

Regulering, udtagning eller berigtigelse?

En undersøgelse af den momsretlige regulering af investeringsgoder

An Examination of the VAT Treatment of Capital Goods

af MAJA FRIIS JUNCHER

Formålet med dette speciale er at undersøge den momsretlige regulering af investeringsgoder efter afskaffelsen af ML § 8 stk. 2 og de deraf følgende ændringer i momsloven. Investeringsgoder er i momsmæssig forstand en særlig type af varer eller ydelser, som er underlagt en obligatorisk momsreguleringsordning, jf. ML §§ 43-44. Med afskaffelsen af ML § 8 stk. 2 blev investeringsgoder ligeledes omfattet af udtagningsreglerne under reguleringsperioden, jf. ML § 5. Derudover tyder nyere dansk praksis på, at investeringsgoder i form af fast ejendom også er omfattet af regler om berigtigelse af fradrag. Selvom de tre reguleringsformer anvender forskellige økonomiske mekanismer, har de alle et enslydende formål, som består i at hindre et afgiftsfrit endeligt forbrug. Samspillet mellem de tre reguleringsformer er særdeles komplekst og giver anledning til at overveje det EU-retlige hjemmelsgrundlag, herunder særligt det momsretlige neutralitetsprincip.

Med udgangspunkt i den obligatoriske momsreguleringsordning identificeres der i specialet tre tidsperioder, som danner strukturen for undersøgelsen af samspillet mellem de tre reguleringsformer: tidsperioden før, under og efter reguleringsperioden.

I tidsperioden før reguleringsperioden finder berigtigelses- og udtagningsreglerne som udgangspunkt anvendelse. Det er tvivlsomt, om der er tilstrækkelig hjemmel i dansk ret til at indføre berigtigelsesregler, ligesom berigtigelsesreglerne kan kritiseres for at hvile på en antagelse om, at de momsfradrag, der foretages i tidsperioden før reguleringsperioden, kun er foreløbige fradrag. Dette strider imod det grundlæggende momsretlige princip om, at fradrag er endelige, når de er gennemført. I det omfang hjemmelsgrundlaget for berigtigelsesreglerne bliver afklaret, må disse dog nødvendigvis udelukke udtagningsreglerne, da udtagning forudsætter, at der har været taget et endeligt fradrag.

I tidsperioden under reguleringsperioden finder udtagnings- og reguleringsreglerne anvendelse. Der sker udtagning i reguleringsperioden, når investeringsgodet overgår fuldstændigt til momsfratagne eller private formål, jf. ML § 5 stk. 1. En tilsvarende delvis overgang skal derimod håndteres af reguleringsreglerne, jf. ML § 43 stk. 3 og behandles derfor ikke som en delvis udtagning, jf. ML § 5 stk. 4. Det betyder, at lovgiver kan kritiseres for delvist at sætte både udtagnings- og reguleringsreglerne ud af kraft. Derudover er det også centralt at fremhæve, at der i tilfælde af udtagning i reguleringsperioden kan opstå et brud på det momsretlige neutralitetsprincip. Dette skyldes dels, at det er uklart, om udtagning kan karakteriseres som en såkaldt "levering i reguleringsperioden" og udløse en fradragsret, dels at momsreguleringsordningen ikke tager hensyn til, at investeringsgoder kan stige i værdi under reguleringsperioden og således udtagningsbeskattes på basis af et højere afgiftsgrundlag end det grundlag, som det oprindelige fradrag er beregnet ud fra.

I tidsperioden efter reguleringsperioden er investeringsgoder alene underlagt udtagningsreglerne. Der vil således ske udtagning både efter ML § 5 stk. 1 og ML § 5 stk. 4. EU-domstolen har i sag C-229/15, Mateusiak, udtalt, at det er foreneligt med det momsretlige neutralitetsprincip at gennemføre udtagningsbeskatning efter reguleringsperioden, såfremt investeringsgodet fortsat har en restværdi på dette tidspunkt. Fastlæggelsen af denne restværdi vil dog i

praksis kunne udgøre en udfordring, fordi der mangler vejledning i, hvordan markedsværdien skal opgøres.

Sammenfattende konkluderes det, at der er flere hjemmelsmæssige problematikker, hvad angår den momsretlige regulering af investeringsgoder i dansk ret. I specialet foreslås, at disse problematikker kan mindskes ved at inddele den momsretlige regulering af investeringsgoder i tre tidsperioder og lade én reguleringsform gælde i hver periode: berigtigelsesreglerne før reguleringsperioden, reguleringsreglerne i reguleringsperioden og udtagningsreglerne efter reguleringsperioden. Alternativt opfordres der til, at lovgiver henviser til et klart hjemmelsgrundlag, således at retssikkerheden ved den nuværende retstilstand forbedres.

Abstract

This thesis examines the treatment of capital goods in Danish case law after the repeal of section 8 subsection 2 in the Danish VAT law. Capital goods pose a challenge to the system of deduction that forms an integral part of the VAT system, because they are typically utilized within the taxable business for a longer period of time. It is a fundamental principle in the system of deduction that taxable persons can only deduct the input VAT of goods or services in the extent that these are used for later transactions that are subject to output VAT. Hence, goods or services used for private purposes or transactions that are exempt for VAT are not eligible for VAT deduction. There is an inherent challenge in applying the principles of the system of deduction to capital goods because capital goods are utilized for an extended period of time. Accordingly, there is a risk that the application of capital goods for taxable or non-taxable activities will change over time.

As a result, capital goods are subject to a special adjustment scheme in the European common system of value added tax. The VAT adjustment scheme for capital goods (“momsreguleringsordningen”) is mandatory and aligns the application of the capital good to the VAT deduction over a 5 to 10-year period. Applicable from July 2021, the Danish legislator repealed section 8 subsection 2 of the Danish VAT law. Capital goods are now also subject to the rules about taxation of private or VAT exempt use (“udtagningsreglerne”). Furthermore, case law from the Danish Tax Authorities indicates that capital goods in the form of real estate are also subject to rules about correction of VAT deductions (“berigtigelsesreglerne”). The purpose of these rules is likewise to align the application of the capital good to the VAT deduction. Hence, in Danish case law, capital goods are subject to three different regulatory mechanisms that all share similar purposes. Accordingly, it is relevant to examine the interaction between the regulatory mechanisms covering capital goods, including the legal basis.

Based on the mandatory adjustment scheme, three periods are identified that can be used to distinguish between the regulatory mechanisms and examine their interaction: the period *before*, *during* and *after* the adjustment period. Before the adjustment period, the correction rules apply. It is doubtful whether the Danish Tax Authorities have sufficient legal basis for introducing this rule set. However, under the assumption that the correction rules do apply, it is problematic that they seemingly only cover situations where capital goods are applied for VAT exempt purposes. Compliance with the principle of neutrality of VAT requires that neither VAT exempt use nor use for private purposes can occur untaxed. The problem can be solved by either applying the rules about taxation of private use or extending the scope of the correction rules to also cover private use. For the sake of a reduction of complexity, it is recommended to extend the scope of the correction rules, so that only one regulatory mechanism applies.

During the adjustment period, both the VAT adjustment scheme and the rules about taxation of private and exempt use apply. A capital good that is used *fully* for VAT exempt or private purposes must be handled by the rules about taxation of private and exempt use. Conversely, a capital good that is only used *partially* for the same purposes must be handled by the VAT adjustment scheme. However, it is highly doubtful whether there is sufficient legal basis for applying the two sets of rules at the same time, because it entails that both will be partially invalidated. Hence it is recommended that the two mechanisms are instead used successively, which also contributes to a less complex case law.

After the adjustment period, only the rules about taxation of private or exempt use apply. The legal basis is less doubtful, because the European Court of Justice has ruled that it is possible to apply this rule set on capital goods after the adjustment period, if the capital good still represents a residual value. In practice, determining this residual value will therefore be crucial.

It is concluded that the current case law regarding capital goods is both highly complex and in some instances in lack of a legal basis. Accordingly, it is recommended that each regulatory mechanism should apply separate from each other. Hence, the correction rules should apply before the adjustment period, the VAT adjustment scheme should apply during the adjustment period and the rules about taxation of private and exempt use should apply after the adjustment period.

Indholdsfortegnelse

1. Introduktion	4
1.1 Indledning	4
1.2 Problemformulering	5
1.3 Metode	6
1.3.1 Retsvidenskabeligt metodevalg	6
1.3.1.1 Retskildespørgsmål	6
1.3.2 Økonomisk metodevalg	7
2. Den momsretlige regulering af investeringsgoder	8
2.1 Momsreguleringsordningen	9
2.2 Udtagningsreglerne	10
2.3 Ny praksis om berigtigelse af fradrag	11
2.4 Reguleringen i lov nr. 1295	11
2.4.1 Lovgivers forståelse af samspillet mellem udtagning og regulering	12
2.5 Delkonklusion	13
3. Reguleringsformerne i økonomisk perspektiv	13
3.1 Afgiftsgrundlaget ved udtagning	14
3.1.1 Opgørelse af en restværdi	15
3.2 Overvejelser om neutralitet	17
3.3 Delkonklusion	19
4. Samspillet mellem regulering, udtagning og berigtigelse	20
4.1 Behandlingen af investeringsgoder før og efter reguleringsperioden	20

4.1.1 Før reguleringsperioden: Berigtigelse eller udtagning?	20
4.1.2 Efter reguleringsperioden: Udtagning.....	24
4.2 Behandlingen af investeringsgoder under reguleringsperioden	25
4.2.1 Udtagning i reguleringsperioden.....	26
4.2.1.1 Udgør udtagning en levering i reguleringsperioden?.....	26
4.2.1.2 Hvad forstås ved udtagning i reguleringsperioden?.....	27
4.2.2 Bør regulering gå forud for udtagning?	30
4.3 Delkonklusion	32
5. Konklusion	33
6. Litteraturliste	34

1. Introduktion

1.1 Indledning

Den danske momslov¹ (ML) er udtryk for Danmarks implementering af det europæiske moms-systemdirektiv² (MSD), der har til formål at harmonisere medlemsstaternes anvendelse af omsætningsafgifter. Som følge heraf bliver momsloven i modsætning til andre danske love på skatteområdet sjældent undergivet større forandringer. Ved lov nr. 1295³ gennemførtes dog væsentlige ændringer i ML, som har tiltrukket sig stor opmærksomhed såvel i som udenfor den akademiske verden. Denne interesse er ikke overraskende, når der henses til, at ændringsloven ikke blot indeholder et antal præciseringer, men også på en række centrale områder implementerer nye lovbestemmelser, ligesom andre lovbestemmelser helt afskaffes. Eksempelvis blev den særlige regulering af aktiver i ML § 8 afskaffet med virkning fra d. 1. juli 2021.⁴

Med afskaffelsen af ML § 8 har Danmark således gjort op med en årelang praksis, hvorefter Danmark anvendte tre leverancebegreber i momsmæssig henseende: varer, ydelser og aktiver.⁵ Tilbage står nu leverancebegreberne varer og ydelser, hvilket er i overensstemmelse med MSD's systematik.⁶ I sig selv fremstår afskaffelsen af ML § 8 derfor som en positiv udvikling, der sikrer større retssikkerhed for afgiftspligtige personer i Danmark. Helt uproblematisk er afskaffelsen af ML § 8 dog ikke. For det første medfører afskaffelsen af ML § 8 stk. 1, 1. pkt. en uklarhed, hvad angår momspligten ved salg af aktiver, der på anskaffelsestidspunktet ikke har givet ret til momsfradrag. Retstilstanden har hidtil været, at aktiver, der ikke har givet momsfradragetsret ved anskaffelsen, kunne sælges momsfrit. Spørgsmålet er, om denne praksis kan opretholdes efter afskaffelsen af ML § 8 stk. 1, 1. pkt. via en henvisning til ML § 13 stk. 2, der hjemler momsfrihed for salg af *varer*, der ikke har givet momsfradragetsret ved anskaffelsen.⁷ Derudover medfører afskaffelsen af ML § 8 stk. 1, 3. pkt., at reglen om virksomhedsoverdragelse flyttes til ML § 4 stk. 5, og samtidig ændres ordlyden, så det fremgår, at momsfrita-

¹ Lovbekendtgørelse nr. 1021 af 26/09/2019 (herefter ML)

² Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter MSD)

³ Lov nr. 1295 af 5/12/2019 om ændring af chokoladeafgiftsloven, lov om forskellige forbrugsafgifter, momsloven og forskellige andre love (herefter "Lov nr. 1295")

⁴ Bekendtgørelse nr. 364 af 09/03/2021

⁵ Begrebet "aktiver" blev indført i lovbekendtgørelse nr. 375 af 18. maj 1994

⁶ Jf. MSD art 14 (varer) og art. 24 (ydelser)

⁷ Der henvises til Kristoffersen/Schmidt (2017) og SKM2020.329.LSR

gelsen ved virksomhedsoverdragelse også omfatter overdragelse af en momsfrataget virksomhed, forudsat at erhververen fortsætter denne virksomhed.⁸ Den nok væsentligste konsekvens ved afskaffelsen af ML § 8 er dog ændringen af ML's systematik hvad angår samspillet mellem momsregulering og udtagningsreglerne, der opstår som følge af afskaffelsen af ML § 8 stk. 2.

Hidtil har retstilstanden været således, at de såkaldte investeringsgoder, fx driftsmidler og fast ejendom, var omfattet af momsreguleringsordningen i ML §§ 43-44 og undtaget fra udtagningsreglernes anvendelsesområde i reguleringsperioden, jf. ML § 8 stk. 2. Det betyder, at afgiftspligtige personer hidtil har kunnet udtage investeringsgoder momsfrit i reguleringsperioden. En særlig regel om afskrivning af afgiftsgrundlaget i ML § 28 stk. 4 har desuden medført, at der i praksis ikke blev pålagt udtagningsmoms efter reguleringsperioden. Med afskaffelsen af ML § 8 stk. 2 samt § 28 stk. 4 vil der fremover kunne pålægges udtagningsmoms både i og efter reguleringsperioden. Derudover er der foretaget en tilpasning af ML § 28 stk. 1, som angiver, at afgiftsgrundlaget ved udtagning fremover er købsprisen på udtagningstidspunktet. Fastlæggelsen af denne købspris bliver derfor afgørende for, hvorvidt der kan gennemføres udtagningsbeskatning både under og efter reguleringsperioden. Uafhængigt af lov nr. 1295 er der også opstået en praksis om berigtigelse af fradrag, som dog kun gælder for investeringsgoder i form af fast ejendom.

Den momsretlige regulering af investeringsgoder omfatter derfor nu både regulering, udtagning og berigtigelse og udgør et tiltagende komplekst retsområde.⁹ Dette medfører både i et juridisk og økonomisk perspektiv en række udfordringer. For det første udløser lovændringen et behov for en dybere forståelse af den momsretlige regulering af investeringsgoder i dansk ret, således at den retlige og økonomiske usikkerhed ved håndteringen af investeringsgoder mindskes. For det andet opstår der usikkerhed om, hvorvidt den danske regulering af investeringsgoder er konform med EU-retten, herunder særligt om den er i overensstemmelse med det momsretlige neutralitetsprincip.

1.2 Problemformulering

På baggrund af ovenstående overvejelser er specialets problemformulering:

En undersøgelse af den momsretlige regulering af investeringsgoder efter afskaffelsen af ML § 8 stk. 2 og de deraf følgende ændringer i momsloven

Henset til specialets omfang er det ikke muligt at gennemføre en undersøgelse af den samlede momsretlige regulering af investeringsgoder. Specialets emne er derfor afgrænset til at undersøge følgende to problemstillinger:

1. Hvordan er samspillet mellem regulering, udtagning og berigtigelse i dansk ret, og er dette i overensstemmelse med EU-retten?
2. Hvordan opgøres afgiftsgrundlaget ved udtagning efter ML § 28 stk. 1, og er tilpasningen heraf i overensstemmelse med det momsretlige neutralitetsprincip?

Problemformuleringen besvares på følgende måde: I kapitel 2 redegøres for momsreguleringsordningen, udtagnings- og berigtigelsesreglerne samt lov nr. 1295. I kapitel 3 undersøges reguleringsformerne i et økonomisk perspektiv. Formålet er at undersøge, hvordan man opgør

⁸ Der henvises til Jensen/Stensgaard (2020) s. 2, Kristoffersen/Schmidt (2017) og SKM.2017.18.SR

⁹ Der sondres i specialet mellem begreberne "momsretlig regulering" og "regulering". Begrebet momsretlig regulering henviser til den samlede retlige regulering af investeringsgoder i momsloven, som bl.a. omfatter reguleringsreglerne. Reguleringsreglerne, som behandles i afsnit 2.1, omtales som "regulering" eller "momsreguleringsordningen".

afgiftsgrundlaget ved udtagning, hvilke usikkerheder der er forbundet hermed samt om den momsretlige regulering af investeringsgoder er i overensstemmelse med det momsretlige neutralitetsprincip. I kapitel 4 undersøges samspillet mellem regulering, udtagning og berigtigelse. Formålet er at præsentere et samlet overblik over den momsretlige regulering af investeringsgoder i dansk ret og vurdere, om denne er i overensstemmelse med EU-retten. I kapitel 5 sammenfattes specialets resultater. Specialet yder dermed et bidrag til at klarlægge retstilstanden for investeringsgoder i dansk ret efter afskaffelsen af ML § 8 stk. 2 og indførelsen af praksis om berigtigelse.

1.3 Metode

1.3.1 Retsvidenskabeligt metodevalg

Specialet baserer sig på den retsdogmatiske metode, som har til formål at beskrive, fortolke og systematisere gældende ret.¹⁰ Begrebet gældende ret har ikke en præcis afgrænsning, men kan forstås som indholdet af de relevante retsregler samt retspraksis fra de forskellige retsanvendende instanser.¹¹ Gældende ret kan også forstås som en forudsigelse af, hvordan en konkret sag må forventes at blive afgjort af domstolene.¹² Med andre ord kan den retsdogmatiske metode anvendes til at udarbejde en prognose for, hvordan domstolene må forventes at prioritere, vurdere og fortolke de relevante retskilder – dette er udtryk for den såkaldte prognoseteori.¹³ Prognoseteorien har været genstand for en omfattende debat, fordi man kan betragte den som udtryk for, at gældende ret først bliver verificeret ved domstolenes anvendelse heraf.¹⁴ Dette speciale er udarbejdet med udgangspunkt i en opfattelse af, at gældende ret skabes af de konkrete lovbestemmelser, mens domstole og andre retsanvendende myndigheder kan skabe større eller fuld klarhed over, hvordan gældende ret skal forstås.¹⁵ Baseret på analysen af den gældende ret vil der i specialet også blive inddraget enkelte retspolitiske betragtninger af typen de lege ferenda.

