsætningsbeløb, der vedrører levering af investeringsgoder, som har været benyttet i virksomheden. Som investeringsgoder anses maskiner, inventar og andre driftsmidler, hvis salgspris ekskl. Afgiften efter denne lov overstiger 75.000 kr. der ses endvidere bort fra omsætningsbeløb, som vedrører bitransaktioner vedrørende fast ejendom, og omsætningsbeløb, som hidrører fra passiv kapitalanbringelse, herunder enkeltstående udlån mellem moder- og datterselskaber og mellem søsterselskaber, samt renteindtægter fra købekontrakter og kredittkøbsaftaler, som er indgået i forbindelse med virksomhedens salg og udlejning af egne varer.	2. Uanset stk. 1 ses der ved beregning af pro rata-satsen bort fra omsætningsbeløb, som vedrører levering af investeringsgoder benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed. Der ses endvidere bort fra den del af omsætningen, der vedrører dels sådanne transaktioner, som er omhandlet i artikel 13, punkt B, litra d), når der er tale om bitransaktioner, dels bitransaktioner vedrørende fast ejendom og finansielle spørgsmål. Når medlemsstaterne anvender den i artikel 20, stk. 5, omhandlede mulighed for ikke at kræve berigtigelse med hensyn til investeringsgoder, kan de medregne provenuet ved overdragelse af sådanne goder ved beregningen af pro rata-satsen.
--	---

Arbejdsgruppen har drøftet, om man skal opretholde bestemmelsen i momslovens § 27, stk. 3, nr. 4, der fastsætter, at renter beregnet efter særlige regler kan holdes uden for momsgrundlaget.

Der findes ikke nogen tilsvarende bestemmelse i 6. momsdirektiv. EF-Domstolen har i sag C-281/91 (Muys ´en De Winter ´s Bouw-en Aannemingsbedrijf BV) fastslået, at renter, der opkræves af leverandøren, efter at levering har fundet sted, skal holdes ude fra beskatningsgrundlaget og opfattes som modværdien i forbindelse med en særskilt ydelse af et afgiftsfritaget lån i medfør af artikel 13 B, litra d, nr. 1.

Momslovens § 27, stk. 3, nr. 4, fastslår, at disse sidstnævnte renter ikke medregnes i afgiftsgrundlaget. Det bevirker, at renterne er momsfritaget, og at virksomhedernes fradragsret ikke berøres. I dommen fastslås, at renterne opfattes som omfattet af afgiftsfritagelsen i direktivets artikel 13 B, litra d, nr. 1, som afgiftsfritager ydelse og formidling af lån. Momsloven gennemfører denne bestemmelse i direktivet i § 13, stk. 1, nr. 11, litra a. Virksomheder har normalt ikke fradragsret for afgift af varer og ydelser indkøbt til brug for aktiviteter, der er momsfritaget efter momslovens § 13 (direktivets artikel 13). Imidlertid bestemmes i lovens § 38, stk. 1, sidste punktum, at blandt andet renteindtægter fra købekontrakter og kredittkøbsaftaler, som er indgået i forbindelse med virksomhedens salg og udlejning af egne varer ikke bevirker, at reglerne om delvis fradragsret skal anvendes. Denne bestemmelse er efter arbejdsgruppens opfattelse i overensstemmelse med direktivets artikel 19, stk. 2, som siger at der ved beregningen af delvis fradragsret ses bort fra transaktioner omfattet af artikel 13, B, litra d, når der er tale om bitransaktioner.

Det er arbejdsgruppens herefter opfattelse, at det momsmæssige resultat af behandlingen af renterne er ens uanset, om bestemmelsen i lovens § 27, stk. 3, nr. 4, eller lovens § 13, stk. 11, litra a, og § 38, stk. 1, sidste punktum anvendes. Den gældende bestemmelse har dog den funktion, at den gør retsstillingen klar på området ved at anføre, at disse renter ikke skal medtages i afgiftsgrundlaget.

Arbejdsgruppen anbefaler, at momsloven ikke ændres på dette område.

