

Momspligt af erstatningslignende indtægter

VAT liability for compensation-like revenues

af KASPER NYGAARD ANDERSEN og SARAH THALUND MADSEN

Levering mod vederlag er en grundlæggende forudsætning for momspligt. En transaktion, der ikke kan anses for at udgøre levering mod vederlag, falder således uden for momssystemets anvendelsesområde og bliver dermed momsfri.

Hvorvidt der er foretaget en leverance mod vederlag, giver oftest ikke anledning til tvivl. Dog findes der en række tilfælde, hvor det er vanskeligt at vurdere, hvorvidt den grundlæggende betingelse; levering mod vederlag kan anses for at være opfyldt. Dette er blandt andet tilfældet for indtægter, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod.

Dette speciale undersøger hvilke afgørende kriterier der skal være opfyldt for indtægter, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod opfylder betingelsen, levering mod vederlag jf. Momslovens § 4, stk. 1. Endvidere undersøges rækkevidden af betingelsen "levering mod vederlag" og den eventuelle udvikling heraf.

Sammenfattende må det konkluderes, at indtægter, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod kan anses for at være et momspligtigt vederlag både i tilfælde, hvor det modsvares af en selvstændig og individuel leverance eller hvor indtægten kan knyttes til en aftale om en allerede foretaget leverance. Afhandlingen opstiller således enkelte betingelser, der er ud fra Domstolens praksis anses for at være afgørende for hvorvidt en indtægt knytter sig til en allerede foretaget leverance eller skal modsvares af en selvstændig individuel leverance. Det er bl.a. afgørende, at der faktisk er stillet en ydelse til rådighed, som kunden har ret til at disponere over, samt at indtægten vedrører den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed. Er dette ikke tilfældet, skal indtægten derimod modsvares af en selvstændig og individuel ydelse. Dermed skal de "almindelige" betingelser for levering mod vederlag opfyldes. Der skal således foreligge en direkte sammenhæng mellem vederlaget og ydelsen, samt et forbrug.

Endeligt vurderes det, at udviklingen i begrebet, levering mod vederlag, jf. Domstolens praksis bevæger sig mod at næsten alle indtægter, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod, der ikke ved en streng fortolkning kan anses som 'bøder', er omfattet af begrebet, levering mod vederlag og dermed er indenfor momssystemets anvendelsesområde.

Indholdsfortegnelse

1	INDLEDNING OG PROBLEMFOMULERING	3
2	AFGRÆNSNING	5
3	METODEMÆSSIGE OVERVEJELSER	5
3.1	ANVENDTE RETSKILDER.....	6
3.1.1	EU-retlige retskilder.....	6
3.1.2	Nationale retskilder.....	7
4	LEVERING MOD VEDERLAG	8
4.1	BEGREBERNE LEVERING OG VEDERLAG	9

4.1.1	Levering	9
4.1.2	Vederlag	10
4.2	BETINGELSER FOR LEVERING MOD VEDERLAG	11
4.2.1	Direkte sammenhæng mellem leverance og vederlag	12
4.2.1.1	Gensidigt bebyrdende retsforhold.....	12
4.2.1.2	Vederlag fastsat af parterne selv (faktisk modværdi)	14
4.2.2	Leverancen skal medføre et forbrug.....	15
4.3	SAMMENFATNING	16
5	ERSTATNINGSLIGNENDE INDTÆGTER.....	17
5.1	EGENTLIGE ERSTATNINGER FOR TAB	19
5.2	AFTALTE ERSTATNINGER FOR MANGLENDE OPFYLDELSE AF AFTALER	21
5.2.1	Depositum ved reservation af en ydelse.....	21
5.2.2	Udeblivelsesgebyrer	24
5.2.3	Udtrædelsesgodtgørelse	27
5.2.4	Sammenfatning.....	33
5.3	KONTROLAFGIFTER	36
5.3.1	C-90/20, Apcoa Parking Danmark - Kontrolafgift udgør momspligtigt vederlag	37
5.3.1.1	Bevæggrunde for opkrævning af kontrolafgifter	39
5.3.1.2	Økonomisk virksomhed som betingelse for momspligt.....	43
5.3.1.3	Overdreven brug af parkeringsydelse som betingelse for momspligt	46
5.3.2	Overdreven brug?.....	48
5.3.2.1	Der er ikke betalt tilstrækkeligt for parkeringen	49
5.3.2.2	Parkering finder sted, hvor det ikke er tilladt	49
5.3.2.3	Der foreligger ikke tilstrækkelig dokumentation for betalingen af parkeringen	50
5.3.2.4	Der er problemer med aflæsning af parkeringsskive i forbindelse med en gratis parkering	51
5.3.3	Sammenfatning.....	51
6	UDVIKLINGEN I BEGREBET, LEVERING MOD VEDERLAG	52
7	KONKLUSION.....	53
8	LITTERATURLISTE.....	55