1.3.1.1 Retskildespørgsmål

Det empiriske grundlag i den retsdogmatiske metode udgøres af retsregler og retspraksis. Det er hensigtsmæssigt kort at redegøre for de benyttede retskilders retskildeværdi og indbyrdes samspil, da dette er afgørende for de konklusioner, der kan drages på baggrund heraf.

Reguleringen på området for indirekte skatter stammer fra EU og består primært af MSD. Medlemsstaterne er forpligtede til at implementere MSD i national lovgivning på en måde, der muliggør opfyldelsen af det tilsigtede mål.¹⁶ Formålet med MSD er at indføre et enkelt og neutralt moms system, hvis anvendelsesområde er så generelt som muligt.¹⁷ I Danmark er MSD implementeret i ML og momsbekendtgørelsen¹⁸. Danske afgiftspligtige personer skal derfor støtte ret på den danske momslovgivning, men kan direkte anvende en direktivbestemmelse, hvis den indeholder forpligtelser for en medlemsstat, som er tilstrækkeligt klare, præcise og ubetingede.¹⁹ Af relevans for dette speciale er det eksempelvis fastslået i sag 50/88, Kühne, at udtagningsreglerne er direkte anvendelige.²⁰ EU-reguleringen baserer sig på to vigtige princip-

¹⁰ Evald (2016), s. 198

¹¹ Ibid., s. 200

¹² Ibid.

¹³ Ross (1982), s. 47 ff. og Evald (2016), s. 200

¹⁴ Se fx Ravnkilde (2014)

¹⁵ Evald (2016), s. 200 ff.

¹⁶ Sørensen m.fl. (2014), s. 97

¹⁷ Præambel nr. 5 til MSD

¹⁸ Bekendtgørelse 2021-11-30 nr. 2246

¹⁹ Sørensen m.fl. (2014), s. 165

²⁰ Sag 50/88, Kühne, p. 27

per. For det første princippet om EU-rettens forrang og for det andet princippet om direktivkonform fortolkning.²¹ Disse principper betyder, at MSD kan tilskrives en væsentlig vægt som fortolkningsbidrag ved uklarheder i ML og er placeret højere i retskildehierarkiet. I specialet vil MSD derfor blive inddraget som et fortolkningsbidrag med fokus på ordlyds- og formålsfortolkning.

Der inddrages som sekundær retskilde også retspraksis fra både EU-domstolen og danske domstole samt myndigheder. EU-domstolen kan med hjemmel i EUF-traktatens art. 267 afsige præjudicielle afgørelser om fortolkningen af retsakter.²² Besvarelsen gives i form af en dom, som udgør den endelige afgørelse af tvivlsspørgsmålet.²³ EU-domstolens præjudicielle afgørelser udgør dermed en højtstående retskilde ved undersøgelsen af, hvad der udgør gældende ret. I tilfælde af uoverensstemmelser mellem den danske lovgivning eller retspraksis tillægges EU-domstolens fortolkning af gældende ret derfor forrang i specialet.

Hvad angår national retspraksis findes der så vidt vides endnu ingen offentliggjorte bindende svar eller afgørelser fra danske domstole eller klageinstanser, der direkte vedrører samspillet mellem regulering, udtagning og berigtigelse. Den for nuværende vigtigste retskilde er derfor forarbejderne til Lov nr. 1295. Forarbejder er ikke en del af den vedtagne lovtekst, men må antages at være udtryk for lovgivers forståelse af gældende ret og udgør derfor et vigtigt fortolkningsbidrag.²⁴ Derudover inddrages også Den Juridiske Vejledning og et styresignal som retskilder. Retskildeværdien heraf er begrænset til at være et udtryk for, hvordan skattemyndighederne forstår retstilstanden og denne opfattelse kan ændres, hvis lovgiver eller domstolene, herunder EU-domstolen, fastlægger en anden forståelse. Alligevel inddrages disse retskilder, fordi de betragtes som udtryk for, hvordan myndighederne i praksis må forventes at administrere den momsretlige regulering af investeringsgoder.

Det skal afslutningsvist bemærkes, at der så vidt vides endnu ikke findes megen juridisk litteratur om den momsretlige regulering af investeringsgoder efter afskaffelsen af ML § 8 stk. 2. Dog gives der i Christensen m.fl. (2021) et overblik over regulering, udtagning og berigtigelse, ligesom der fremhæves en række problemstillinger, som bør danne genstand for nærmere undersøgelser. Disse overvejelser danner udgangspunkt for dette speciale.

1.3.2 Økonomisk metodevalg

I specialet inddrages økonomiske perspektiver ved undersøgelsen af den momsretlige regulering af investeringsgoder. Dette er udtryk for en retsøkonomisk tilgang, der anvendes som supplement til den retsdogmatiske metode for at undersøge de økonomiske implikationer af juridisk regulering.²⁵ I den forbindelse vil det momsretlige neutralitetsprincip og begrebet retssikkerhed blive anvendt til at vurdere, om retstilstanden er økonomisk efficient, herunder om retstilstanden bør ændres.

Neutralitetsprincippet skal sikre, at momssystemet fremstår neutralt for de økonomiske aktører og ikke påvirker de beslutninger, som træffes af afgiftspligtige personer og forbrugere.²⁶ Formålet er at mindske samfundsøkonomiske effektivitetstab.²⁷ Neutralitetsprincippet centrale betydning for momssystemet understreges af, at det allerede i præambelen til MSD angives, at

²¹ Sørensen m.fl. (2014), s. 170

²² Ibid. s. 226. Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmåde 2012/C 326

²³ Ibid. s. 227

²⁴ Blume (2009), s. 92 ff.

²⁵ Tvarnø/Nielsen (2017), s. 431

²⁶ Stensgaard (2004), s. 50-51

²⁷ Ibid.

formålet er at skabe et neutralt momssystem, som ikke er konkurrenceforvridende.²⁸ EU-domstolens praksis viser også, at neutralitetsprincippet skal iagttages, når medlemsstaterne gennemfører lovgivning på momsområdet.²⁹ I specialet inddrages overvejelser om neutralitet derfor i analysen af den momsretlige regulering af investeringsgoder, ligesom hensynet til overholdelsen af neutralitetsprincippet tillægges stor vægt i specialets anbefalinger og konklusioner.

Retssikkerhed er som udgangspunkt en retlig standard, men idet særligt skatteretten påvirker den måde, som virksomheder og afgiftspligtige personer agerer på, argumenteres der her for, at det også bliver et økonomisk fænomen. Jo større den retlige usikkerhed desto større økonomisk usikkerhed er afgiftspligtige personer underlagt. Økonomisk usikkerhed udgør et samfundsøkonomisk problem af flere årsager.³⁰ Eksempelvis betyder det, at afgiftspligtige personer skal træffe beslutninger under usikkerhed. Dette udgør et problem, fordi den klassiske økonomiske teori om beslutningstagen er baseret på, at et rationelt individ er bekendt med alle konsekvenser af mulige valg og først herefter er i stand til at træffe den beslutning, der vil maksimere individets nytte.³¹ Det betyder, at rationelle afgiftspligtige personer vil skulle bruge flere ressourcer på at sikre, at de handler i overensstemmelse med loven, når der er usikkerhed om retstilstanden. Under antagelse af, at der er en knaphed af ressourcer, vil den afgiftspligtige persons virksomhed derfor have færre ressourcer til rådighed end ellers. Set fra et økonomisk perspektiv må det derfor også være en målsætning at øge retssikkerheden. Hensynet til retssikkerheden indarbejdes derfor ligeledes i specialets anbefalinger og konklusioner.

2. Den momsretlige regulering af investeringsgoder

Investeringsgoder har en særstatus i momssystemet, fordi de er underlagt en obligatorisk momsregulering, men også er omfattet af udtagningsreglerne. Derudover tyder praksis på, at investeringsgoder i form af fast ejendom også er omfattet af regler om berigtigelse af fradrag. Formålet med dette kapitel er at redegøre for den samlede momsretlige regulering af investeringsgoder, hvilket danner grundlag for en undersøgelse af samspillet mellem regulering, udtagning og berigtigelse i kapitel 4.

Investeringsgodebegrebet har været en del af det europæiske momssystem siden det andet momsdirektiv fra 1967.³² Dette til trods er investeringsgodebegrebet ikke endeligt fastlagt i EU-retten, da medlemsstaterne selv tillægges beføjelse til at definere begrebet i MSD art. 189 litra a. EU-domstolen har dog udtalt, at investeringsgoder adskiller sig fra de øvrige varer, som anvendes i virksomheders daglige drift, ved at have en højere værdi og i en længere periode indgå i virksomhedens produktion.³³ I dansk ret er investeringsgodebegrebet fastlagt i ML § 43 stk. 2 og omfatter driftsmidler, fast ejendom, reparation og vedligeholdelse af fast ejendom samt immaterielle goder som fx software.

Da investeringsgoder anvendes over en længere årrække, udgør de en særlig udfordring for den fradragsordning, der er en integreret del af momssystemet. EU-domstolen udtaler ofte, at formålet med fradragsordningen er at aflaste den erhvervsdrivende for den moms, som denne har erlagt i forbindelse med økonomisk virksomhed, så momssystemet fremstår neutralt.³⁴ Det er derfor et grundlæggende krav for at opnå fradragsret, at det indkøbte gode anvendes i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled, jf. ML § 37 stk. 1 og MSD art.

²⁸ Præambel 4-7 i MSD

²⁹ Se fx sag C-712/17, EN.SA Srl., p. 39 ff.

³⁰ Se eksempelvis Paces (2010)

³¹ Soukup m.fl. (2015), s. 2 ff.

³² Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, art. 11 stk. 3

³³ Sag 51/76, Nederlandse Onderneming, p. 12

³⁴ Se fx sag C-320/17, Marle Participations, p. 25

168. Dette krav har i sig selv givet anledning til en omfattende retspraksis.³⁵ Situationen kompliceres dog yderligere, hvis den indkøbte vare er et investeringsgode, som anvendes over en længere årrække, og hvis anvendelse til hhv. momspligtige, momsfritagne og private transaktioner kan variere. Af denne årsag er det en særlig udfordring at fastlægge fradragsretten for investeringsgoder, og der findes derfor en række forskellige metoder.³⁶ For det første kan der gives straksfradrag på købstidspunktet baseret på den anvendelse, der påtænkes på dette tidspunkt.³⁷ Det betyder, at der kan opnås 100% fradragsret, hvis investeringsgodet påtænkes anvendt udelukkende til fuldt momspligtige transaktioner. For det andet kan der gives tilpassede fradrag i takt med investeringsgodets anvendelse.³⁸ For det tredje kan der helt nægtes fradragsret for investeringsgoder.³⁹ I det europæiske momssystem anvendes et princip om omgående fradragsret, jf. MSD art. 167. Det indebærer, at der for investeringsgoder kan opnås fradragsret baseret på den påtænkte anvendelse på købstidspunktet. Investeringsgoder omfattes dog samtidig af særlige regler om momsregulering, udtagning og berigtigelse, som har til formål at tilpasse fradragsretten til investeringsgodets anvendelse.

2.1 Momsreguleringsordningen

Reglerne om momsregulering fremgår af MSD art. 184-192. Den generelle reguleringsregel i MSD art. 184 angiver, at der skal ske regulering af det oprindelige fradrag, hvis fradraget var større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage. Medlemsstaterne skal dog selv fastsætte nærmere bestemmelser om anvendelsen heraf, jf. MSD art. 186. Danmark gør kun i begrænset omfang brug af den generelle reguleringsregel.⁴⁰ Anderledes forholder det sig for investeringsgoder, der er omfattet af en obligatorisk momsreguleringsordning i MSD art. 187-189. I Danmark er momsreguleringsordningen for investeringsgoder implementeret i ML §§ 43-44. Det fremgår af ML § 43 stk. 3, at der skal ske regulering i tilfælde af ændret anvendelse, der giver ret til højere eller mindre fradrag, samt ved salg af investeringsgodet. I dansk praksis sker der regulering, når investeringsgodet ændrer anvendelse til momsfritagne eller private formål.⁴¹ Som følge af afskaffelsen af ML § 8 stk. 2 er der desuden sket en tilpasning af ML § 43 stk. 3 nr. 3, som fremover også hjemler regulering i tilfælde af udtagning, der sidestilles med en levering. Reguleringsperioden er 5 år, dog 10 år for fast ejendom, jf. ML § 44 stk. 1.

Formålet med momsreguleringsordningen er at forhindre udnyttelse af fradragsretten som følge af, at afgiftspligtige personer opnår straksfradrag for købsmomsen ved erhvervelse af et investeringsgode.⁴² EU-domstolen udtaler ofte, at momsreguleringsordningen er en integrerende del af fradragsordningen, som har til formål at skabe en tæt og direkte sammenhæng mellem fradragsretten for indgående moms og anvendelsen af de indkøbte goder til gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled.⁴³ Reguleringsordningen hjemler ikke i sig selv en fradragsret, men fastsætter en mekanisme til regulering af det oprindelige fradrag.⁴⁴ Det betyder, at hvis et investeringsgode er blevet anskaffet af en privatperson, kan der ikke efterfølgende opstå fradragsret via reguleringsordningen, hvis godet anvendes i afgiftspligtige transaktioner.⁴⁵ Man kan kritisere denne retsstilling for ikke at være i overensstemmelse med

³⁵ Der henvises til Stensgaard (2013)

³⁶ Stensgaard (2004), s. 47

³⁷ Ibid.

³⁸ Ibid.

³⁹ Ibid.

⁴⁰ Olafsson/Elgaard (2021), s. 9-10

⁴¹ Den Juridiske Vejledning 2022-1, D.A 11.7.4.5.1 (Herefter ”DJV”)

⁴² Terra/Kajus (2020), afsnit 17.6

⁴³ Se fx sag C-734/19, ITH, p. 41 og sag C-234/11, TETS Haskovo, p. 30

⁴⁴ Sag 97/90, Lennartz, p. 12

⁴⁵ Sag 97/90, Lennartz, p. 8

neutralitetsprincippet, der sikres ved at indrømme fradragsret, når indkøbte goder anvendes som led i afgiftspligtige transaktioner. Det er derfor afgørende for anvendelsen af reguleringsordningen, at den pågældende afgiftspligtige person ikke handler som privatperson, da reguleringsordningen principielt kun finder anvendelse, når et investeringsgode anvendes til afgiftspligtige og -fritagne transaktioner.⁴⁶

Udover spørgsmålet om reguleringsordningens sammenhæng med fradragsordningen har en anden del af retspraksis beskæftiget sig med spørgsmålet om, hvornår der skal ske regulering.⁴⁷ Ordlyden af MSD art. 187-188 angiver to overordnede tilfældegrupper: i tilfælde af ændringer i fradragsretten og i tilfælde af levering i reguleringsperioden. Særligt spørgsmålet om, hvornår der er sket levering i reguleringsperioden, er interessant, fordi de danske regler om udtagningsbeskatning af investeringsgoder i reguleringsperioden hviler på en antagelse om, at udtagning udgør en sådan levering. Det er afgørende for overholdelsen af neutralitetsprincippet, at udtagning kan klassificeres som en levering i reguleringsperioden, da der ellers mangler hjemmel til at gennemføre fradragsregulering i forbindelse med udtagning. Denne problemstilling undersøges i afsnit 4.2.1.1.

2.2 Udtagningsreglerne

Reglerne om udtagningsmoms fremgår af MSD art. 16 og 18 om udtagning af varer samt art. 26 og 27 om udtagning af ydelser. I den danske momslov er udtagningsreglerne samlet i ML § 5. Formålet med udtagningsreglerne er at undgå uberettigede fordele for afgiftspligtige personer, som har erhvervet et gode med fradrag for købsmomsen og herefter anvender godet til et ikke-afgiftspligtigt formål.⁴⁸ Udtagningsreglerne forhindrer altså, at der sker et momsfrit endeligt forbrug.⁴⁹ Der er således sammenfald mellem formålene med udtagningsreglerne og momsreguleringsordningen, idet begge regelsæt grundlæggende har til formål at tilpasse fradragsretten til anvendelsen af investeringsgodet. Hvor reguleringsordningen opnår dette formål ved at fastsætte en mekanisme til regulering af tidligere foretagne fradrag, pålægges der ved brug af udtagningsreglerne moms ved den ikke-fradragsberettigede brug, som sidestilles med en levering mod vederlag. Ligesom det er gældende for reguleringsordningen, er det også et vigtigt kendetegn for udtagningsreglerne, at de kun finder anvendelse, hvis der ved erhvervelsen af det pågældende gode er foretaget helt eller delvist momsfradrag.⁵⁰

Et centralt spørgsmål mht. udtagningsreglerne er, hvornår der foreligger udtagning. Det fremgår af ML § 5 stk. 1, at udtagningsbegrebet for varer såsom investeringsgoder omfatter ”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”. I den danske momslov er det således en fast antagelse, at der kan ske udtagning ved overgang til privat brug og til momsfritaget anvendelse. MSD art. 16 om udtagning af varer angiver, at udtagningsbegrebet omfatter privat brug, vederlagsfri overdragelse eller i øvrigt anvendelse til et for *virksomheden* uvedkommende formål. EU-domstolen har præciseret, at uanset hvilket formål udtagningen sker til, så er det en grundlæggende betingelse for anvendelsen af udtagningsreglerne, at transaktionen sker vederlagsfrit.⁵¹ Forskellen i ordlyden mellem ML §5 stk. 1, der omtaler den *registreringspligtige* virksomhed og MSD art. 16, der

⁴⁶ Van Doesum m.fl. (2020), s. 449

⁴⁷ Se fx sag C-63/04, *Centralan Property*, p. 35 + 59

⁴⁸ KOM (1973) 0950, s. 7. Se også Christensen (2021), s. 3

⁴⁹ Sag C-581/08, *EMI Group*, p. 18

⁵⁰ Sag 165/88, *ORO Amsterdam*, p. 20, sag 193/91, *Mohsche*, p. 8 og sag 50/88, *Kühne*, p. 8

⁵¹ Jf. sag C-412/03, *Hotel Scandic*, p. 24

omtaler *virksomheden*, har været genstand for flere undersøgelser.⁵² Nedenfor i afsnit 4.2.1.1 undersøges, hvornår et investeringsgode er udtaget i reguleringsperioden.