5.10. Fradragsret

Momslovens § 37, stk. 1 6. momsdirektivs artikel 17, stk. 2

§ 37. Registrerede virksomheder kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb m.v. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet, jf. dog stk. 5.	2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb: ...
--	---

Arbejdsgruppen har undersøgt, om momslovens § 37, stk. 1, hvorefter afgiften kan fradrages for virksomhedens køb af varer og ydelser, "der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift", er for snæver set i forhold til den tilsvarende bestemmelse i 6. momsdirektivs artikel 17, stk. 2, der fastslår, at der er fradrag "i det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtiges persons afgiftspligtige transaktioner".

Når der i momslovens § 37, stk. 1, om fuld fradragsret anvendes ordet "udelukkende", skal det for det første ses som en afgrænsning i forhold til § 38 vedrørende delvis fradragsret, hvor der er tale om, at varer og ydelser anvendes til både afgiftspligtige og afgiftsfri formål. For det andet følger det af EF-domstolens praksis på området (f.eks. BLP-sagen, C-4/94,), at ordet "udelukkende" også skal forstås således, at den indkøbte vare eller ydelse skal have en direkte og umiddelbar tilknytning til de afgiftspligtige aktiviteter.

Arbejdsgruppen har vurderet, at EF-Domstolens praksis vedrørende fradrag ikke giver anledning til at ændre momslovens bestemmelse.

Arbejdsgruppen anbefaler, at momsloven ikke ændres på dette område.

5.11 Investeringsgoder

Momslovens § 43, stk. 2 6. momsdirektiv artikel 20, stk. 4

Stk. 2. Som investeringsgoder efter stk. 1 betragtes 1) maskiner, inventar og andre driftsmidler, hvis anskaffelsespris ekskl. afgiften efter denne lov overstiger 75.000 kr. og som er undergivet værdiforringelse, 2) fast ejendom, herunder til- og ombygning, 3) reparation og vedligeholdelse af fast ejendom til et samlet beløb af mere end 75.000 kr. årligt.	4. Med henblik på anvendelsen af bestemmelserne i stk. 2 og 3 kan medlemsstaterne: <ul style="list-style-type: none">• definere begrebet investeringsgoder;• præcisere det afgiftsbeløb, som skal tages i betragtning ved berigtigelsen;• træffe alle hensigtsmæssige foranstaltninger for at sikre, at berigtigelsen ikke medfører en uberettiget fordel;• tillade administrative forenklinger.
--	--

I momslovens § 43, stk. 2, er investeringsgoder defineret. Det fremgår af bestemmelsens nr. 3, at reparation og vedligeholdelse af fast ejendom til et samlet beløb af mere end 75.000 kr. årligt er et investeringsgode.

I en dom (C-51/76, Nederlandske Ondernemingen) fortolkede EF-Domstolen bestemmelsen om investeringsgoder, der dengang stod i 2. momsdirektiv. Domstolen fandt

- at udtrykket "investeringsgoder" omfatter goder, som anvendt i økonomisk øjemed karakteriseres af en så lang brugstid og en så høj værdi, at anskaffelsesudgifterne ikke normalt bogføres som løbende udgifter, men afskrives over flere regnskabsår, samt
- at medlemsstaterne har en vis skønsfrihed med hensyn til de krav, som skal være opfyldt med hensyn til godernes varighed samt værdi, samt gældende afskrivningsregler, men de skal dog respektere, at der er en væsentlig forskel mellem investeringsgoder og de øvrige goder, som anvendes i virksomhedernes drift og daglige produktion.

I 6. momsdirektivs art. 20, stk. 4, er der givet medlemslandene en ret bred bemyndigelse til at definere såvel begrebet "investeringsgoder" som til at lave administrative forenklinger.

Spørgsmålet er herefter, om den danske momslovs bestemmelse om, at reparations- eller vedligeholdelsesarbejder på fast ejendom til en samlet værdi af mere end 75.000 kr. årligt er et investeringsgode, er i overensstemmelse med 6. momsdirektiv samt EF-dommen.

Der er i momslovens bestemmelser "afsat" 75.000 kr. årligt til almindelige driftsomkostninger. Overstiger udgiften til reparation og vedligeholdelse denne grænse, anses hele beløbet for at udgøre et investeringsgode.