Abstract

A fundamental requirement for a given transaction to become VAT liable is that a supply is made for consideration cf. the Danish VAT Act § 4 (1). If a transaction is not supplied for consideration, the transaction falls outside the scope of VAT and is therefore zero-rated for VAT. The qualification of whether a supply has been made for consideration is in most cases not subject to any discussions. However, situations often arise where it is challenging to determine whether the fundamental requirement for VAT liability; *supply for consideration*, can be considered as met. This is particularly the case for compensation-like revenues. For compensation-like revenues it is clear that a payment has been provided, but the question is whether the payment is provided for a corresponding supply.

This issue has recently been brought to the European Court of Justice in Case C-90/20, Apcoa Parking Denmark, where the ECJ decided that control fees constituted consideration for a corresponding supply of excessive use of a parking service. Therefore, control fees meet the fundamental requirement for VAT liability, *supply for consideration*.

In light of this judgment, it is relevant to assess and identify the crucial criteria that must be met in order for compensation-like revenues to be considered subject to VAT. Furthermore, the judgment gives rise to a discussion of whether the legal position regarding the VAT treatment of compensation-like revenues has changed.

By analyzing relevant selected case law regarding the VAT liability of compensation-like revenues, this thesis concludes that the crucial criteria for compensation-like revenues to be subject to VAT are whether any given compensation-like revenue can be linked to a previously performed supply or whether the revenue should correspond to a distinct and independent supply.

In order for a compensation-like revenue to be linked to a previously performed supply, the taxable person must have actually provided a service, to which the customer has the right to benefit from. Further, in order for a compensation-like revenue to be linked to a previously performed supply, the revenue must relate to the economic activity of the taxable person. Subsequently, the size of the compensation-like revenue is crucial. This is because compensation-like revenues that are equal to or lower than the original taxable amount is subject to VAT. Whereas for compensation-like revenues that are higher than the original taxable amount, and could be considered as a supplement, an additional requirement exists. In such cases, the additional revenue must correspond to an additional consumption.

This conclusion is derived, among other sources, from ECJ Case C-90/20, Apcoa Parking Denmark, in which the ECJ seems to interpret the concept of *excessive use of a parking service* and thereby also broadening the requirement regarding *consumption*. The ECJ concludes that an additional consumption exists for all types of non-compliant parking.

As a result, the concept of supply for consideration seems to be evolving towards a view wherein almost all compensation-like revenues that cannot strictly be considered as a *fine* should be interpreted as meeting the fundamental requirement for VAT liability *supply for consideration*.

1 Indledning og problemformulering

Det følger af momslovens §§ 3 og 4¹, at der som udgangspunkt skal betales moms² af alle leverancer af varer og ydelser, der leveres her i landet³ af en afgiftspligtig person, som driver økonomisk virksomhed og handler i egenskab heraf⁴, og som foretages mod vederlag.

Det er således en grundlæggende forudsætning for momspligt, at der kan identificeres en levering udført mod vederlag. En transaktion, der ikke kan anses for at udgøre levering mod vederlag, falder således uden for momssystemets anvendelsesområde og bliver dermed momsfri.

Hvorvidt der er foretaget en leverance mod vederlag, giver oftest ikke anledning til tvivl. Dog findes der en række tilfælde hvor det er vanskeligt at vurdere, hvorvidt den grundlæggende betingelse; *levering mod vederlag* kan anses for at være opfyldt. Dette er blandt andet tilfældet for indtægter, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod.

Denne afhandling søger derfor at besvare, hvornår denne type erstatningslignende indtægter, skal anses for at være et momspligtigt vederlag, som modsvares af en leverance.