2.3 Ny praksis om berigtigelse af fradrag

Udover momsreguleringsordningen og udtagningsreglerne tyder nyere dansk praksis på, at investeringsgoder i form af fast ejendom også er omfattet af regler om berigtigelse af fradrag. Berigtigelsesreglerne placerer sig tidsmæssigt i perioden før den 10-årige reguleringsordning og har til formål at sikre overensstemmelse mellem størrelsen af fradragsretten og anvendelsen på ibrugtagningstidspunktet.⁵³ Berigtigelsesreglerne derfor samme formål som både momsregulerings- og udtagningsreglerne som beskrevet i hhv. afsnit 2.1 og 2.2. Der hersker dog fortsat stor usikkerhed mht. berigtigelsesreglerne, hvilket ikke mindst skyldes, at retskilderne foreløbig udgøres af et bindende svar og et udkast til et styresignal, der endnu ikke er færdigbehandlet. Metodisk er det derfor væsentligt at bemærke, at berigtigelsesreglerne endnu kun er udtryk for, hvordan skattemyndighederne opfatter retstilstanden.

Frem til 2019 anvendte myndighederne ikke berigtigelsesregler for fast ejendom omfattet af momsreguleringsordningen. Praksis var, at en ejendomsudvikler indtil dette tidspunkt kunne opføre en ejendom med en hensigt om momspligtigt videresalg og fradrage al købsmoms relateret til opførelsen. Hvis hensigten ændredes til momsfritaget udlejning inden færdiggørelsen eller i samme år som færdiggørelsen, skulle der ske en regulering af det allerede foretagne momsfradrag over den 10-årige reguleringsperiode. Likviditetsmæssigt var denne ordning derfor en fordel for ejendomsudviklerne. I november 2019 offentliggøres dog et bindende svar, som angiver, at der i det regnskabsår, hvori ejendommen ibrugtages, skal foretages en vurdering af, om de foretagne momsfradrag stemmer overens med den faktiske anvendelse.⁵⁴ I tilfælde, hvor anvendelsen i ibrugtagningsåret ikke stemmer overens med de fradrag, der er foretaget under opførelsen, skal der foretages én samlet berigtigelse af fradrag.⁵⁵ Hvis hensigtsændringen først sker i regnskabsåret efter ibrugtagningen, finder de almindelige reguleringsregler anvendelse.⁵⁶

I forlængelse af det bindende svar, blev der i december 2020 udsendt et udkast til et styresignal.⁵⁷ Det er bemærkelsesværdigt, at styresignalet endnu kun foreligger som et udkast til trods for, at det blev udsendt for efterhånden 1½ år siden. Dette kan indikere, at myndighederne er usikre på, hvordan en praksis om berigtigelse skal håndteres, og hvorvidt der er tilstrækkelig hjemmel til at indføre en sådan praksis. Ligeledes er det værd at bemærke, at styresignalet ikke nævner udtagningsreglerne, som bare seks måneder efter udsendelsen af udkastet også kom til at omfatte investeringsgoder, deriblandt fast ejendom. Nedenfor i afsnit 4.1.1 undersøges det hjemmelsmæssige grundlag for berigtigelsesreglerne samt samspillet med udtagningsreglerne.

2.4 Reguleringen i lov nr. 1295

I oktober 2019 fremsatte skatteministeren lovforslag nr. L 27⁵⁸, som i december 2019 blev vedtaget som lov nr. 1295.⁵⁹ Med lov nr. 1295 blev ML § 8 stk. 2 ophævet. ML § 8 stk. 2 angav, at der ikke kunne ske udtagning af investeringsgoder omfattet af ML §§ 43-44. Med

⁵² Jensen (2004), s. 228 ff. og Olafsson/Elgaard (2021), s. 16 ff.

⁵³ Udkast til styresignal – Regulering/berigtigelse af fradrag vedrørende moms på fast ejendom - præcisering, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2298405>, s. 1 (Herefter ”Udkast til styresignal”)

⁵⁴ Jf. SKM2019.574.SR

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ Ibid.

⁵⁷ Der henvises til note 53

⁵⁸ L 27 Forslag til lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, lov om forskellige forbrugsafgifter, momsloven og forskellige andre love (herefter ”L 27”)

⁵⁹ Der henvises til note 3

ophævelsen af ML § 8 stk. 2 er det derfor fremover muligt at pålægge udtagningsmoms på investeringsgoder under reguleringsperioden. Derudover blev ordlyden af ML § 28 stk. 1 ændret, så det fremgår, at afgiftsgrundlaget ved udtagning er købsprisen på udtagningstidspunktet. I denne sammenhæng blev også den særlige 5-årige afskrivning på aktivers afgiftsgrundlag i ML § 28 stk. 4 helt afskaffet. Afskaffelsen af ML § 28 stk. 4 betyder, at det fremover er praktisk muligt at pålægge udtagningsmoms på investeringsgoder efter reguleringsperioden.⁶⁰ I forarbejderne til loven angives, at formålet med lovændringen er at bringe dansk ret i overensstemmelse med EU-retten.⁶¹ Særligt konstateres det, at reglerne om afgiftsgrundlaget ved udtagning præciseres som følge af EU-domstolens dom i sag C-16/14, Property Development Company NV.⁶² Det er dog værd at bemærke, at lovgiver på intet tidspunkt angiver en konkret hjemmel i EU-retten til at indføre udtagningsmoms i reguleringsperioden.

2.4.1 Lovgivers forståelse af samspillet mellem udtagning og regulering

Forarbejderne til lov nr. 1295⁶³ beskriver lovgivers egen forståelse af samspillet mellem udtagning og regulering efter afskaffelsen af ML § 8 stk. 2. Det bemærkes, at lovgiver ikke forholder sig til berigtigelsesreglerne. Samspillet mellem udtagning og regulering er baseret på en sondring mellem fuldstændig udtagning, der sidestilles med en levering i reguleringsperioden, og delvis udtagning.⁶⁴ Der sondres således mellem den fuldstændige udtagning af en vare, jf. ML § 5 stk. 1 og udtagning af anvendelsen af en vare, jf. ML § 5 stk. 4. Bestemmelsen i ML § 5 stk. 4 er ligeledes et resultat af lov nr. 1295 og har til formål at udtagningsbeskatte en delvis anvendelse af en vare – herunder et investeringsgode – til private formål.⁶⁵ I modsætning hertil sker der ved fuldstændig udtagning efter ML § 5 stk. 1 både udtagningsbeskatning ved overgang til private og momsfritage formål. Forskellen mellem disse to bestemmelser diskuteres nærmere i afsnit 4.2.1.2.

Lovgiver angiver, at under reguleringsperioden vil kun en fuldstændig udtagning udløse udtagningsbeskatning, mens en delvis udtagning – i form af udtagning af anvendelsen af investeringsgodet – skal håndteres af reguleringsordningen.⁶⁶ Det betyder, at der i praksis ikke vil forekomme delvis udtagning i reguleringsperioden, jf. ML § 5 stk. 4, da delvis udtagning i stedet behandles som en reguleringssituation, jf. ML § 43 stk. 3. Efter reguleringsperioden kan der dog både forekomme udtagningsbeskatning efter ML § 5 stk. 1 og ML § 5 stk. 4.⁶⁷

Lovgiver angiver yderligere, at hvis udtagningstransaktionen sker under reguleringsperioden, skal der på tidspunktet for udtagningen foretages en samlet regulering for resten af perioden, da udtagningen anses for at udgøre en levering i reguleringsperioden.⁶⁸ Reguleringen er afhængig af, om udtagningstransaktionen er momspligtig eller ej. Hvis udtagningstransaktionen er momspligtig – fx udtagning af en ny fast ejendom, jf. ML § 13 stk. 1 nr. 9 litra a – anses investeringsgodet for at være anvendt til fuldt fradragsberettigede formål i den resterende del af reguleringsperioden.⁶⁹ Den fradragsberettigede købsmoms for den resterende del af reguleringsperioden fratrækkes derfor i den beregnede udtagningsmoms. Hvis udtagningstransaktionen ikke er momspligtig – fx udtagning af en gammel fast ejendom, jf. ML § 13 stk. 1 nr. 9 – anses investeringsgodet for at være anvendt til ikke-fradragsberettigede formål i den resterende

⁶⁰ Der henvises til afsnit 4.1.2

⁶¹ L 27, s. 8

⁶² Ibid.

⁶³ Forarbejderne til lov nr. 1295 findes i L 27. Der henvises til note 58

⁶⁴ L 27, s. 14 og DJV D.A.4.3.3.3

⁶⁵ L 27, s. 27

⁶⁶ L 27, s. 14-15. Se også Christensen m.fl. (2021), s. 3 samt høringsskema til L 27, s. 26

⁶⁷ DJV D.A.4.3.4

⁶⁸ L 27, s. 14. Se også høringsskema til L 27, s. 2

⁶⁹ Ibid.

del af reguleringsperioden.⁷⁰ Der skal derfor ikke betales udtagningsmoms, men til gengæld skal fradraget for den resterende del af reguleringsperioden nedreguleres til nul.

Efter reguleringsperioden kan der stadig ske udtagning, men det er dog ikke muligt at foretage en korresponderende regulering.⁷¹ Udtagningstransaktionen kan fortsat være enten momspligtig eller moms fritaget. Som udgangspunkt vil udtagning af fast ejendom efter reguleringsperioden ikke være en momspligtig transaktion, fordi reguleringsperioden for fast ejendom er 10 år, jf. ML § 44 stk. 1, mens moms fritagelsen for levering af fast ejendom træder i kraft i år fem efter færdiggørelsen, jf. ML § 13 stk. 1 nr. 9 og moms bekendtgørelsens § 53 stk. 2.⁷² Hvis der derimod er tale om et driftsmiddel, vil udtagningstransaktionen som udgangspunkt være en momspligtig transaktion også efter udløbet af reguleringsperioden. Det betyder, at der skal beregnes udtagningsmoms for driftsmidlet, men idet reguleringsperioden er udløbet, er der ikke mulighed for at regulere fradraget. Særligt i situationer, hvor driftsmidlet har været anskaffet med delvis fradrag, kan det betyde, at der opstår en difference mellem det oprindelige fradrag og udtagningsmomsen, som beregnes på grundlag af købsprisen på udtagnings tidspunktet, jf. ML § 28 stk. 1. Dette er udtryk for et brud på det momsretlige neutralitetsprincip. Lovgiver har forsøgt at modvirke dette neutralitetsbrud ved at indføre regler om supplerende fradrag. Dette undersøges i afsnit 3.2.

2.5 Delkonklusion

Investeringsgoder er omfattet af en betydelig mængde regulering, som medfører, at retsområdet bliver stadig mere komplekst. Den samlede momsretlige regulering af investeringsgoder omfatter momsreguleringsordningen samt udtagnings- og berigtigelsesreglerne. Reguleringsformerne anvendes alle i situationer, hvor hensigten med investeringsgodet ændres. Formålet er også enslydende, nemlig at sikre overensstemmelse mellem fradragets ret og den konkrete anvendelse af investeringsgodet, men der anvendes hertil forskellige fremgangsmåder, som giver forskellige økonomiske resultater. Derudover er der også forskel på det hjemmelsmæssige grundlag og reguleringsformernes tidsmæssige anvendelse. Det er derfor relevant at undersøge samspillet mellem den momsretlige regulering af investeringsgoder både i et økonomisk og juridisk perspektiv.

3. Reguleringsformerne i økonomisk perspektiv

Regulering, udtagning og berigtigelse har enslydende formål, men gør brug af forskellige økonomiske mekanismer. Regulerings- og berigtigelsesreglerne baserer sig på tilbagebetaling af tidligere foretagne fradrag, mens udtagningsreglerne baserer sig på en juridisk fiktion om en ny afgiftspligtig transaktion. Det betyder, at det er afgørende for at opnå formålet med udtagningsbeskatningen, at der kan opgøres et retvisende afgiftsgrundlag. Derudover kan det også overvejes, om det har betydning for overholdelsen af det momsretlige neutralitetsprincip, at udtagning fremover kan foregå under reguleringsperioden. Formålet med dette kapitel er at undersøge de momsretlige reguleringsformer i et økonomisk perspektiv med henblik på at inddrage overvejelser herom i undersøgelsen af samspillet mellem regulering, udtagning og berigtigelse i kapitel 4.

En væsentlig forudsætning for undersøgelsen af samspillet mellem regulering, udtagning og berigtigelse er at forstå de økonomiske konsekvenser, som de forskellige reguleringsformer medfører, fordi der anvendes forskellige økonomiske mekanismer. Begrebet ”økonomiske konsekvenser” anvendes i denne kontekst som en opgørelse af, hvilket beløb den afgiftspligtige person pålægges at betale ved hhv. regulering, udtagning eller berigtigelse. De økonomiske konsekvenser kan herefter analyseres i forhold til det momsretlige neutralitetsprincip og bruges

⁷⁰ Ibid.

⁷¹ L 27, s. 15

⁷² Bekendtgørelse 2021-11-30 nr. 2246

til at vurdere, om samspillet mellem regelsættene medfører et brud på neutralitetsprincippet. Hvad angår de økonomiske konsekvenser i tilfælde af regulering eller berigtigelse, er der ikke stor tvivl om, at det er tidligere foretagne fradrag, der skal tilbagebetales i en ratio, der svarer til den konkrete anvendelse af investeringsgodet. I modsætning hertil består der ved udtagningsreglerne en vis usikkerhed om, hvordan udtagningsmomsen skal fastlægges. I lov nr. 1295 blev der som beskrevet i afsnit 2.4 indført nye regler om afgiftsgrundlaget ved udtagning. Afgiftsgrundlaget er den værdi, som momsbeløbet beregnes af, og er derfor afgørende for de økonomiske konsekvenser af en udtagningstransaktion.⁷³ For at sikre formålet med udtagningsbeskatningen – som er at undgå et afgiftsfrit endeligt forbrug og ligestille afgiftspligtige personer og forbrugere – er det ligeledes afgørende, at det er muligt at opgøre et retvisende afgiftsgrundlag.

3.1 Afgiftsgrundlaget ved udtagning

Problemstillingen med fastlæggelsen af afgiftsgrundlaget ved udtagning bunder i, at afgiftsgrundlaget som udgangspunkt er vederlaget, jf. ML § 27 og MSD art. 73. Da en udtagningstransaktion dog som beskrevet i afsnit 2.2 netop er karakteriseret ved, at der ikke erlægges et vederlag, må afgiftsgrundlaget fastsættes på anden vis. I den henseende angiver MSD art. 74, at afgiftsgrundlaget ved fuldstændig udtagning af varer efter ML § 5 stk. 1 – herunder investeringsgoder – er købsprisen eller sekundært kostprisen på det tidspunkt, hvor udtagningen finder sted. Den danske implementering af MSD art. 74 er bestemmelsen i ML § 28. Før gennemførelsen af lov nr. 1295 fremgik det af ML § 28 stk. 1, at afgiftsgrundlaget ved udtagning af varer var indkøbsprisen eller fremstillingsprisen uden nærmere præcisering af, hvornår denne opgørelse skulle foretages.⁷⁴ Derudover fandtes der i ML § 28 stk. 4 en særlig bestemmelse, som indebar, at afgiftsgrundlaget for aktiver undergivet værdiforringelse blev nedskrevet med 20% årligt, således at afgiftsgrundlaget efter fem år var helt nedskrevet. I praksis betød denne bestemmelse, at der ikke kunne opkræves udtagningsmoms efter udløbet af reguleringsperioden. Det bemærkes, at afgiftsgrundlaget ved udtagning af *anvendelsen* af varer – såkaldt delvis udtagning, jf. ML § 5 stk. 4 – er de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i denne forbindelse, jf. MSD art. 75 og ML § 28 stk. 2. Af hensyn til specialets omfang er det dog kun afgiftsgrundlaget ved fuldstændig udtagning, jf. MSD art. 74 og ML § 28 stk. 1, der undersøges nærmere.

Som beskrevet i afsnit 2.4 angiver lovgiver ad flere omgange, at formålet med ændringen af ML § 28 stk. 1 er at sikre konformitet med EU-retten som følge af EU-domstolens dom i sag C-16/14, Property Development Company NV. I denne sag fastslår EU-domstolen ganske rigtigt, at der ved ”købsprisen” forstås *restværdien* af varerne på tidspunktet for udtagelsen heraf.⁷⁵ Dog er det værd at bemærke, at der i selvsamme afgørelse henvises til flere tidligere sager, hvor begrebet rest-/residualværdi allerede er blevet introduceret, eksempelvis sag C-142/12, Marinov og forenede sager C-322/99 og C-323/99, Fischer & Brandenstein.⁷⁶ Ligeledes er begrebet også blevet brugt i den senere sag C-229/15, Mateusiak, der omhandler muligheden for at pålægge udtagningsmoms efter udløbet af reguleringsperioden og derfor udgør et væsentligt hjemmelsgrundlag for lov nr. 1295.⁷⁷ Ingen af disse afgørelser er dog nævnt i forarbejderne til lov nr. 1295.

⁷³ DJV D.A.8.1.3

⁷⁴ Det kan diskuteres, om den tidligere ML § 28 kunne fortolkes direktivkonformt, se Jensen/Stensgaard (2020), s. 4

⁷⁵ Sag C-16/14, Property Development Company, p. 35

⁷⁶ Ibid.

⁷⁷ Der henvises til afsnit 4.1.2

Selvom den danske lovgiver kan kritiseres for øjensynligt at have overset de ovennævnte afgørelser fra EU-domstolen, er det selvfølgelig positivt for retssikkerheden, at ML § 28 stk. 1 nu i langt højere grad er konform med MSD art. 74. Fra et økonomisk perspektiv er lovændringen dog ikke nødvendigvis udelukkende positiv. For det første medfører afskaffelsen af ML § 28 stk. 4, at afgiftspligtige personer ikke længere blot kan værdiansætte deres investeringsgoder via en lineær afskrivning af afgiftsgrundlaget, hvilket må antages at have udgjort en administrativ forenkling. Dette gælder, uanset om den konkrete vare på udtagningsstidspunktet har en lav værdi, og der dermed kun skal afregnes et begrænset momsbeløb til staten. Der kan således opstå et misforhold mellem de omkostninger og ressourcer, som afgiftspligtige personer bærer i forbindelse med værdiansættelsen, og det momsprovenu, som i sidste ende tilfalder staten.⁷⁸ For det andet medfører ændringen af ordlyden af ML § 28 stk. 1, at det fremover bliver afgørende for udtagningsbeskatningen at definere et investeringsgodes *restværdi*, ligesom størrelsen af denne restværdi er afgørende for, om det momsretlige neutralitetsprincip overholdes. I afsnit 3.1.1 undersøges derfor opgørelsen af en restværdi og derefter undersøges det i afsnit 3.2 om anvendelsen af restværdien som afgiftsgrundlag kan udgøre et brud på neutralitetsprincippet.