At fastlægge en årlig grænse fremfor som i tidligere praksis (før 1994) at lade grænsen gælde for det enkelte arbejde kan efter arbejdsgruppens opfattelse karakteriseres som en administrativ forenkling og en metode til at imødegå, at reparationsregninger bliver delt "kunstigt op", så de ikke derved overstiger en øvre grænse på hver enkelt leverance.

Da der i 6. momsdirektiv en bemyndigelse til at tillade administrative forenklinger og foranstaltninger til imødegåelse af uberettigede fordele, samt til at definere begrebet investeringsgoder, finder arbejdsgruppen, at momsloven er i overensstemmelse med direktivet på dette punkt.

Arbejdsgruppen anbefaler, at momsloven ikke ændres på dette område.

5.12 Hoved- og biydelse

Arbejdsgruppen har overvejet, om en EF-dom (Card Protection Plan, C-349/96) bør give anledning til lovændringer. Domstolen udtalte, at der bør tages hensyn til to forhold, når det skal bestemmes, om en ydelse bestående af flere elementer skal betragtes som en samlet ydelse eller to særskilte ydelser. For det første udtalte Domstolen, at efter 6. momsdirektivs artikel 2, stk. 1, anses ydelser sædvanligvis for uafhængige og selvstændige. For det andet udtaler Domstolen, at en ydelse (der i økonomisk henseende er én ydelse) ikke må kunstigt opdeles. Disse to forhold kan virke noget modstridende, men Domstolen skaber en sammenhæng ved at udtale, at når en ydelse kan anses for hovedydelse og en (eller) flere som biydelse, er biydelsen afgiftsmæssigt stillet som hovedydelsen.

Der er hverken i momsloven eller 6. momsdirektiv fastsat bestemmelser om hovedydelse og biydelse. Arbejdsgruppen vurderer på denne baggrund, at der ikke umiddelbart er behov for ændringer af momsloven.

Arbejdsgruppen anbefaler, at momsloven ikke ændres på dette område.

Bilag. Arbejdsgruppens forslag til, hvordan de anbefalede ændringer til momsloven eventuelt kan se ud

Indledende bestemmelser

§ 1 kan ændres til:

"§ 1. Merværdiafgift efter denne lov betales til staten."

Fællesregistrering

§ 3, stk. 3 og § 47, stk. 4, kan ændres som følger:

§ 3, stk. 3, 1. punktum affattes, således:

"Flere personer, der registreres under et, jf. § 47, stk. 4, anses som en afgiftspligtig person."

§ 47, stk. 4, 2. og 3. punktum, affattes således:

"De statslige told- og skattemyndigheder kan tillade, at to eller flere personer, der både driver registreringspligtig og ikke registreringspligtig virksomhed, kan registreres under et. Tilladelse kan kun gives, hvis den ene person (moderselskab m.v.) gennem direkte eller indirekte besiddelse af samtlige aktier m.v., ejer den eller de andre personer (datterselskaber, datterdatterselskaber m.v.), der inddrages under fællesregistreringen".

Gaver af mindre værdi

§ 5, stk. 1, 3. pkt., kan formuleres således:

"Udtagning af gaver til virksomhedens eget brug og reklameartikler og lign. til en værdi af mindre end [100] kr., ekskl. afgift, og vareprøver sidestilles ikke med en levering."

I § 42 kan foretages følgende ændringer:

§ 42, stk. 1, nr. 5, affattes således:

"5. underholdning, restaurationsydelser, repræsentation og gaver, jf. dog stk. 2 og 3,"

Der indsættes et nyt stk. 3 med følgende ordlyd:

"Stk. 3. Virksomheder kan uanset bestemmelsen i stk. 1, nr. 5, fradrage afgift af gaver til virksomhedens eget brug af en værdi på højst [100] kr."

(Det skal bemærkes, at arbejdsgruppen ikke har drøftet beløbsgrænsen).