¹ Lovbekendtgørelse 2019-09-26 nr. 1021 om merværdiafgift (Herefter Momsloven / ML)

² Merværdiafgift (herefter moms)

³ Leveringsstedet fastsættes efter momslovens kap. 4. Læs nærmere herom i: Ad Van Doesum et. al., Fundamentals of EU VAT Law, kap. 4

⁴ Læs nærmere om afgiftspligtige personer i Van Doesum, Ad, et. al., Fundamentals of EU VAT Law, kap. 2

Hvordan denne type indtægt skal behandles i momsmæssig henseende, fremgår ikke tydeligt af ordlyden af ML § 4, stk. 1, 1. pkt. eller i momssystemdirektivets⁵ bestemmelser.⁶

Når en afgiftspligtig person opnår en indtægt, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod, opstår spørgsmålet, om denne indtægt kan anses for at udgøre vederlag for en leverance. Dette har givet anledning til fortolkningsmæssig tvivl i såvel Danmark som andre EU-medlemsstater, hvorfor disse tvivlsspørgsmål er forelagt EU-Domstolen⁷. Derfor har Domstolen ved flere lejligheder haft anledning til at udtale sig om kriterierne for, at denne type indtægter kan udgøre vederlag for en modstående leverance. I denne retspraksis balancerer Domstolen mellem at klassificere indtægterne som værende momspligtige eller momsfrie under forskellige forudsætninger, senest med Domstolens afgørelse i C-90/20, Apcoa Parking Danmark.

I afgørelsen har Danmark anmodet Domstolen om præjudiciel afgørelse på spørgsmålet om hvorvidt MSD art. 2, stk. 1, litra c⁸, skal fortolkes således, at kontrolafgifter for overtrædelse af forskrifter for parkering på privat grund udgør et momspligtigt vederlag for en leveret ydelse.

I lyset af denne afgørelse bliver det aktuelt at vurdere, hvilke afgørende kriterier der skal være opfyldt, for at erstatningslignende indtægter kan anses for at være vederlag for en modstående leverance. Derudover giver afgørelsen anledning til at vurdere, hvorvidt denne afgørelse ændrer retsstillingen af den momsmæssige behandling af indtægter, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod.

På baggrund af ovenstående, har denne afhandling til formål at analysere begrebet, *levering mod vederlag* jf. ML § 4, stk. 1, i forhold til de problemstillinger, der kan opstå, når virksomheder modtager erstatningslignende indtægter, hvor der er tvivl om, hvorvidt indtægten modsvarer af en momspligtig leverance.

Dette fører til følgende problemformulering:

Hvilke afgørende kriterier skal være opfyldt før indtægter, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod opfylder betingelsen, levering mod vederlag jf. Momslovens § 4, stk. 1?

Til at understøtte besvarelsen af ovenstående problemstilling, søger denne afhandling ligeledes at undersøge de økonomiske incitamenter for indførslen af disse typer erstatningslignende indtægter i virksomheders forretningsmodel. Dette analyseres for at vurdere hvorvidt de økonomiske incitamenter stemmer overens med udfaldet af momsbehandlingen af disse indtægter. Eksempelvis hvorvidt en kontrolafgift eller et udeblivelsesgebyr på baggrund af økonomiske teorier anses for at have karakter af straf for manglende opfyldelse af en aftale, eller en betaling for en selvstændig eller individualiseret ydelse.

Slutteligt inddrages en diskussion af rækkevidden af Domstolens argumenter for momspligtigt i afgørelsen C-90/20, Apcoa Parking Danmark.

⁵ Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112) (Herefter MSD)

⁶ Dog bestemmes momspligten af ekspropriation direkte i ML § 4, stk. 3, nr. 3, hvoraf det fremgår at ekspropriation som en afgiftspligtig person opnår, som følge af overdragelsen af en vare efter pålæg fra det offentlige er momspligtig, jf. ML § 4, stk. 3, nr. 3 og MSD art. 14, stk. 2, litra a. Læs nærmere herom i Den juridiske vejledning, D.A.4.2.4 Ekspropriation

⁷ Herefter Domstolen

⁸ implementeret i dansk ret i ML § 4, stk. 1, 1. pkt.

2 Afgrænsning

Denne afhandling omhandler hvorvidt indtægter, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod udgør levering mod vederlag. De resterende betingelser for momspligt som angivet ovenfor inddrages som udgangspunkt ikke i de eksempler og situationer der gennemgås i denne afhandling. Det antages således at transaktionen gennemføres her i landet, af en afgiftspligtig person som driver økonomisk virksomhed og handler i egenskab heraf. Såfremt en indtægt således udgør vederlag for en modstående leverance, og dermed opfylder betingelsen for levering mod vederlag, anses denne indtægt for at være omfattet af momssystemets anvendelsesområde. Det vurderes derefter ej heller, hvorvidt indtægten kan være omfattet af en momsfratagelse.