3.1.1 Opgørelse af en restværdi

EU-domstolen anvender i en juridisk kontekst begrebet ”restværdi” som udtryk for købsprisen på udtagningsstidspunktet.⁷⁹ Restværdien skal derfor som udgangspunkt forstås som et juridisk begreb, der er afgørende for beregningen af udtagningsmoms. Juridisk set handler opgørelsen af en restværdi hovedsageligt om at fastslå, hvilke elementer der skal tillægges eller fradrages, når restværdien skal opgøres. Eksempelvis handlede de forenede sager C-322/99 og C-323/99, Fischer & Brandenstein, bl.a. om, hvorvidt udgifter til reparationsarbejder skulle tillægges afgiftsgrundlaget.⁸⁰ Grundlæggende hviler det juridiske begreb ”restværdi” derfor på en forudsætning om, at der for hvert muligt beskatningselement allerede er foretaget en værdiansættelse, og at det herefter er juraens opgave at fastlægge afgiftsgrundlaget ved at bestemme, hvilke af disse elementer der skal medregnes. Selve værdiansættelsen er dog et økonomisk anliggende. Fra et økonomisk perspektiv vil et begreb som restværdi isoleret set ikke have et stort indhold. Når der i de ovennævnte domme henvises til en restværdi, er der i økonomisk kontekst reelt tale om en markedsværdi.⁸¹ At det pågældende investeringsgode tidligere er blevet indkøbt af den afgiftspligtige person og derefter er steget eller faldet i værdi – til den såkaldte restværdi – er økonomisk set irrelevant.

Fastlæggelse af en markedsværdi er en klassisk mikroøkonomisk disciplin. Markedsværdien er den pris, som investeringsgodet kan sælges for på et marked, der er styret af udbud og efterspørgsel.⁸² Markedsværdien udgør en funktion af udbud og efterspørgsel og fastsættes konkret som den pris, der skaber ligevægt mellem udbud og efterspørgsel – den såkaldte markedsligevægt.⁸³ Hvis efterspørgslen er større end udbuddet presses markedsværdien op og omvendt. Selvom dette princip umiddelbart er simpelt anvendeligt, opstår der en række usikkerheder, når det skal anvendes i praksis. Disse usikkerheder illustreres særligt godt med udtagning af fast ejendom som eksempel og består navnlig i spørgsmålet om, hvordan man fastlægger en markedspris på en ejendom, der ikke er solgt.

⁷⁸ Det bemærkes, at der i lovforslaget var indarbejdet en forenklet ordning for varer med en værdi under 1000 kr., jf. L 27, s. 14. Denne ordning er endnu ikke trådt i kraft, jf. bekendtgørelse nr. 364 af 09/03/2021

⁷⁹ Sag C-16/14, Property Development Company, p. 35

⁸⁰ Forenede sager C-322/99 og C-323/99, Fischer & Brandenstein, p. 33

⁸¹ Der henvises til Skatteudvalget 2019/20, L27, L27A, L27B, Skatteministerens svar på spg. 1

⁸² Parkin m.fl. (2017), s. 64

⁸³ Ibid.

Hvad angår fastlæggelse af en markedspris på en fast ejendom, der endnu ikke er solgt, består problemstillingen i følgende: Den økonomiske teori tilsiger, at ethvert gode, der er prisfastsat til lige netop ligevægtsprisen, vil blive solgt, fordi udbuddet på dette punkt er lig med efterspørgslen. Hvis man forestiller sig en fast ejendom, der er blevet opført med henblik på salg, men efter ibrugtagningstidspunktet overgår fuldt ud til moms fritaget udlejning, skal der efter momslovens regler pålægges udtagningsmoms baseret på markedsværdien, jf. ML § 5 stk. 1 og ML § 28 stk. 1. Man kan her argumentere for, at markedsværdien er den pris, som ejendommen blev forsøgt solgt til. Dog kan man indvende, at hvis årsagen til skiftet i intention fra momspligtigt salg til moms fritaget udlejning skyldes, at ejendommen trods salgsbestræbelser ikke kunne sælges, så betyder det, at ejendommens pris ikke er udtryk for en markedsværdi. Lovgiver angiver i forarbejderne til lov nr. 1295 at udtagningsbeskatningen i dette tilfælde skal ske på basis af en *sammenlignelig* vare.⁸⁴ Lovgiver kan kritiseres for ikke at uddybe dette kriterie yderligere, således at der sikres en ensartet forståelse af, hvilke sammenlignelighedsfaktorer der skal lægges vægt på ved opgørelsen af markedsværdien. Det er således uklart om markedsværdien skal opgøres via et skøn foretaget af en mægler, om den afgiftspligtige person kan vælge at tage udgangspunkt i den regnskabsmæssige værdi, om ejendomsvurderingen kan udgøre markedsværdien, eller om markedsværdien kan baseres på et skøn over den forventede fremtidige indtjening fra det pågældende investeringsgode, ligesom tilfældet er ved værdiansættelse af virksomheder. Hvis det bliver fast praksis at lade mæglere skønne markedsværdien, kan det også overvejes, om det er nok med én vurdering, eller om der bør indhentes flere referenceværdier for at sikre en så korrekt værdiansættelse som muligt. Dette vil alt andet lige øge de afgiftspligtige personers administrationsomkostninger, men særligt i situationer, hvor der er tale om større investeringsgoder som fast ejendom, vil en vurdering have stor betydning for udtagningsmomsen.

Det skal bemærkes, at der ved vurdering af markedsværdien i forbindelse med udtagning består den grundlæggende problemstilling, at den reelle markedsværdi først kendes, når investeringsgodet bliver solgt. Da udtagning ikke udgør et salg, men kun sidestilles hermed, vil der altid bestå en vis usikkerhed herom. Fra et økonomisk synspunkt vil en klarere definition af markedsværdien, herunder hvilke elementer der skal lægges vægt på, hvem der må skønne værdien samt om der skal foretages ét eller flere skøn være med til at mindske de afgiftspligtige personers administrationsomkostninger og sikre større retssikkerhed. Det må medgives, at lovgiver angiver, at *kostprisen* skal anvendes som afgiftsgrundlag i tilfælde, hvor det ikke er muligt at fastlægge en købsværdi, og lovgiver synes således at anerkende, at det ikke altid er muligt at opgøre en købspris.⁸⁵ Kostprisen er de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med udtagningen.⁸⁶ Kostprisen må forventes at skulle anvendes som afgiftsgrundlag i tilfælde, hvor der ikke findes et sammenligningsgrundlag for investeringsgodet.⁸⁷ Dette åbner for en række nye spørgsmål. Særligt kan det overvejes, hvad der skal til for at myndighederne vil vurdere, at der ikke findes et tilstrækkeligt sammenligningsgrundlag. Derudover vil der i praksis også kunne opstå usikkerhed om, hvilke omkostningstyper der skal medregnes til kostprisen. Hvorvidt det er mest fordelagtigt for den afgiftspligtige person at anvende markedsværdien eller kostprisen som afgiftsgrundlag, afhænger derfor i høj grad af, hvordan de respektive begreber defineres og afgrænses fra hinanden. Indtil videre foreligger der ingen retningslinjer vedrørende dette, selvom lovgiver tilbage i 2019 stillede en nærmere beskrivelse af afgiftsgrundlaget ved udtagning i udsigt.⁸⁸

⁸⁴ L 27, s. 32

⁸⁵ Ibid.

⁸⁶ DJV D.A.8.1.3

⁸⁷ Pedersen (2021), s. 40

⁸⁸ Høringsskema til L 27, s. 57

Den uklare retstilstand mht. opgørelsen af afgiftsgrundlaget medfører en økonomisk usikkerhed, som dels gør det sværere for afgiftspligtige personer at afregne den korrekte udtagningsmoms, dels forøger afgiftspligtige personers ressourceforbrug i forbindelse med opgørelsen af afgiftsgrundlaget. Usikkerheden medfører også, at det bliver vanskeligt at fastlægge de økonomiske konsekvenser ved udtagning. Af disse årsager kan man argumentere for, at den tidligere retstilstand, hvor indkøbsprisen udgjorde afgiftsgrundlaget, sikrede en bedre retssikkerhed for afgiftspligtige personer, fordi den mindskede den økonomiske usikkerhed. Under hensyntagen til konformiteten med EU-retten, herunder særligt MSD art. 74, vurderes det dog ikke at være muligt at opretholde den hidtidige retstilstand. Der skal i stedet opfordres til, at lovgiver udsender nærmere retningslinjer for, hvordan afgiftsgrundlaget ved udtagning konkret skal opgøres, således at den økonomiske usikkerhed mindskes.

3.2 Overvejelser om neutralitet

Det momsretlige neutralitetsprincip udgør en central del af momssystemet.⁸⁹ Neutralitetsprincippet sikrer, at momssystemet fremstår neutralt for de økonomiske aktører og ikke påvirker de beslutninger, som træffes af disse.⁹⁰ Formålet er at hindre samfundsøkonomiske effektivitetstab.⁹¹ Effektivitetstab kan i et momsretligt perspektiv opstå, hvis momsbeskatningen ikke pålægges alle goder ligeligt og derfor påvirker forbrugsvalget, således at markedslige vægten forrykkes sammenlignet med et marked med fuldstændig neutral momsbeskatning.⁹² Neutralitetsprincippet kan derfor ses som et udtryk for, at man i den juridiske regulering inddrager overvejelser om økonomiske implikationer og forsøger at opnå det økonomisk mest efficiente resultat. Fradragsordningen er den mekanisme i momssystemet, som sikrer neutralitetsprincippet ved at indrømme afgiftspligtige personer fradragsret for indkøbet af de varer og ydelser, som anvendes til afgiftspligtige transaktioner. Det er derfor afgørende for neutraliteten i momssystemet, at fradragsretten tilpasses den konkrete anvendelse, således at der kun gives fradrag i det omfang, varen eller ydelsen anvendes til afgiftspligtige transaktioner med fradragsret. Momsreguleringsordningen og udtagnings- og berigtigelsesreglerne har alle til formål at sikre denne sammenhæng mellem fradragsretten og anvendelsen af investeringsgoder.

Set i lyset af ovenstående er det interessant at undersøge forholdet mellem neutralitetsprincippet og den momsretlige regulering af investeringsgoder. I forbindelse med høringsprocessen forud for vedtagelsen af lov nr. 1295 blev der sat spørgsmålstegn ved det hjemmelsmæssige grundlag for at lade udtagningsreglerne gælde i reguleringsperioden.⁹³ Lovgiver udtalte i den forbindelse, at regulerings- og udtagningsreglerne kan anvendes parallelt, så længe momsens neutralitet er sikret.⁹⁴ Spørgsmålet er herefter, om neutralitetsprincippet overholdes, når der gennemføres udtagningsbeskatning under og efter momsreguleringsperioden.

Som beskrevet ovenfor anvendes der ved regulering, udtagning og berigtigelse forskellige økonomiske mekanismer til at opnå et enslydende formål, som er at undgå et afgiftsfrit endeligt forbrug. Hvad angår regulerings- og berigtigelsesreglerne, sikrer den økonomiske mekanisme – tilbagebetaling af tidligere foretagne fradrag – at neutralitetsprincippet som udgangspunkt ikke kan brydes, fordi den afgiftspligtige person maksimalt kan blive pålagt at tilbagebetale et beløb, der svarer til det oprindelige fradrag. Hvad derimod angår udtagningsreglerne, er der større risiko for, at neutralitetsprincippet brydes, fordi den økonomiske mekanisme består i betaling af en udtagningsmoms baseret på markedsværdien. Der er som beskrevet i afsnit 3.1

⁸⁹ Eskildsen (2012), s. 1

⁹⁰ Stensgaard (2004), s. 50

⁹¹ Ibid.

⁹² Parkin m.fl. (2017), s. 111

⁹³ Høringsskema til L 27, s. 12

⁹⁴ Ibid.

en række uklarheder forbundet med opgørelsen af markedsværdien ved udtagning. Under alle omstændigheder må det antages, at nogle investeringsgoder vil stige i værdi i løbet af investeringsgodets levetid. Hvis eksempelvis en fast ejendom udtages indenfor 5 år, er det ikke usandsynligt, at der vil opstå en situation, hvor der skal afregnes udtagningsmoms af en markedsværdi, der er større end den oprindelige fremstillings- eller indkøbspris. Det bemærkes, at der i forbindelse med en momspligtig udtagning samtidig vil opnås fuld fradragsret, fordi udtagningen sidestilles med et salg.⁹⁵ Hvis denne mekanisme ikke finder anvendelse, vil der opstå et tydeligt brud på neutralitetsprincippet, fordi der i så fald betales et momsbeløb, uden at der indrømmes et tilsvarende fradrag.⁹⁶ I situationer, hvor markedsværdien er større end fremstillings- eller indkøbsprisen, vil den afgiftspligtige person dog i praksis blive pålagt at betale en udtagningsmoms, der er større end det fradrag, som det er muligt at opnå via momsreguleringsordningen. Der opstår derfor et brud på neutralitetsprincippet.

I forbindelse med gennemførelsen af lov nr. 1295 foretog lovgiver en tilpasning af ML § 43 stk. 3 nr. 3, som har til formål at sikre, at der ved udtagning kan opnås et tilsvarende fradrag. Det angives, at fradraget ikke kan overstige 25 pct. af afgiftsgrundlaget, således at fradraget maksimalt kan udgøre den betalte udtagningsmoms. Det kan dog diskuteres, om ML § 43 stk. 3 nr. 3 sikrer overholdelse af neutralitetsprincippet i alle tilfælde. For det første finder bestemmelsen ifølge ordlyden kun anvendelse for investeringsgoder, for hvilke ”der *ikke* ved anskaffelsen mv. er opnået fuld fradragsret”. Det er dog ikke urealistisk at forestille sig en situation, hvor eksempelvis en fast ejendom har været anskaffet eller fremstillet med *fuld* fradragsret og herefter udtages til en markedsværdi, der er større end indkøbs- eller fremstillingsprisen.⁹⁷ I denne situation har der ved anskaffelsen været fuld fradragsret, men fordi udtagningsmomssen beregnes via et andet afgiftsgrundlag end fradraget, opstår der alligevel en difference, som er udtryk for et brud på neutralitetsprincippet.

Formålet med ML § 43 stk. 3 nr. 3 var oprindeligt at håndtere momsreguleringsforpligtelsen i tilfælde af salg, og da reguleringen i kraft af sin økonomiske mekanisme aldrig kan overstige det oprindelige fradrag, er bestemmelsen velegnet til dette formål. At bestemmelsen kun finder anvendelse på investeringsgoder, for hvilke der er taget delvist fradrag ved anskaffelsen, fremstår ligeledes logisk, da det kun er i tilfælde af et momspligtigt salg af et investeringsgode anskaffet med delvis fradragsret, at der opstår en difference mellem det oprindelige fradrag og den konkrete anvendelse af godet. Problemet opstår derfor, når lovgiver vælger at tilføje, at bestemmelsen også gælder for udtagning uden at tage højde for, at udtagning gør brug af en anden økonomisk mekanisme og derfor godt kan overstige det oprindelige fradrag, uanset om der har været taget helt eller delvist fradrag.

Et andet problem består i, at ML § 43 stk. 3 nr. 3 må antages kun at finde anvendelse ved udtagning af investeringsgoder *i* reguleringsperioden, jf. ML § 44 stk. 1. Som beskrevet i afsnit 2.4.1 kan der derfor opstå et brud på neutralitetsprincippet, hvis et investeringsgode udtages *efter* reguleringsperioden.⁹⁸ Lovgiver vil i den henseende kunne henvise til ML § 37 stk. 3, der uden tidsbegrænsning giver adgang til et supplerende fradrag ved udtagning. Man kan også argumentere for, at ML § 37 stk. 3 kan bruges til at løse ovennævnte problemstilling ved at hjemle et supplerende fradrag ved udtagning, selv når investeringsgodet har været anskaffet med fuld fradragsret. Der indgår dog en henvisning til ML § 43 stk. 3 nr. 3 i ordlyden af ML § 37 stk. 3, hvorfor det kan diskuteres, om ML § 37 stk. 3 kun finder anvendelse ved udtagning

⁹⁵ Der henvises til afsnit 2.4.1 og afsnit 4.2.1.1

⁹⁶ Ibid.

⁹⁷ Det antages, at den faste ejendom er ny på udtagningstidspunktet, jf. ML § 13 stk. 1 nr. 9 litra a

⁹⁸ Dette gælder ikke fast ejendom, der som udgangspunkt er momsfristaget efter reguleringsperioden, jf. ML § 13 stk. 1 nr. 9

af "almindelige" varer, mens ML § 43 stk. 3 nr. 3 er lex specialis hvad angår udtagning af investeringsgoder. Lovgiver i form af skatteministeren synes at være af den opfattelse, at ML § 37 stk. 3 også finder anvendelse på investeringsgoder, mens skattemyndighederne lader til at sondre mellem supplerende regulering efter ML § 37 stk. 3 og kompenserende regulering for investeringsgoder.⁹⁹ Hensynet til overholdelsen af neutralitetsprincippet bør dog medføre, at ML § 37 stk. 3 skal kunne anvendes på investeringsgoder i det omfang, det ikke er muligt at opnå et tilstrækkeligt fradrag efter ML § 43 stk. 3 nr. 3.

Det kan afslutningsvist også diskuteres, hvorvidt overholdelsen af neutralitetsprincippet udelukkende skal vurderes på, om der ved udtagning betales mere eller mindre i udtagningsmoms, end der oprindeligt har været taget fradrag for. I stedet kan det overvejes, om *formålet* med udtagningen også skal inddrages som en faktor i vurderingen af neutralitetsprincippet. Som beskrevet i afsnit 2.4.1 sker der efter lovgivers forståelse udtagning i reguleringsperioden, når et investeringsgode overgår fuldstændig til momsfritagne eller private formål. Selvom begge formål sidestilles som en udtagningstransaktion, er der i økonomisk henseende reelt tale om to helt forskellige situationer, som derfor ikke bør behandles ens.