Rejsebureauvirksomhed

§ 13, stk. 1, nr. 16, kan affattes således:

"16. Ydelser leveret af rejsebureauer, der handler i eget navn overfor den rejsende og, som til rejsens gennemførelse anvender varer og tjenesteydelser leveret af andre afgiftspligtige personer, samt ydelser leveret af rejsebureauer, der handler i den rejsendes navn og for hans regning."

Leveringssted for visse ydelser

§§ 15 - 21 kan ændres som følger:

"§ 15. Leveringsstedet for ydelser er her i landet, når ydelsen leveres af en afgiftspligtig person, der har etableret enten stedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres, eller i mangel heraf har bopæl eller sædvanligt opholdssted her, jf. dog stk. 2 - 4 og §§ 16-21.

Stk. 2. Leveringsstedet er her i landet for følgende ydelser, der leveres fra et andet EU-land til afgiftspligtige personer her i landet, medmindre ydelsen faktisk benyttes eller udnyttes uden for EU;

1)

2)

.....

9).....

Stk. 3 Leveringsstedet for de i stk. 2 nævnte ydelser er her i landet, når de leveres fra steder uden for EU til personer etableret her i landet, såfremt ydelsen faktisk benyttes eller udnyttes her i landet.

Stk. 4. Leveringsstedet for de i stk. 2 nævnte ydelser, der leveres af en afgiftspligtig person etableret her i landet, er ikke her i landet i følgende tilfælde:

- Når ydelsen leveres til en person etableret her i landet, såfremt ydelsen faktisk benyttes eller udnyttes uden for EU.
- Når ydelsen leveres til en afgiftspligtig person etableret i et andet EU-land.
- Når ydelsen leveres til en ikke-afgiftspligtig person etableret i et andet EU-land, såfremt ydelsen faktisk benyttes eller udnyttes uden for EU.
- Når ydelsen leveres til en person etableret uden for EU, medmindre ydelsen faktisk benyttes eller udnyttes her i landet."

§ 15, stk. 2, bliver § 16, stk. 1, og der tilføjes et nyt stykke 2:

"Stk. 2. Leveringsstedet for leje af transportmidler er her i landet, når ydelsen leveres af en afgiftspligtig person etableret uden for EU, og transportmidlet faktisk benyttes her i landet".

§ 16 bliver § 17

§ 17 bliver § 18

I § 21, stk. 1, ændres "§ 18" til: "§ 15, stk. 2"

Leveringssted for formidlingsydelser

§ 21, stk. 1, nr. 3, kan ændres til:

"3) Ved andre formidlingsydelser end omhandlet i nr. 1 og 2 er leveringsstedet her i landet, når formidlingsydelsen vedrører en transaktion, der foretages her, medmindre aftageren af formidlingsydelsen er registreret for merværdiafgift i et andet EU-land. Leveringsstedet er ligeledes her i landet, når formidlingsydelsen vedrører en transaktion, der foretages i et andet EU-land, hvis aftageren af formidlingsydelsen er registreret her".

Leveringstidspunkt

§§ 24 og 25 kan affattes således:

"§ 24. Ved levering af varer, der er omfattet af § 34, stk. 1, nr. 1-4, anses leveringstidspunktet for at være den 15. i den måned, der følger efter den måned, i hvilken leveringen finder sted. Er der udstedt en faktura inden denne dato, anses faktureringstidspunktet dog som leveringstidspunktet."

"§ 25. Afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor varen erhverves. Erhvervestidspunktet anses for at være den 15. i den måned, der følger efter den måned, i hvilken leveringen finder sted. Er der udstedt en faktura inden denne dato, anses faktureringstidspunktet dog som erhvervestidspunktet."

Tilskud

§ 27, stk. 1, kan ændres til:

"§ 27. Ved levering af varer og ydelser er afgiftsgrundlaget vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionens pris, men ikke indbefattet afgiften efter denne lov. Finder betaling helt eller delvis sted, inden levering finder sted, eller inden faktura udstedes, udgør afgiftsgrundlaget 80 pct. af det modtagne beløb."

Leverancer til skibe og fly

§ 34, stk. 1, nr. 16, kan ændres til:

"16) Levering af proviant og andre fornødenheder til skibe og fly til brug ombord eller til salg til passagerer m.v. i overensstemmelse med toldlovens regler."