Når der sker udtagning til private formål, er det et udtryk for, at den afgiftspligtige person udtager investeringsgodet fuldstændig fra virksomhedsformuen. Når der derimod sker udtagning til momsfritagne formål, er investeringsgodet fortsat henført til virksomheden, men anvendes konkret til formål, der ikke er fradragsberettigede. Man kan derfor argumentere for, at der ved udtagning til private formål bør pålægges udtagningsmoms, fordi denne er udtryk for, at der sker en levering mod vederlag, og den afgiftspligtige person sidestilles i den henseende med en almindelig forbruger, der anskaffer et tilsvarende investeringsgode. Neutraliteten sikres således ved, at den afgiftspligtige person og en almindelig forbruger pålægges den samme momsbelastning, fordi udtagningsmomsen er udtryk for en forbrugsbeskatning.¹⁰⁰

I tilfælde af udtagning til momsfritagne formål kan man ikke på tilsvarende måde sammenligne en afgiftspligtig person og en forbruger, fordi det kun er afgiftspligtige personer, der driver momspligtig virksomhed og dermed kan vælge at overføre et gode fra momspligtige til momsfritagne formål. Der er derfor ikke tale om, at den afgiftspligtige person privat drager nytte af investeringsgodet, da godet stadig er indenfor virksomhedsformuen. Det giver derfor mindre mening at behandle den afgiftspligtige person som sådan ved at pålægge udtagningsmoms, der som nævnt ovenfor er udtryk for en forbrugsbeskatning. I stedet bør fokus være at sikre ligebehandling af afgiftspligtige personer, som hhv. anskaffer et gode uden fradragsret og anskaffer et gode med fradragsret, men senere anvender dette gode til ikke-fradragsberettigende formål. Til dette formål er momsreguleringsordningens økonomiske mekanisme, som består i regulering af tidligere foretagne fradrag, meget velegnet.

3.3 Delkonklusion

I et økonomisk perspektiv er der særligt to problemstillinger, som er interessante ved den momsretlige regulering af investeringsgoder: dels spørgsmålet om fastlæggelsen af afgiftsgrundlaget ved udtagning, dels spørgsmålet om, hvorvidt neutralitetsprincippet brydes ved at indføre udtagning i og efter reguleringsperioden. Afgiftsgrundlaget ved udtagning er restværdien på udtagningstidspunktet, hvilket er udtryk for en markedsværdi. I den henseende mangler der retlig vejledning i, hvordan markedsværdien skal skønnes. Dette medfører en økonomisk usikkerhed, som bør afklares hurtigst muligt for at sikre retssikkerheden for afgiftspligtige per-

⁹⁹ Der henvises til DJV D.A.11.7.2 og Skatteudvalget 2019/20, L27, L27A, L27B, Skatteministerens svar til spg. 8

¹⁰⁰ Olafsson/Elgaard (2021), s. 9

soner. Da udtagningsmomsen fremover skal baseres på markedsværdien, kan der i nogle situationer opstå et brud på neutralitetsprincippet som følge af uoverensstemmelser mellem fradragsretten og udtagningsmomsen. Da formålet med neutralitetsprincippet er at sikre det økonomisk mest efficiente momssystem, skal der opfordres til, at lovgiver tilpasser eller præciserer fradragsretten ved udtagning.

4. Samspillet mellem regulering, udtagning og berigtigelse

I dette kapitel undersøges samspillet mellem og det hjemmelmæssige grundlag for den momsretlige regulering, som investeringsgoder er underlagt. I kapitlet undersøges både regulering, udtagning og berigtigelse, men det bemærkes, at berigtigelsesreglerne baseret på den nuværende praksis kun gælder for fast ejendom. Der er derfor hovedsageligt fokus på at undersøge samspillet mellem udtagning og regulering, som finder anvendelse på alle typer af investeringsgoder, herunder også fast ejendom. I den forbindelse underkastes særligt udtagningstransaktioner under reguleringsperioden en nærmere analyse, fordi der her opstår en række interessante problemstillinger vedrørende den danske lovgivnings konformitet med EU-retten og overholdelsen af det momsretlige neutralitetsprincip.

For at undersøge samspillet mellem regulering, udtagning og berigtigelse er der behov for en sontring, som danner strukturen i det følgende kapitel. Denne sontring baseres på momsreguleringsordningen og er struktureret over tre tidsperioder: *Før*, *under* og *efter* reguleringsperioden. Dermed omfatter undersøgelsen hele investeringsgodets levetid. I afsnit 4.1 undersøges først tidsperioden *før* og *efter* reguleringsperioden. Derefter underkastes samspillet mellem udtagning og regulering *under* reguleringsperioden en nærmere analyse i afsnit 4.2.

4.1 Behandlingen af investeringsgoder før og efter reguleringsperioden

Momsreguleringsordningen for investeringsgoder løber over 5 eller 10 år, jf. ML § 44 stk. 1 sammenholdt med MSD art. 187. Når der i dette afsnit henvises til tidsperioden efter reguleringsperioden, anvendes dette i betydningen efter udløbet af de 5 eller 10 år. Ifølge ordlyden af ML 43 stk. 1 begynder reguleringsperioden, når investeringsgodet er ”anskaffet”, mens MSD art 187 stk. 1 angiver, at der er tale om det år, hvori investeringsgodet blev ”erhvervet” eller ”fremstillet”. Man kan argumentere for, at dette umiddelbart ikke efterlader plads til, at man kan tale om en tidsperiode før reguleringsperioden, fordi reguleringsperioden begynder, så snart investeringsgodet er anskaffet, erhvervet eller fremstillet. Dog tyder praksis på, at såfremt der er tale om opførelse af fast ejendom, kan der være en tidsperiode inden reguleringsperioden, fordi reguleringsperioden her først begynder i det regnskabsår, hvori ejendommen tages i brug.¹⁰¹ I dette afsnit forstås ved ”tidsperioden før reguleringsperioden” derfor den periode, der løber fra det regnskabsår, hvori opførelsen af den faste ejendom påbegyndes, og indtil det regnskabsår, hvori ejendommen ibrugtages.

4.1.1 Før reguleringsperioden: Berigtigelse eller udtagning?

I 2019 introduceredes en praksis for berigtigelse af fradrag ved opførelse af fast ejendom før reguleringsperioden, og der opstod således en tidsperiode før reguleringsperioden.¹⁰² Momsreguleringsordningen finder i sagens natur ikke anvendelse i denne tidsperiode, men da ML § 5 ikke angiver nogen tidsmæssig begrænsning på udtagningsreglernes anvendelse, må det antages, at disse også finder anvendelse før reguleringsperioden. Det giver anledning til en række spørgsmål, når både berigtigelses- og udtagningsreglerne nu tilsyneladende kan anvendes til at tilpasse fradrag før reguleringsperioden. Særligt undersøges i det følgende, om der er tilstrækkelig hjemmel til at indføre berigtigelsesregler og i givet fald, hvordan disse skal afgrænses fra udtagningsreglerne. Som angivet i afsnit 2.3 skal det bemærkes, at berigtigelsesreglerne endnu

¹⁰¹ Der henvises til afsnit 2.3

¹⁰² Ibid.

kun er udtryk for myndighedernes forståelse af retstilstanden. Der består derfor en mulighed for, at lovgiver underkender denne.

Berigtigelsesreglerne hviler på en antagelse om, at alle momsfradrag, der er foretaget indtil ibrugtagningstidspunktet, er *foreløbige* fradrag.¹⁰³ Skattestyrelsen argumenterer for, at ibrugtagningstidspunktet markerer begyndelsen på reguleringsperioden, og at anvendelsen af den faste ejendom på dette tidspunkt udgør sammenligningsgrundlaget ved en senere regulering i fradragsretten, jf. ML §44 stk. 2, 2. pkt.¹⁰⁴ Det må medgives, at det er korrekt, at ML § 44 stk. 2, 2. pkt. angiver, at reguleringen foretages ved ændringer i fradragsretten set i forhold til fradragsretten i det regnskabsår, hvor investeringsgodet er anskaffet eller *taget i brug*. Ligeledes giver MSD art. 187 stk. 1, 2. pkt. samt stk. 2 mulighed for, at medlemsstaterne kan vælge ibrugtagningstidspunktet som begyndelsen på reguleringsperioden og bruge anvendelsen på dette tidspunkt som sammenligningsgrundlag ved en eventuel regulering. Spørgsmålet er dog, om det er korrekt at reguleringsordningen for investeringsgoder kan anvendes som hjemmel til at indføre regler om berigtigelse før reguleringsperioden.

Skattestyrelsen henviser til EU-domstolens afgørelse i sag C-791/18, Stichting Schoonzicht, som støtte for, at der kan kræves berigtigelse af fradrag på ibrugtagningstidspunktet.¹⁰⁵ I denne sag blev EU-domstolen forelagt et spørgsmål om, hvorvidt reguleringsreglerne i MSD art. 184-187 er til hinder for en national ordning, hvorefter der skal foretages én samlet tilpasning af fradrag for et investeringsgode på ibrugtagningstidspunktet.¹⁰⁶ EU-domstolen angav, at der ved besvarelsen af dette spørgsmål skal sondres mellem den generelle reguleringsregel i MSD art. 184 og reguleringsordningen for investeringsgoder i MSD art. 187.¹⁰⁷ Reguleringsordningen for investeringsgoder i MSD art. 187 indeholder ikke regler om tilpasning af foretagne fradrag på ibrugtagningstidspunktet, men behandler alene udsving i fradragsretten efter ibrugtagningen over en nærmere fastsat reguleringsperiode.¹⁰⁸ I en tidligere sag har EU-domstolen desuden fastslået, at der ikke med hjemmel i MSD art. 187 kan foretages en samlet engangsregulering efter påbegyndelsen af den obligatoriske reguleringsperiode.¹⁰⁹ Hjemlen til at foretage én samlet tilpasning eller berigtigelse på ibrugtagningstidspunktet skal derfor findes i den generelle reguleringsregel i MSD art. 184, som medlemsstaterne selv skal fastsætte nærmere bestemmelser om, jf. MSD art. 186.¹¹⁰ Domstolen besvarer derfor spørgsmålet med, at MSD art. 184-187 ikke er til hinder for en national ordning, hvor der foretages en samlet tilpasning af fradragene på ibrugtagningstidspunktet.¹¹¹

Det er også denne konklusion, som Skattestyrelsen henviser til i styresignalet.¹¹² Skattestyrelsen overser dog tilsyneladende den nuance, at mens MSD art. 187 ikke er til hinder for nationalt at indføre regler om en samlet berigtigelse på ibrugtagningstidspunktet, så er det ikke i denne artikel, men derimod i MSD art. 184, at hjemlen skal findes.¹¹³ Som beskrevet i afsnit 2.1 gør Danmark kun i begrænset omfang brug af den generelle reguleringsregel i MSD art. 184. Dette betyder bl.a., at der ikke i dansk ret er en generel hjemmel til at foretage regulering af fradrag

¹⁰³ Udkast til styresignal, s. 6

¹⁰⁴ Ibid.

¹⁰⁵ Udkast til styresignal, s. 5

¹⁰⁶ Sag C-791/18, Stichting Schoonzicht, p. 21

¹⁰⁷ Ibid., p. 37

¹⁰⁸ Ibid., p. 43-46

¹⁰⁹ Sag C-500/13, Gmina Miedzyzdroje, p. 30

¹¹⁰ Sag C-791/18, Stichting Schoonzicht, p. 48

¹¹¹ Ibid., p. 60

¹¹² Udkast til styresignal, s. 5

¹¹³ Sag C-791/18, Stichting Schoonzicht, p. 48

i nedadgående retning.¹¹⁴ En sådan hjemmel findes dog for investeringsgoder *indenfor* reguleringsperioden, jf. ML §§ 43-44. Hvis en fast ejendom opføres med henblik på momspligtigt salg, men på ibrugtagningstidspunktet anvendes til moms fritaget udlejning, vil en berigtigelse være udtryk for lige netop en regulering af fradrag i nedadgående retning. Da denne berigtigelse sker på ibrugtagningstidspunktet, dvs. lige før reguleringsperioden, er det tvivlsomt, om der er tilstrækkelig hjemmel hertil i den danske momslov.

Sammenfattende vurderes derfor, at der ikke som udgangspunkt er hjemmel i dansk ret til at indføre regler om berigtigelse. Man må dog medgive Skattestyrelsen, at den retsstilling, der søges opnået via styresignalet, er udtryk for en bedre iagttagelse af neutralitetsprincippet end den hidtidige retstilstand. Efter den hidtidige praksis vil en afgiftspligtig person kunne opnå en økonomisk fordel ved at angive, at investeringsgodet – her fast ejendom – skal anvendes til momspligtige formål og opnå fuldt fradrag, som ved en ændret hensigt til moms fritagne formål på ibrugtagningstidspunktet skal tilbagebetales i rater over 10 år. Dette står i modsætning til en afgiftspligtig person, der fra starten har til hensigt at anvende investeringsgodet til moms fritagne formål og dermed ikke kan opnå denne form for ”moms-kredit” fra staten. Via berigtigelsesreglerne ligestilles disse afgiftspligtige personer, da det fulde fradrag tilbagebetales på én gang ved ændret hensigt på ibrugtagningstidspunktet. Det kan derfor ikke afvises, at hensynet til neutralitetsprincippet kan tjene som hjemmelmæssigt grundlag for de danske berigtigelsesregler.

Selvom der kan sættes spørgsmålstegn ved det hjemmelmæssige grundlag for berigtigelsesreglerne, lader der ikke desto mindre til at være opstået en praksis herom.¹¹⁵ Det er derfor relevant at undersøge, hvordan berigtigelsesreglerne spiller sammen med udtagningsreglerne. Denne undersøgelse foretages under forudsætning af, at den retstilstand, som beskrives i udkastet til styresignal, på et tidspunkt gennemføres endeligt i dansk ret ved at lovgiver anerkender skattemyndighedernes opfattelse af retstilstanden.

Baseret på den nuværende danske praksis opstår der et klart samspil mellem reglerne om berigtigelse og regulering. Samspillet består i, at berigtigelsesreglerne anvendes til at tilpasse de *foreløbige* fradrag på ibrugtagningstidspunktet, således at der opstår et *endeligt* fradrag.¹¹⁶ Dette endelige fradrag danner grundlaget for de eventuelle efterfølgende reguleringer i reguleringsperioden. Berigtigelsesreglerne og reguleringsordningen skal altså anvendes successivt og afgrænses på denne måde fra hinanden. Derimod er afgrænsningen mellem udtagning og berigtigelse mere uklar, da styresignalet om berigtigelse ikke nævner udtagning, mens forarbejderne til lov nr. 1295 om udtagning ikke nævner berigtigelse. Der findes så vidt vides heller ingen afgørelser fra EU-domstolen om dette emne. Spørgsmålet er derfor, hvordan der bør sondres mellem udtagningsreglerne og berigtigelsesreglerne før reguleringsperioden.

Udtagnings- og berigtigelsesreglerne tjener samme formål og anvender også lignende mekanismer.¹¹⁷ Begge regelsæt medfører nemlig en engangsregulering i modsætning til momsreguleringsordningen, der løber over en længere årrække. Hvor berigtigelsesreglerne foreskriver en tilbagebetaling af allerede foretagne fradrag, baserer udtagningsmomsen sig dog på markedsværdien på udtagningsstidspunktet som afgiftsgrundlag.¹¹⁸ Dette betyder, at det som oftest vil medføre forskellige økonomiske resultater alt efter, om der skal ske berigtigelse eller betales

¹¹⁴ Olafsson/Elgaard (2021), s. 10

¹¹⁵ Der henvises til afsnit 2.3

¹¹⁶ Udkast til styresignal, s. 6

¹¹⁷ Der henvises til afsnit 2.2 og 2.3

¹¹⁸ Der henvises til afsnit 3.1

udtagningsmoms. Hvilken reguleringsform der er økonomisk mest fordelagtig for afgiftspligtige personer, kan ikke fastslås entydigt, da det afhænger af en række forskellige faktorer, herunder særligt vurderingen af markedsværdien.¹¹⁹

Den centrale problemstilling hvad angår sondringen mellem berigtigelse og udtagning består i følgende: Hvis hensigten med en fast ejendom under opførelsen ændres fra momspligtigt salg til moms fritaget udlejning, foretages der en berigtigelse, som nedregulerer de foreløbige fradrag til et endeligt fradrag på nul. Der kan derfor ikke ske udtagning, fordi udtagning som beskrevet i afsnit 2.2 forudsætter, at der har været taget fradrag. Regelsættene udelukker derfor gensidigt hinanden. Omvendt kan man dog argumentere for, at en fuldstændig overgang fra momspligtige til moms fritagne formål efter dansk praksis også udløser udtagningsbeskatning, jf. ML § 5 stk. 1. Der er ikke umiddelbart noget til hinder for, at en sådan overgang kan bestå i en hensigtsændring under opførelsesfasen. Derfor bør udtagningsreglerne også kunne anvendes i tilfælde af hensigtsændringer i opførelsesfasen forud for reguleringsperioden. Da regelsættene som beskrevet ovenfor udelukker hinanden, er der dog behov for at udvælge ét regelsæt, som regulerer den situation, hvor der sker en hensigtsændring fra momspligtigt til udelukkende moms fritaget anvendelse under opførelsen af en fast ejendom.

På den ene side er det overflødig at indføre en ny praksis om berigtigelse af fradrag, hvis man ønsker at kunne foretage regulering af fradrag i perioden forud for momsreguleringsordningen, fordi der allerede findes det veletablerede regelsæt om udtagning, hvis anvendelsesområde kan udstrækkes til også at omfatte perioden før momsreguleringsordningen. Udtagningsbeskatning er godt nok ikke udtryk for en fradragskorrektur, men er dog blevet tilvalgt af EU-lovgiverne for at gøre reglerne mere enkle.¹²⁰ Det kan diskuteres, hvorvidt udtagningsreglerne reelt er enkle, men ikke desto mindre må det umiddelbart antages, at det ville have været mere enkelt ”kun” at skulle administrere to regelsæt – udtagning og regulering – fremfor at introducere et tredje regelsæt om berigtigelse. Det samme gælder også for afgiftspligtige personer, der må antages at skulle bruge flere økonomiske ressourcer på at orientere sig i retstilstanden. Ligeledes taler hensynet til retssikkerheden for, at berigtigelsesreglerne ikke burde anvendes, fordi det er tvivlsomt, om der er hjemmel hertil.

På den anden side kan man argumentere for, at berigtigelsesreglerne er *lex specialis*, hvad angår fradragsregulering af fast ejendom forud for momsreguleringsordningen, fordi berigtigelsesreglerne meget specifikt vedrører dette retsområde, mens udtagningsreglerne har et mere generelt anvendelsesområde. Derudover kan man også diskutere, hvorvidt det overhovedet er muligt at foretage udtagning på baggrund af de *foreløbige* fradrag, der er taget i perioden indtil ibrugtagningstidspunktet. Udtagningsbeskatning forudsætter, at der har været taget fradrag, og dette fradrag bliver først endeligt fastlagt på ibrugtagningstidspunktet, hvorfor udtagningsreglerne først kan anvendes herefter. Hvis denne argumentation lægges til grund, kan udtagningsreglerne ikke anvendes i perioden før momsreguleringsordningen. Der opstår derfor en sondring mellem udtagning og berigtigelse, hvorefter udtagningsreglerne regulerer en ændret anvendelse efter ibrugtagningstidspunktet, mens berigtigelsesreglerne regulerer en ændret anvendelse før ibrugtagningstidspunktet.

For at nuancere problemstillingen yderligere skal det bemærkes, at berigtigelsesreglerne umiddelbart kun beskæftiger sig med en hensigtsændring mellem momspligtigt salg af fast ejendom og moms fritaget udlejning af samme.¹²¹ Det betyder, at det er uklart, hvordan det skal håndteres, hvis hensigtsændringen indebærer, at den faste ejendom i stedet for momspligtigt salg skal

¹¹⁹ Ibid.

¹²⁰ Olafsson/Elgaard (2021), s. 10

¹²¹ Udkast til styresignal, s. 1

anvendes til private formål. Det er afgørende for overholdelsen af neutralitetsprincippet, at der hverken ved overgang til momsfratagne eller private formål kan ske et afgiftsfrit endeligt forbrug. Det er derfor nærliggende at foreslå, at udtagningsreglerne skal finde anvendelse i denne situation, da de netop omfatter privat brug, jf. ML § 5 stk. 1. Der vil derfor opstå et samspil mellem berigtigelse og udtagning, hvorefter berigtigelse skal anvendes ved en hensigtsændring til momsfratagne formål, mens udtagningsreglerne skal anvendes ved en hensigtsændring til private formål. En sådan retstilstand vil dog kun bidrage til at øge kompleksiteten af den momsretlige regulering af investeringsgoder. Derfor anbefales det i stedet, at såfremt berigtigelsesreglerne trods den hjemmelmæssige usikkerhed skal anvendes fremover, bør anvendelsesområdet udvides til også at omfatte en hensigtsændring til privat brug.

4.1.2 Efter reguleringsperioden: Udtagning

Investeringsgoder har i praksis hidtil ikke været omfattet af udtagningsreglerne efter reguleringsperioden. Retstilstanden har været, at afgiftspligtige personer efter udløbet af den 5/10-årige reguleringsperiode frit har kunne lade investeringsgodet overgå til momsfrataget eller privat anvendelse. Principielt har investeringsgoder dog hele tiden været omfattet af udtagningsreglerne efter reguleringsperioden, jf. den afskaffede ML § 8 stk. 2 modsætningsvist. I praksis har den 5-årige lineære afskrivning af afgiftsgrundlaget i ML §28 stk. 4 dog medført, at der ikke er sket udtagningsbeskatning. Afskaffelsen af ML § 28 stk. 4 betyder, at retstilstanden fremover er, at afgiftspligtige personer efter udløbet af den 5/10-årige reguleringsperiode kan blive udtagningsbeskattet, når et investeringsgode overgår fuldstændig til momsfrataget eller privat anvendelse, jf. ML § 5 stk. 1. Som angivet i afsnit 2.4.1 er der efter reguleringsperiodens udløb ligeledes mulighed for at blive udtagningsbeskattet ved delvis udtagning, jf. ML § 5 stk. 4. Såfremt der sker delvis udtagning – dvs. udtagning af anvendelsen af investeringsgodet – vil der dog kun blive pålagt udtagningsmoms, hvis godet anvendes til private formål, jf. ML § 5 stk. 4. Det betyder i praksis, at det efter udløbet af reguleringsperioden er muligt at lade et investeringsgode overgå fra 100% momspligtige formål til 10% momspligtige formål uden at dette har momsmæssige konsekvenser. Forskellen mellem fuldstændig udtagning efter ML § 5 stk. 1 og delvis udtagning efter ML § 5 stk. 4 diskuteres nærmere i afsnit 4.2.1.2.

I modsætning til de danske berigtigelsesregler er det hjemmelmæssige grundlag for at kræve udtagningsbeskatning efter reguleringsperioden mindre problematisk. EU-domstolen har således i sag C-229/15, Mateusiak, forholdt sig til et spørgsmål om, hvorvidt der efter udløbet af reguleringsperioden for en fast ejendom kan ske udtagningsbeskatning, når ejendommen i forbindelse med ophør af virksomhed overgår til privat brug.¹²² EU-domstolen udtalte, at der efter udløbet af reguleringsperioden kan ske udtagningsbeskatning, såfremt varen har en restværdi på udtagningsstidspunktet.¹²³ Dermed underkendte EU-domstolen det af sagsøger fremlagte argument om, at fradraget ”forbruges” under momsreguleringsperioden, og at det vil være i strid med neutralitetsprincippet at gennemføre udtagningsbeskatning efter reguleringsperioden.¹²⁴ Domstolen lagde særlig vægt på, at selvom der er stor lighed mellem formålet med momsreguleringsordningen og udtagningsreglerne, så udelukker regelsættene ikke hinanden.¹²⁵ Mens momsreguleringsordningen er en bagudrettet korrekturmekanisme, der regulerer et tidligere foretaget fradrag, så er udtagningsreglerne baseret på en forudsætning om, at en ny afgiftspligtig transaktion finder sted.¹²⁶ Domstolen bemærkede, at hvis ejendommens overgang til privat brug ikke blev udtagningsbeskattet, ville der i strid med udtagningsreglernes formål kunne ske

¹²² Sag C-229/15, Mateusiak, p. 22

¹²³ Ibid., p. 39-40

¹²⁴ Sag C-229/15, Mateusiak, p. 17 + 21

¹²⁵ Ibid., p. 32-35

¹²⁶ Ibid., p. 36-37

et afgiftsfrit endeligt forbrug, når ejendommen stadig repræsenterer en værdi på udtagnings-tidspunktet.¹²⁷

Sagen vedrørte konkret MSD art. 18 litra c, som er en særlig bestemmelse, der giver medlems-staterne mulighed for at udtagningsbeskatte de varer, som en erhvervsdrivende ligger inde med ved ophør af virksomheden, og som antages at blive overført til privat brug. Selvom EU-dom-stolen forholder sig til udtagningsbeskatning af en fast ejendom, må afgørelsen derfor gælde for alle typer af investeringsgoder. Dog kan man indvende, at ikke alle investeringsgoder efter deres art er egnede til privat brug, hvorfor antagelsen om, at varer ved en virksomheds ophør overføres til privat brug kan medføre en uforholdsmæssig hård beskatning af en afgiftspligtig person, hvis der ved ophøret af virksomheden ikke er nogen hensigt om at anvende et konkret investeringsgode til private formål. For at forhindre et afgiftsfrit endeligt forbrug og sikre neu-tralitetsprincippet vurderes det dog, at det er en nødvendighed at pålægge udtagningsmoms i denne situation, selvom der ikke foreligger en hensigt om privat brug.

Derudover kan man indvende, at MSD art. 18 litra c ikke er direkte implementeret i den danske momslov. Man kan derfor overveje, om Domstolens afgørelse også omfatter udtagning efter reguleringsperioden i andre tilfælde end ved udtagning som følge af ophør af virksomhed, jf. MSD art. 18 litra c. Det bemærkes, at EU-domstolens afgørelse i høj grad hviler på en formåls-fortolkning af MSD art. 18 litra c, der har til formål at hindre et momsfrit endeligt forbrug af varer, der har været anskaffet med fradragsret.¹²⁸ Dette formål er sammenfaldende med formål-et for udtagningsreglen for varer i MSD art. 16 og ML § 5. Derudover har udtagningsreglerne som nævnt ovenfor principielt hele tiden kunnet anvendes efter reguleringsperioden, hvilket også fremgår af praksis.¹²⁹ Sammenfattende vurderes det derfor, at der også udenfor MSD art. 18 litra c er tilstrækkelig hjemmel til at opkræve udtagningsmoms efter udløbet af regulerings-perioden.

Afslutningsvist kan det konkluderes, at udtagningsreglerne og momsreguleringsordningen ikke udelukker hinanden, selvom de overordnet set tjener samme formål. De to regelsæt spiller sam-men på den måde, at de kan anvendes successivt, hvilket indebærer, at der fremover kan ske udtagningsbeskatning efter udløbet af momsreguleringsperioden under forudsætning af, at in-vesteringsgodet har en restværdi på dette tidspunkt. Spørgsmålet er herefter, om den betragt-ning, at regelsættene ikke udelukker hinanden, ligeledes betyder, at de kan anvendes samtidig under reguleringsperioden. Dette undersøges i afsnit 4.2.

4.2 Behandlingen af investeringsgoder under reguleringsperioden

Investeringsgoder har hidtil været undtaget fra udtagningsbeskatning under momsregulerings-perioden, jf. ML § 8 stk. 2. Afskaffelsen af ML § 8 stk. 2 betyder, at der i dansk ret opstår et samspil mellem udtagning og regulering som beskrevet i afsnit 2.4.1. Fremover vil der således skulle betales udtagningsmoms, hvis et investeringsgode under reguleringsperioden overgår fuldstændigt til momsfritaget eller privat anvendelse, jf. ML § 5 stk. 1. Hvis investeringsgodet kun overgår delvist til momsfritaget eller privat anvendelse, vil der ikke skulle betales udtag-ningsmoms, men derimod foretages regulering, jf. ML § 43 stk. 3. Denne nye retstilstand giver anledning til at undersøge samspillet mellem udtagning og regulering nærmere. I det følgende undersøges samspillet mellem udtagning og regulering derfor i et EU-retligt perspektiv med henblik på at vurdere, om de danske regler er konforme med EU-retten og herunder særligt det momsretlige neutralitetsprincip.

¹²⁷ Ibid., p. 39

¹²⁸ Ibid. Se også sag C-142/12, Marinov, p. 27

¹²⁹ Se fx SKM2001.455.LSR

4.2.1 Udtagning i reguleringsperioden

Bestemmelserne om momsregulering og udtagning i MSD er umiddelbart ikke til hinder for, at medlemslandene kan indføre regler om udtagning i reguleringsperioden. Der er således hverken i MSD art. 16 om udtagning af varer eller MSD art 187-189 om momsreguleringsordningen noget i bestemmelsernes ordlyd, der direkte forbyder medlemsstaterne at opkræve udtagningsmoms under reguleringsperioden. Ligeledes har EU-domstolen som beskrevet i afsnit 4.1.2 fastslået, at udtagningsreglerne og momsreguleringsordningen ikke udelukker hinanden. Denne konklusion gælder i hvert fald, når de to regelsæt anvendes successivt. Dette betyder dog ikke nødvendigvis, at det er i overensstemmelse med EU-retten at kræve udtagningsbeskatning under reguleringsperioden. Baseret på praksis fra EU-domstolen kan man udlede to centrale problemstillinger, hvad angår udtagningsstransaktioner under reguleringsperioden: for det første hvorvidt en udtagningsstransaktion kan udgøre en levering i reguleringsperioden og for det andet, hvad der præcist udgør udtagning under reguleringsperioden. I afsnit 4.2.1.1 og afsnit 4.2.1.2 underkastes disse problemstillinger en nærmere analyse.

4.2.1.1 Udgør udtagning en levering i reguleringsperioden?

Spørgsmålet om, hvorvidt en udtagningsstransaktion kan udgøre en levering i reguleringsperioden, er centralt. I tilfælde af, at udtagning ikke udgør en reguleringssituation, kan man drage tvivl om det hjemmelsmæssige grundlag for at indføre udtagningsbeskatning i reguleringsperioden, fordi det vil medføre, at neutralitetsprincippet brydes. Dette skyldes, at det som beskrevet i afsnit 3.2 er af afgørende betydning for overholdelsen af neutralitetsprincippet, at der indrømmes fradragsret ved udtagning, og dette kan opnås via momsreguleringsordningen. Det fremgår i den forbindelse af ML § 43 stk. 3 nr. 3 om regulering i tilfælde af levering, at ”Dette gælder også ved udtagning (...)”. Den danske lovgiver sidestiller således en udtagningsstransaktion med en levering, som udløser reguleringsforpligtelsen, og dermed giver fradrag i det omfang, at udtagningsstransaktionen er momspligtig.

Det er derfor vigtigt at afklare, om der er hjemmel til at klassificere en udtagningsstransaktion som en levering i reguleringsperioden. I momssystemdirektivet behandles dette i MSD art. 188. Der er ikke umiddelbart noget i ordlyden af MSD art. 188, der bidrager nærmere til at fastlægge begrebet ”levering i reguleringsperioden”, og det kan derfor ikke afvises, at en udtagningsstransaktion kan udgøre en sådan levering. Ligeledes er medlemsstaterne i MSD art. 189 tillagt et vist skøn ved implementeringen af momsreguleringsordningen, hvilket også taler for, at medlemsstaterne kan vælge at klassificere en udtagningsstransaktion som en levering i reguleringsperioden. EU-domstolen har dog i sag C-63/04, *Centralan Property*, forholdt sig til et spørgsmål om, hvornår en transaktion udgør en levering i reguleringsperioden, jf. MSD art. 188. I denne sag fortolker EU-domstolen begrebet ”levering i reguleringsperioden” i overensstemmelse med ”levering af varer” i MSD art. 14 stk. 1 og ikke i overensstemmelse med ”levering af varer mod vederlag” i MSD art. 2 stk. 1 litra a.¹³⁰ Levering af en vare i MSD art. 14's forstand skal forstås som enhver form for overdragelse af retten til som ejer at råde fra én person til en anden person.¹³¹ Bestemmelsen udelukker derfor ikke direkte udtagning.

Der er dog flere overvejelser, som taler imod, at udtagning kan udgøre en levering i reguleringsperioden. For det første fortolker EU-domstolen en ”levering i reguleringsperioden” som ”levering af varer” efter MSD art. 14 og ikke som ”levering af varer mod vederlag”, som udtagningsstransaktioner sidestilles med, jf. MSD art. 16. For det andet er der den væsentlige detalje mht. udtagning, at grundlaget for at pålægge en afgiftspligtig person udtagningsbeskatning består i at *sidestille* udtagningsstransaktionen med en levering mod vederlag, jf. MSD art. 16

¹³⁰ Sag C-63/04, *Centralan Property*, p. 62. Se også Christensen m.fl. (2021), s. 5

¹³¹ Sag C-63/04, *Centralan Property*, p. 62

sammenholdt med MSD art. 2 stk. 1 litra a. Man kan derfor argumentere for, at når udtagningstransaktionen ikke udgør en levering, men alene sidestilles hermed, kan udtagning ikke udgøre en ”levering i reguleringsperioden”, jf. MSD art. 188. Dette skyldes, at MSD art. 188 ifølge ordlyden kun omfatter reelle leveringer og ikke nævner transaktioner, der sidestilles hermed.

Derudover består der også et problem mellem den grundlæggende definition af ”levering af varer” som overdragelse af retten til som ejer at råde og selve udtagningstransaktionens karakteristika. Man kan fortolke EU-domstolens udtalelser i sag C-64/04 således, at enhver disposition kan udgøre en ”levering i reguleringsperioden”, såfremt dispositionen indebærer en overdragelse af retten til som ejer at råde fra én person til en anden person.¹³² På den baggrund kan man argumentere for, at udtagning kan udgøre en levering i reguleringsperioden, hvis udtagningen indebærer en overdragelse af retten til som ejer at råde. En klassisk udtagningstransaktion består dog i, at en afgiftspligtig fysisk person anvender et gode fra sin virksomhed til private formål, hvorfor der ikke sker overdragelse af retten til som ejer at råde fra én person til en anden person. Det samme gør sig gældende, hvis der eksempelvis er tale om en afgiftspligtig juridisk person, som overfører et investeringsgode fra momspligtig til momsfritaget brug, idet ejerskabet til godet fortsat er hos den afgiftspligtige person.

Samlet set er det hjemmelsmæssige grundlag for at klassificere udtagning som en ”levering i reguleringsperioden” efter MSD art. 188 derfor usikkert. Dette udgør et problem for lovgiver, for hvis udtagning ikke udgør en levering, mangler der hjemmel til at foretage fradragsregulering i forbindelse med en udtagningstransaktion, og der vil derfor kunne opstå et brud på neutralitetsprincippet.¹³³ Hvis eksempelvis en fast ejendom udtages til momsfritagne formål i år 2 efter ibrugtagningen, vil der skulle betales udtagningsmoms baseret på ejendommens markedsværdi på udtagningstidspunktet, mens der ikke er mulighed for at regulere fradraget i opadgående retning, fordi udtagningen ikke betragtes som en levering i reguleringsperioden. Dette er i hvert fald tilfældet, så længe det er uklart, om udtagning udgør en levering i reguleringsperioden efter MSD art. 188.

4.2.1.2 Hvad forstås ved udtagning i reguleringsperioden?

Som beskrevet i afsnit 2.4.1 foreligger der efter de nye danske regler udtagning af et investeringsgode under reguleringsperioden, når investeringsgodet overgår fuldstændigt til momsfritagne eller private formål, mens en tilsvarende delvis overgang skal håndteres via momsreguleringsmekanismen. Der opstår således en sontring mellem fuldstændig og delvis udtagning, som lovgiver anvender til at afgrænse udtagningsreglerne fra momsreguleringsordningen. Spørgsmålet er dog, om den danske lovgivers forståelse af udtagningsbegrebet under reguleringsperioden er i overensstemmelse med EU-retten.

EU-domstolen har i sag C-184/04, Uudenkaupungin Kaupunki, forholdt sig til, hvornår der foreligger udtagning i reguleringsperioden.¹³⁴ Domstolen fastslår det vigtige udgangspunkt, at selvom der er et vist sammenfald i formålet med og anvendelsesområdet for regulerings- og udtagningsreglerne, så er begge regelsæt obligatoriske.¹³⁵ EU-domstolen udtaler videre, at udtagningsreglerne kun skal anvendes, hvis godet overgår til privat brug, men ikke hvis godet overgår til anvendelse i en momsfritaget virksomhed.¹³⁶ Det betyder, at EU-domstolen i modsætning til den danske lovgiver umiddelbart sondrer mellem udtagning og regulering ved at angive, at udtagningsreglerne skal anvendes, hvis investeringsgodet henføres til privat brug,

¹³² Ibid.

¹³³ Der henvises til afsnit 3.2

¹³⁴ Sag C-184/04, Uudenkaupungin Kaupunki, p. 23

¹³⁵ Sag C-184/04, Uudenkaupungin Kaupunki, p. 29

¹³⁶ Ibid., p. 33

mens reguleringsreglerne skal bruges, hvis investeringsgodet beholdes indenfor virksomhedsformuen.¹³⁷ Denne sondring skaber et klart samspil mellem udtagning og regulering under reguleringsperioden, som består i, at udtagnings- og reguleringsreglerne har samme anvendelsesområde, men adskiller sig ved at skulle anvendes under forskellige omstændigheder. Dette synspunkt støttes også i litteraturen. Eksempelvis er van Doesum m.fl. (2020) af den opfattelse, at reguleringsordningen principielt kun kan anvendes til at regulere momspligtige og -fritagne transaktioner, mens udtagningsreglerne skal anvendes i tilfælde af privat brug.¹³⁸ I dansk praksis kan en overførsel til momsfrataget eller privat brug derimod både udgøre en reguleringsituation eller udtagning.¹³⁹ Der kan derfor sættes spørgsmålstegn ved den danske praksis, hvorefter der i reguleringsperioden i stedet sondres mellem udtagning og regulering ved at fokusere på, om overførslen væk fra den momspligtige anvendelse sker fuldstændigt eller delvist.¹⁴⁰ Dette undersøges i det følgende.

EU-domstolens udtalelser i sag C-184/04, Uudenkaupungin Kaupunki, kan medføre tvivl om, hvorvidt der kun er tale om udtagning ved overgang til privat brug. Som beskrevet i afsnit 2.2 angiver MSD art. 16, at der foreligger udtagning af en vare, når varen overføres til privat brug for den afgiftspligtige person eller ”til et for virksomheden uvedkommende formål”. Dette står i modsætning til ML §5 stk. 1, som angiver, at der foreligger udtagning af en vare, når varen overføres til privat brug eller til formål ”som ikke vedrører den registreringspligtige virksomhed”. Forskellen mellem disse begreber har været genstand for flere undersøgelser.¹⁴¹ Grundlæggende kan man argumentere for, at ordlyden af de to bestemmelser medfører, at mens der efter den danske ML § 5 stk. 1 kan ske udtagning ved en vares overgang til en momsfrataget aktivitet, så vil dette ikke medføre udtagningsbeskatning efter MSD art. 16. Dette skyldes, at momsfratagne aktiviteter ikke er ”virksomheden uvedkommende”, hvis man tolker ”virksomheden” som den samlede økonomiske virksomhed, der består dels i en momspligtig og dels i en momsfrataget aktivitet.¹⁴² Det er derfor korrekt, når EU-domstolen udtaler, at udtagningsreglen i MSD art. 16 kan bruges ved et investeringsgodes overgang til private formål, men ikke finder anvendelse, hvis godet overgår til momsfratagne formål.

I MSD art. 18 stk. 1 litra b er medlemsstaterne dog givet mulighed for at sidestille udtagning til en ”ikke-afgiftspligtig form for virksomhed” med levering mod vederlag. Det er blevet fremhævet i litteraturen, at der principielt er forskel mellem en ikke-afgiftspligtig virksomhed og en momsfrataget virksomhed.¹⁴³ Denne forskel består i, at en momsfrataget virksomhed også er en afgiftspligtig virksomhed, som dog konkret ikke pålægges moms.¹⁴⁴ Selvom ordlyden kunne have været mere præcis, kan der dog ikke være tvivl om, at formålet med MSD art. 18 stk. 1 litra b er at udtagningsbeskatte en vares overførsel til momsfrataget virksomhed, da bestemmelsen ellers ikke ville adskille sig fra MSD art. 16. Ligeledes er formålet med udtagningsbeskatning som beskrevet i afsnit 2.2 at forhindre et afgiftsfrit endeligt forbrug af varer og ydelser, der har været anskaffet med fradragsret. Samlet set vurderes det derfor, at det er i overensstemmelse med EU-retten, at Danmark i ML §5 stk. 1 også udtagningsbeskatter en vares overgang til momsfrataget brug og ikke kun privat brug.

Spørgsmålet er derfor, om EU-domstolens udtalelse i sag C-184/04, Uudenkaupungin Kaupunki, om at der kun foreligger udtagning ved privat brug, ikke er af relevans for de nye

¹³⁷ Ibid., p. 34

¹³⁸ Van Doesum m.fl. (2020), s. 449-450

¹³⁹ Der henvises til DJV D.A 4.3.5 og D.A.11.7.4.5.1

¹⁴⁰ Der henvises til afsnit 2.4.1

¹⁴¹ Se fx Jensen (2004), s. 228 ff. og Olafsson/Elgaard (2021), s. 16 ff.

¹⁴² Ibid.

¹⁴³ Van Doesum m.fl. (2020), s. 141

¹⁴⁴ Ibid.

danske udtagningsregler, fordi udtalelsen baserer sig på MSD art. 16 og ikke inddrager MSD art. 18 stk. 1 litra b. EU-domstolen angiver, at udtagningsreglerne kun skal bruges i tilfælde af, at investeringsgodet overgår til privat brug ”men ikke i det tilfælde, at godet overgår til *anvendelse* til en afgiftsfritaget virksomhed”.¹⁴⁵ Her skal reguleringsordningen i stedet anvendes. Dette svarer til den danske sondring som beskrevet i afsnit 2.4.1, hvorefter en fuldstændig udtagning af selve investeringsgodet skal behandles efter udtagningsreglerne, mens en delvis udtagning – dvs. udtagning af *anvendelsen* af godet – skal behandles efter reguleringsreglerne.¹⁴⁶ Udtagning af anvendelsen af et investeringsgode behandles i ML § 5 stk. 4, der er implementeringen af MSD art. 26 stk. 1 litra a.

Det fremgår af både MSD art. 26 stk. 1 og ML § 5 stk. 4, at *anvendelse* af varer sidestilles med udtagning af en ydelse, når varen anvendes til *privat brug* eller *virksomheden uvedkommende formål*. Sidstnævnte fortolkes som beskrevet ovenfor som formål, der hverken vedkommer den momspligtige eller momsfritagne del af en samlet økonomisk virksomhed. Det betyder, at der kun skal ske udtagningsbeskatning ved anvendelse af en vare til private formål, mens anvendelse til momsfritagne formål ikke udgør en momspligtig udtagningstransaktion.¹⁴⁷ For at opsummere indebærer det, at i tilfælde af en fuldstændig udtagning vil der blive pålagt udtagningsmoms både ved overgang til momsfritagne og private formål, jf. ML § 5 stk. 1, mens der i tilfælde af en delvis udtagning – dvs. udtagning af anvendelsen af godet, jf. ML § 5 stk. 4 – kun vil blive pålagt udtagningsmoms ved overgang til private formål.

I praksis vil der dog som tidligere beskrevet i afsnit 2.4.1 aldrig forekomme delvis udtagning i reguleringsperioden, fordi dette i stedet behandles som en reguleringsituation.¹⁴⁸ Der følger dog ikke af momsreguleringsreglerne i ML §§ 43-44 nogen sondring mellem, om den ændrede anvendelse sker til momsfritagne eller private formål, og der skal derfor ske regulering i begge tilfælde.¹⁴⁹ Det betyder, at hvor myndighederne efter udtagningsreglerne er afskåret fra at kræve beskatning ved *anvendelse* til momsfritagne formål, så opnår de alligevel indirekte mulighed for at ”beskatte” denne situation ved i stedet at bruge reguleringsreglerne, som ikke sondrer mellem, om investeringsgodet anvendes til momsfritagne eller private formål. Man kan derfor argumentere for, at myndighederne på denne måde omgår ML § 5 stk. 4 og MSD art. 26 stk. 1 under reguleringsperioden.

Spørgsmålet om, hvornår der er sket udtagning i reguleringsperioden, er vigtigt, men samtidig komplekst at besvare. I sag C-184/04, Uudenkaupungin Kaupunki, angav EU-domstolen, at der skal ske udtagningsbeskatning ved et investeringsgodes overgang til privat brug, mens en fortsat anvendelse til afgiftsfri virksomhed skal håndteres af reguleringsordningen.¹⁵⁰ Det må dog særligt med hjemmel i MSD art. 18 stk. 1 litra b konkluderes, at der er tilstrækkelig hjemmel til at gennemføre udtagningsbeskatning både ved overgang til privat og momsfritaget brug, hvilket er tilfældet i Danmark. Dette skaber et behov for at sondre mellem udtagning og regulering på en anden måde end ved at fokusere på det formål, som investeringsgodet anvendes til. I de nye danske regler sondres der i stedet mellem, om investeringsgodet overgår *fuldstændigt* eller *delvist* til private eller momsfritagne aktiviteter. I det første tilfælde skal der ske udtagningsbeskatning, jf. ML § 5 stk. 1, mens der i det andet tilfælde skal ske momsregulering, jf. ML § 43 stk. 3. Da EU-domstolen ikke forholder sig til en sådan sondring i sag C-184/04

¹⁴⁵ Sag C-184/04, Uudenkaupungin Kaupunki, p. 33

¹⁴⁶ L 27 s. 14-15. Se også Christensen m.fl. (2021), s. 3 samt høringskema til L 27, s. 26

¹⁴⁷ Se også D.A.4.3.4

¹⁴⁸ Der kan dog forekomme delvis udtagning efter reguleringsperioden. Se D.A.4.3.4

¹⁴⁹ Ibid., D.A.11.7.4.5.1

¹⁵⁰ Sag C-184/04, Uudenkaupungin Kaupunki, p. 33

eller – så vidt vides – i andre sager, kan det ikke med sikkerhed konkluderes, om denne son-
dring er konform med EU-retten eller ej. Det kan dog kritiseres, at den danske lovgiver som
beskrevet ovenfor omgår ML § 5 stk. 4 i reguleringsperioden, således at denne bestemmelse
ikke har et anvendelsesområde under reguleringsperioden. Dette taler imod, at EU-domstolen
vil godkende den danske sondring mellem udtagning og regulering.

På trods af den hjemmelsmæssige uklarhed bliver det med den nuværende retstilstande frem-
over afgørende at definere, hvornår et investeringsgode er udtaget fuldstændigt efter ML § 5
stk. 1. Det kan eksempelvis overvejes, om en fast ejendom vil blive betragtet som overgået
fuldstændigt til momsfrataget udlejning, hvis ejendommen som en biaktivitet også bruges til
reklameplads eller indeholder et betalingsvaskeri. Af hensyn til specialets omfang undersøges
dette ikke yderligere her.¹⁵¹

4.2.2 Bør regulering gå forud for udtagning?

Som følge af afskaffelsen af ML § 8 stk. 2 opstår der som beskrevet i afsnit 4.2.1.2 et komplekst
samspil mellem udtagning og regulering under reguleringsperioden, herunder spørgsmål om
det hjemmelsmæssige grundlag. Man kan derfor diskutere, om lovgiver burde opretholde ML
§ 8 stk. 2 og lade momsregulering gå forud for udtagningsreglerne for at sikre en større rets-
sikkerhed og undgå uoverensstemmelser med det EU-retlige hjemmelsgrundlag.

På den ene side kan man med henvisning til sag C-184/04, Uudenkaupungin Kaupunki, argu-
mentere for, at når både udtagnings- og reguleringsreglerne er bindende og obligatoriske ord-
ninger, kan medlemsstaterne ikke frit vælge kun at lade det ene regelsæt – momsregulering –
gælde i en periode.¹⁵² Derudover er der ikke noget i ordlyden af hverken ML § 5 og MSD art.
16 eller ML §§ 43-44 og MSD art. 187-189 der direkte udelukker, at begge regelsæt kan an-
vendes på samme tid. Trods enslydende formål er der også forskel på de økonomiske mekanis-
mer, som anvendes ved udtagning og regulering. Lovgiver vil i den forbindelse kunne argu-
mentere for, at den hidtidige suspension af udtagningsreglerne under reguleringsperioden med-
fører en u hensigtsmæssig retsstilling, hvor en afgiftspligtig person, der udtager et investerings-
gode til privat brug, stilles bedre end andre forbrugere.¹⁵³ Dette skyldes, at den afgiftspligtige
person efter de hidtidige regler i denne situation kunne ”nøjes” med at regulere momsfradraget
i modsætning til en forbruger, der ved anskaffelsen af et tilsvarende gode skal betale moms af
værdien på købstidspunktet. Det må medgives, at det set fra et økonomisk synspunkt giver
mening at pålægge udtagningmoms i denne situation, fordi udtagningmomsen er udtryk for
en levering mod vederlag, der sker til markedsværdien på udtagningstidspunktet. Udtagnings-
reglernes økonomiske mekanisme er derfor som beskrevet i afsnit 3.2 velegnet til at sidestille
forbrugere og afgiftspligtige personer, der udtager investeringsgoder til privat brug. Regule-
ringsreglernes økonomiske mekanisme, som består i regulering af fradrag, er derimod mere
egnet til at ligestille to afgiftspligtige personer, som anvender et gode til hhv. momspligtige og
momsfritagne formål. I et økonomisk perspektiv kan det derfor give mening at anvende udtag-
nings- og reguleringsreglerne på samme tid. Derudover bør der også tages hensyn til, at moms-
reguleringsordningen som beskrevet i afsnit 2.1 principielt kun finder anvendelse, når der sker

¹⁵¹ Der kan dog henvises til SKM2021.195.SR, hvor Skatterådet i en sag vedr. togsæt fastslog, at der ikke skal
betales udtagningmoms ved togsættens overgang til momsfrataget anvendelse, idet der ligeledes skete moms-
pligtigt salg af reklameplads på togene. Det fremgår ikke, hvor store indtægter reklamepladsen genererede.

¹⁵² Sag C-184/04, Uudenkaupungin Kaupunki, p. 29

¹⁵³ L 27, s. 28

ændringer i ratioen mellem investeringsgodets anvendelse til hhv. momspligtige- og momsfritagne aktiviteter.¹⁵⁴ Der er derfor behov for samtidig at kunne anvende udtagningsreglerne til at håndtere et investeringsgodes overgang til privat brug.¹⁵⁵

På den anden side kan man argumentere for, at når både regulerings- og udtagningsreglerne begge kan håndtere overgang til både momsfritaget og privat brug, er det oplagt at lade ét regelsæt gå forud for at opnå en retstilstand med mindre retlig og økonomisk usikkerhed. Den retlige og økonomiske usikkerhed opstår dels, fordi der som beskrevet i afsnit 4.2.1.1 er tvivl om det hjemmelmæssige grundlag for at indføre udtagning i reguleringsperioden, dels fordi samspillet som beskrevet i afsnit 4.2.1.2 er yderst komplekst. Derudover mangler der som beskrevet i afsnit 3.1 retlig vejledning i, hvordan afgiftsgrundlaget ved udtagning skal fastsættes, hvilket gør det vanskeligt at opgøre de økonomiske konsekvenser ved udtagning. Af disse årsager bør det overvejes, om ét af regelsættene er *lex specialis* og således går forud for det andet.¹⁵⁶

Man kan argumentere for, at udtagningsreglerne er *lex specialis*, hvad angår overgang eller anvendelse til private formål, fordi det kun er udtagningsreglerne, der direkte nævner privat brug. Udtagningsreglerne nævner dog ikke specifikt investeringsgoder, men blot den mere generelle kategori ”varer”. Når investeringsgoder er underlagt en særlig momsreguleringsordning i ML §§ 43-44 og MSD art. 187-189 må denne derfor udgøre *lex specialis* for investeringsgoder. Momsreguleringsordningen for investeringsgoder beskriver klart og specifikt, hvordan og hvornår der skal ske regulering af investeringsgoder, og er ikke begrænset i sit anvendelsesområde i de 5/10 år, som ordningen dækker. Dette står i modsætning til udtagningsreglerne, der gælder bredt for alle varer og ikke specifikt nævner investeringsgoder eller vedrører en særlig periode. Hvad angår investeringsgoder i form af fast ejendom har EU-lovgiver bekræftet reguleringsreglernes forrang i MSD art. 168a stk. 1, 2. pkt., som angiver, at uanset udtagningsreglen i MSD art. 26 skal der ved ændringer i anvendelsen af den faste ejendom til momsfritagne eller private formål gøres brug af momsreguleringsordningen. På den ene side kan man argumentere for, at reguleringsreglernes forrang kun gælder specifikt over MSD art. 26 om udtagning af anvendelsen af varen. Dette er i overensstemmelse med de nye danske regler, hvorefter udtagning af anvendelsen af investeringsgodet, jf. ML § 5 stk. 4, skal håndteres af reguleringsordningen, jf. ML § 43 stk. 3. På den anden side kan man også tolke MSD art. 168a som et mere generelt udtryk for, at reguleringsordningen for investeringsgoder skal gå forud for udtagningsreglerne.

Derudover kan man også argumentere for, at det ikke er neutralt at indføre udtagning i reguleringsperioden, hvis investeringsgodet stiger i værdi, fordi der i dette tilfælde kan opstå en situation, hvor udtagningsmomsen er større end det oprindeligt foretagne fradrag.¹⁵⁷ Hensynet til overholdelsen af neutralitetsprincippet bør derfor medføre, at udtagningsreglerne ikke skal finde anvendelse i reguleringsperioden. Dette gælder i hvert fald, såfremt det ikke er muligt at opnå et tilsvarende fradrag ved udtagning, fordi udtagning ikke kan karakteriseres som en levering i reguleringsperioden, jf. MSD art. 188.¹⁵⁸ Det kan samtidig betvivles, om den danske lovgiver ved indførelse af udtagning i reguleringsperioden har overvejet, at både momssystemdirektivet og momslovens bestemmelser om regulering og udtagning delvist bliver overflødiggjort. Dette skyldes, at reguleringsreglerne efter deres ordlyd håndterer alle former for ændret anvendelse, hvilket både indebærer en delvis eller fuldstændig ændret anvendelse. Fremover

¹⁵⁴ Van Doesum (2020), s. 449-450

¹⁵⁵ Ibid.

¹⁵⁶ Der henvises til Christensen m.fl. (2021), s. 5

¹⁵⁷ Der henvises til afsnit 3.2

¹⁵⁸ Der henvises til afsnit 4.2.1.1

vil der dog aldrig opstå en situation, hvori et investeringsgode ændrer fuldstændig anvendelse til momsfratagne eller private formål, fordi denne situation efter de nye danske regler i stedet håndteres som en udtagning. Omvendt vil der heller aldrig opstå en situation med delvis udtagning i reguleringsperioden, fordi dette i stedet behandles som en reguleringsituation på trods af, at udtagningsreglerne heller ikke i deres ordlyd er begrænset til at udgøre den fuldstændige overgang til momsfratagne eller private formål. Således er en del af regulerings- og udtagningsreglerne de facto sat ud af kraft, og det synes meget tvivlsomt, om det reelt har været EU-lovgivers hensigt at lave bestemmelser uden anvendelsesområde.¹⁵⁹ Ved i stedet at adskille de to regelsæt og lade reguleringsreglerne gå forud for udtagning opnår begge regelsæt det anvendelsesområde, som har været tiltænkt fra EU-lovgiver.

En løsning, hvor udtagningsreglerne udskydes i reguleringsperioden, vurderes samlet set at medføre en retstilstand, der både er mindre problematisk i forhold til neutralitetsprincippet og i forhold til det EU-retlige hjemmelsgrundlag, således at retssikkerheden for afgiftspligtige personer forbedres. Denne løsning må derfor anbefales. Den danske lovgiver vil sandsynligvis indvende, at formålet med de nye regler er at bringe udtagningsreglerne i overensstemmelse med momssystemdirektivet, fordi den hidtidige danske ordning, hvorefter investeringsgoder kunne udtages ”momsfrit” i reguleringsperioden, ikke var EU-konform.¹⁶⁰ Der har dog aldrig været mulighed for at ”udtage” investeringsgoder uden momsmæssige konsekvenser, fordi en ændret anvendelse – uanset om den har været hel eller delvis – er blevet håndteret af reguleringsordningen. Det vil i mange situationer blot være økonomisk fordelagtigt for lovgiver at klassificere den ændrede anvendelse som udtagning, fordi afgiftsgrundlaget ved udtagning er markedsværdien på udtagningstidspunktet i modsætning til reguleringsreglerne, der udelukkende korrigerer tidligere foretagne fradrag.¹⁶¹ Lovgiver forventer da også, at de ændrede udtagningsregler vil medføre et merprovenu.¹⁶² Som beskrevet ovenfor kan man fra et økonomisk synspunkt ligeledes indvende, at momsreguleringsreglerne er velegnede til at håndtere fradragssretten ved momsfrataget brug af et investeringsgode, mens udtagningsreglerne er velegnede til at håndtere privat brug af samme, hvorfor begge regelsæt bør kunne anvendes samtidig. Der er dog også andre økonomiske overvejelser, herunder særligt hensynet til retssikkerheden, der taler imod dette, fordi der er tvivl om hjemmelsgrundlaget.

Det konkluderes afslutningsvist, at når EU-lovgiver har valgt at indføre en særlig momsreguleringsordning for investeringsgoder, må det tages som udtryk for, at EU-lovgiver har afvist alle ovenstående hensyn og har fundet, at det i en vis tidsperiode efter anskaffelsen er hensigtsmæssigt at anvende en reguleringsordning til at håndtere investeringsgoders særlige fradragssmæssige karakter. Derfor bør momsreguleringsordningen for investeringsgoder gå forud for udtagningsreglerne under reguleringsperioden.

4.3 Delkonklusion

Investeringsgoder er underlagt regler om regulering, udtagning og berigtigelse. Samspelet mellem og hjemmelsgrundlaget for de tre reguleringsformer er komplekst og i flere henseender endnu uafklaret. Før reguleringsperioden er investeringsgoder underlagt berigtigelses- og udtagningsreglerne. Det hjemmelsmæssige grundlag for berigtigelsesreglerne er endnu tvivlsomt, ligesom det er uafklaret, om de også finder anvendelse, når investeringsgodet overgår til private formål. Såfremt dette ikke er tilfældet, bør berigtigelsesreglernes anvendelsesområde af hensyn til overholdelsen af neutralitetsprincippet enten udvides til også at omfatte private formål eller,

¹⁵⁹ Se også høringsskema til L 27, s. 32-33

¹⁶⁰ Skatteudvalget 2019/20, L27, L27A, L27B, Skatteministerens svar på spg. 4. Se også Christensen m.fl. (2021), s. 5

¹⁶¹ Der henvises til afsnit 3.1

¹⁶² L 27, s. 18

alternativt, skal udtagningsreglerne finde anvendelse. Såfremt det hjemmelsmæssige grundlag for berigtigelsesreglerne bliver afklaret, anbefales den første løsning. *Efter* reguleringsperioden er investeringsgoder i overensstemmelse med EU-retten udelukkende underlagt udtagningsreglerne. *Under* reguleringsperioden er investeringsgoder underlagt udtagnings- og reguleringsreglerne. Samspillet mellem disse regelsæt er baseret på en sondring mellem delvis og fuldstændig udtagning, hvorefter kun en fuldstændig udtagning efter de nye danske regler vil medføre udtagningsbeskatning. Det er dog tvivlsomt, om der er tilstrækkelig hjemmel til at indføre udtagning i reguleringsperioden, dels fordi det er uklart, om udtagning kan udgøre en levering i reguleringsperioden, dels fordi både udtagnings- og reguleringsreglerne hermed sættes delvis ud af kraft. Derfor argumenteres for, at reguleringsordningen ud fra overvejelser om retssikkerhed bør gå forud for udtagningsreglerne.

5. Konklusion

Formålet med dette speciale er at undersøge den momsretlige regulering af investeringsgoder efter afskaffelsen af ML § 8 stk. 2 og de deraf følgende ændringer i momsloven. Investeringsgoder er i momsmæssig forstand en særlig type af varer, som er underlagt en obligatorisk momsreguleringsordning. Med vedtagelsen af lov nr. 1295 blev investeringsgoder ligeledes omfattet af udtagningsreglerne, og det blev i den forbindelse fastslået, at afgiftsgrundlaget ved udtagning er købsprisen på udtagningsstidspunktet. Derudover tyder nyere dansk praksis på, at investeringsgoder i form af fast ejendom også er omfattet af regler om berigtigelse af fradrag. Samspillet mellem de tre reguleringsformer er særdeles komplekst og giver anledning til at overveje det EU-retlige hjemmelsgrundlag, herunder særligt det momsretlige neutralitetsprincip.

Med udgangspunkt i den obligatoriske momsreguleringsordning kan der identificeres tre tidsperioder, som kan bruges til at sondre mellem reguleringsformerne og undersøge deres indbyrdes samspil: tidsperioden *før*, *under* og *efter* reguleringsperioden. I tidsperioden *før* reguleringsperioden finder berigtigelses- og udtagningsreglerne som udgangspunkt anvendelse. Det er tvivlsomt, om der er tilstrækkelig hjemmel i dansk ret til at indføre krav om berigtigelse af fradrag. Det bemærkes i den forbindelse, at det er usikkert, hvordan lovgiver forholder sig til berigtigelsesreglerne, da de udspringer af praksis og således endnu kun er udtryk for myndighedernes opfattelse af retstilstanden. I det omfang berigtigelsesreglerne finder anvendelse, vil de dog udelukke udtagningsreglerne, da udtagning forudsætter, at der har været taget et endeligt fradrag. Man kan dog argumentere for, at udtagningsreglerne bør kunne anvendes til at regulere et investeringsgodes overgang til private formål. Dette skyldes, at berigtigelsesreglerne ikke umiddelbart omfatter denne situation, og det er afgørende for overholdelsen af neutralitetsprincippet, at der hverken ved overgang til momsfritagne eller private formål kan ske et afgiftsfrit endeligt forbrug. Samme resultat kan dog også opnås, hvis berigtigelsesreglerne udvides til også at omfatte en overgang til privat brug. Denne løsning må foretrækkes, da det vil mindske kompleksiteten i retstilstanden kun at anvende én form for regulering i hver tidsperiode.

I tidsperioden *efter* reguleringsperioden er investeringsgoder udelukkende underlagt udtagningsreglerne. Det hjemmelsmæssige grundlag for at pålægge udtagningsmoms efter reguleringsperioden er mindre tvivlsomt. EU-domstolen har således udtalt, at der kan ske udtagning efter reguleringsperioden, forudsat at investeringsgodet har en restværdi på dette tidspunkt. Denne restværdi udgør i så fald afgiftsgrundlaget. Fastlæggelsen af denne restværdi, der i økonomisk henseende er en markedsværdi, vil dog i praksis kunne udgøre en udfordring, fordi der mangler vejledning i, hvordan markedsværdien skal opgøres. Der kan derfor opstå tvivl om, hvilke økonomiske konsekvenser en udtagningstransaktion vil have for afgiftspligtige personer, hvilket mindsker retssikkerheden.

I tidsperioden *under* reguleringsperioden finder udtagnings- og reguleringsreglerne anvendelse. Der sker udtagning i reguleringsperioden, når et investeringsgode overgår fuldstændigt til momsfrigtne eller private formål, jf. ML § 5 stk. 1. En tilsvarende delvis overgang skal derimod håndteres af reguleringsreglerne, jf. ML § 43 stk. 3. Udtagningen sidestilles af den danske lovgiver med en levering i reguleringsperioden, jf. ML § 43 stk. 3 nr. 3, og udløser derfor også regulering i op- eller nedadgående retning, alt efter om udtagningstransaktionen er momspligtig eller ej. Det er dog tvivlsomt, om der er tilstrækkelig hjemmel til at klassificere en udtagningstransaktion som en levering i reguleringsperioden. Dette skyldes hovedsageligt, at udtagning alene *sidestilles* med en levering mod vederlag, og således ikke er udtryk for en reel overdragelse af retten til som ejer at råde over det pågældende investeringsgode. Dette udgør et problem for lovgiver, fordi overholdelsen af neutralitetsprincippet afhænger af, at der ved udtagning indrømmes et tilsvarende fradrag. Derudover kan lovgiver også kritiseres for, at både udtagnings- og reguleringsreglerne delvist sættes ud af kraft, når begge regelsæt skal anvendes på samme tid. Dette skyldes, at der under reguleringsperioden ikke kan ske delvis udtagning efter ML § 5 stk. 4, fordi dette i stedet sidestilles med en reguleringsituation, jf. ML § 43 stk. 3. Dette er problematisk, fordi ML § 5 stk. 4 kun omfatter udtagning til private formål, mens der efter ML § 43 stk. 3 både skal ske regulering ved investeringsgodets overgang til private og momsfrigtne formål. Omvendt vil der heller aldrig opstå en situation, hvor der sker regulering ved et investeringsgodes fuldstændige overgang fra momspligtige til momsfrigtne eller private formål, fordi dette i stedet behandles som udtagning efter ML § 5 stk. 1. På grundlag af disse overvejelser om det hjemmelsmæssige grundlag argumenteres der for, at reguleringsreglerne bør gå forud for udtagningsreglerne under reguleringsperioden.

Hvis specialets anbefalinger følges, vil den momsretlige regulering af investeringsgoder i dansk ret groft sagt kunne inddeles i tre tidsperioder, hvor der gøres brug af tre forskellige reguleringsformer: berigtigelsesreglerne før reguleringsperioden, reguleringsreglerne i reguleringsperioden og udtagningsreglerne efter reguleringsperioden. En sådan retstilstand vil dels mindske den kompleksitet, der er forbundet med den momsretlige regulering af investeringsgoder i dansk ret, dels medføre et mere sikkert hjemmelsgrundlag, herunder overholdelse af neutralitetsprincippet, således at retssikkerheden forbedres. Såfremt lovgiver vælger at opretholde de nuværende regler, skal der dog som minimum opfordres til, at retstilstanden bliver tydeliggjort mere, end det på nuværende tidspunkt er tilfældet, herunder at der henvises til et klart hjemmelsgrundlag.

6. Litteraturliste

EU-Lovgivning

Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (Det andet momsdirektiv)

Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmåde 2012/C 326 (TEUF)

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

National lovgivning

Lovbekendtgørelse nr. 375 af 18. maj 1994 (Tidligere udgave af momsloven)

Lovbekendtgørelse nr. 1021 af 26/09/2019 (Momsloven)

Lov nr. 1295 af 5/12/2019 om ændring af chokoladeafgiftsloven, lov om forskellige forbrugsafgifter, momsloven og forskellige andre love (Lov nr. 1295)

Bekendtgørelser

Bekendtgørelse nr. 364 af 09/03/2021 (Ikrafttrædelsesbekendtgørelse)

Bekendtgørelse 2021-11-30 nr. 2246 (Momsbekendtgørelsen)

L 27

L 27 Forslag til lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, lov om forskellige forbrugsafgifter, momsloven og forskellige andre love, https://www.ft.dk/ripdf/samling/20191/lovforslag/127/20191_127_som_fremsat.pdf (Senest besøgt d. 29/05-2022)

Høringskema til L 27: <https://www.ft.dk/samling/20191/lovforslag/L27/bilag/1/2084476.pdf> (Senest besøgt d. 28/04-2022)

Skatteudvalget 2019/20, L27, L27A, L27B, Skatteministerens svar på spg. 1: <https://www.ft.dk/samling/20191/lovforslag/127/spm/1/svar/1603286/2098434.pdf> (Senest besøgt d. 16/5-2022)

Skatteudvalget 2019/20, L27, L27A, L27B, Skatteministerens svar på spg. 4: <https://www.ft.dk/samling/20191/lovforslag/L27/spm/4/svar/1601621/2095900.pdf> (Senest besøgt d. 9/5-2022)

Skatteudvalget 2019/20, L27, L27A, L27B, Skatteministerens svar på spg. 8: <https://www.ft.dk/samling/20191/lovforslag/L27/spm/8/svar/1603291/2098450.pdf> (Senest besøgt d. 18/04-2022)

Bøger

Blume, Peter (2009): *Juridisk Metodelære*, 5. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Evald, Jens (2016): *Juridisk teori, metode og videnskab*, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Jensen, Dennis Ramsdahl (2004): *Merværdiafgiftspligten*, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Parkin, Michael m.fl. (2017): *Economics*, 10. udgave, Pearson Education

Pedersen, Søren Engers (2021): *Moms og fast ejendom*, 2. udgave, Karnov Group

Ross, Alf (1982): *Om ret og retfærdighed – en indførelse i den analytiske retsfilosofi*, 4. oplag, Nyt Nordisk Forlag

Stensgaard, Henrik (2004): *Fradragsret for merværdiafgift*, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Sørensen, Karsten Engsig m.fl. (2014): *EU-retten*, 6. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Terra, Ben / Kajus, Julie (2020): *A Guide to the European VAT Directives – Introduction to European VAT*, Bind 1, IBFD Publications

Tvarnø, Christina / Nielsen, Ruth (2017): *Retskilder og retsteorier*, 5. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

van Doesum, Ad m.fl. (2020): *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International

Tidsskriftsartikler

Christensen, Thomas m.fl. (2021): Nye regler om udtagningsmoms og betydningen heraf for fast ejendom – EU-retlige og praktiske problemstillinger, *SR Skat*, SR.2021.0150

Eskildsen, Casper Bjerregaard (2012): Det momsretlige neutralitetsprincip, *Skat Udland*, SU 2012,55

Jensen, Dennis Ramsdahl/Stensgaard, Henrik (2020): Kommentarer til udvalgte afgørelser – Ny større revision af momsloven, *Revision & Regnskabsvæsen*, RR.SM.2020.0005

Kristoffersen, Cliff/Schmidt, Stine (2017): Moms ved virksomhedsoverdragelse, *Momspanelet*, MP20170003

Olafsson, Janne West / Elgaard, Karina Kim Egholm (2021): Moms og madspild – Udtagningsmoms, vederlagsfri overdragelse, gaver og symbolsk vederlag, *UCPH Fiscal Relations Law Journal*, 1-61

Ravnkilde, Jens (2014): Hvordan finder man i tvivlstilfælde ud af, hvad der er gældende ret?, *Ugeskrift for Retsvæsen*, U.2014B.45

Soukup, Alexandr m.fl. (2015): The Concept of Rationality in Neoclassical and Behavioural Economic Theory, *Modern Applied Science*, Vol. 9, No. 3

Steensgaard, Henrik (2013): Ny afgørelse fra EU-domstolen om det krævede link mellem udgifter og momspligtige transaktioner som betingelse for momsfradragret, *Momspanelet*, MP20130618

Paces, Alessio (2010): Consequences of Uncertainty for Regulation: Law and Economics of the Financial Crisis, *European Company and Financial Law Review*, Vol. 9, No. 4

Afgørelser fra EU-domstolen

51/76, Nederlandse Onderneming

50/88, Kühne

165/88, ORO Amsterdam

97/90, Lennartz

93/91, Mohsche

C-322/99 og C-323/99, Fischer & Brandenstein

C-412/03, Hotel Scandic

C-63/04, Centralan Property
C-184/04, Uudenkaupungin Kaupunki
C-581/08, EMI Group
C-234/11, TETS Haskovo
C-142/12, Marinov
C-500/13, Gmina Miedzzydroje
C-16/14, Property Development Company
C-229/15, Mateusiak
C-320/17, Marle Participations
C-712/17, EN.SA Srl.
C-791/18, Stichting Schoonzicht
C-734/19, ITH

Afgørelser fra danske myndigheder

SKM2001.455.LSR
SKM2017.18.SR
SKM2019.574.LSR
SKM2020.329.LSR
SKM2021.195.SR

Den Juridiske Vejledning 2022-1

D.A.4.3.3.3
D.A.4.3.4
D.A.4.3.5
D.A.8.1.3
D.A.11.7.2
D.A.11.7.4.5.1

Udkast til styresignal

Udkast til styresignal – Regulering/berigtigelse af fradrag vedrørende moms på fast ejendom, Journalnummer: 20-0498035, link: <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2298405> (Senest besøgt d. 28/04-2022)

Internetkilder

KOM (1973) 950 om Forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter: [https://www.eu.dk/samling/19731/kommissionsforslag/kom\(1973\)0950/forslag/1185258/2151078.pdf](https://www.eu.dk/samling/19731/kommissionsforslag/kom(1973)0950/forslag/1185258/2151078.pdf) (Senest besøgt d. 28/03-2022)