Derudover bemærkes det, at momspligten ved ekspropriation ikke behandles nærmere i denne afhandling, da momspligten er fastlagt direkte i ML § 4, stk. 3, nr. 3, hvoraf det fremgår, at ekspropriation som en afgiftspligtig person opnår, som følge af overdragelsen af en vare efter pålæg fra det offentlige er momspligtig, jf. ML § 4, stk. 3, nr. 3 og MSD art. 14, stk. 2, litra a.⁹

Indtægter, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod kan opstå både indenfor og uden for kontraktsforhold. Denne type indtægt opstår oftest som følge af tabt indtjening, manglende overholdelse af aftaler eller anden form for skade. Disse indtægter opstår dermed i situationer hvor en part ikke har opfyldt sin del af en aftale, og derfor skal kompensere den anden part for det eventuelle tab de har lidt som følge af misligholdelsen. De indtægter, som behandles i denne afhandling, omfatter derfor erstatning tilkendt ved domstole, depositum ved reservation, udtrædelsesgodtgørelse, udeblivelsesgebyrer og slutteligt kontrolafgifter.

3 Metodemæssige overvejelser

Denne afhandling har et primært juridisk omdrejningspunkt vedrørende forståelsen og anvendelsen af betingelsen, *levering mod vederlag* i ML § 4, stk. 1. Dog foreligger der også et element af tværfaglighed, idet der inddrages økonomiske teorier til at understøtte den juridiske problemstilling.

Ved besvarelse af problemformuleringen, *hvilke afgørende kriterier skal være opfyldt før indtægter, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod opfylder betingelsen, levering mod vederlag jf. Momslovens § 4, stk. 1*, anvendes den retsdogmatiske metode. Således søges det at systematisere, beskrive og fortolke udvalgte relevante retskilder, med det formål at fastlægge gældende ret.¹⁰ Gældende ret fastlægges ved at identificere de afgørende kriterier for hvorvidt der er sket levering mod vederlag ved indtægter, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod. Endvidere diskuteres rækkevidden af visse elementer i den nyeste afgørelse på dette retsområde C-90/20, *Apcoa Parking Danmark*, for at vurdere hvilken effekt denne afgørelse får for fremtidens retsstilling på dette område.

Problemformuleringen besvares dermed primært ved brug af retsdogmatisk metode. Der forekommer dog enkelte udsagn, der har karakter af retspolitisk metode i form af *de sententia ferenda*¹¹, idet der i enkelte tilfælde sættes spørgsmålstegn ved Domstolens argumentation i afgørelsen C-90/20, *Apcoa Parking Danmark*.

⁹ Læs nærmere herom i Den juridiske vejledning, D.A.4.2.4 Ekspropriation

¹⁰ Tvarnø, Christina D. et al., *Retskilder og retsteorier*, s. 55

¹¹ *Ibid.* s. 57

Til at understøtte den retsdogmatiske og retspolitiske analyse, anvendes ligeledes retsøkonomisk metode. Retsøkonomien bruger retsvidenskabens regler og resultater til at beregne nytte og efficiens i økonomiske analyser. Retsøkonomien kan således forklare adfærd og økonomiske konsekvenser som supplement til den retsdogmatiske analyse.¹²

Retsøkonomien anvendes i denne afhandling til at analysere virksomheders incitament for indførelse af indtægter, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod i deres forretningsmodel. Til dette formål anvendes blandt andet de økonomiske teorier; *spilteori*, *teorien om efficient breach* og *rational choice theory*.

Endeligt anvendes enkelte elementer af komparativ juridisk metode, idet andre landes regler, sammenlignes med de danske.¹³ Dette anvendes til at aktualisere relevansen af problemstillingen.

3.1 Anvendte retskilder

Idet der i denne afhandling foretages en retsdogmatisk analyse, er det relevant at vurdere, de anvendte retskilder som konkretiseres i dette afsnit. Dette afsnit indeholder derfor en vurdering af retskildernes retskildeværdi, herunder hvilke forbehold, der eventuelt bør tages ved anvendelsen af visse retskilder.

Momspligten af indtægter, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod fremgår som nævnt ikke tydeligt af ordlyden af ML § 4, stk. 1, 1. pkt. som tager sit udgangspunkt i MSD art. 2, stk. 1, litra a og c. Det er derfor overladt til fortolkning, om en given indtægt opfylder de ovenfor nævnte betingelser for momspligt, herunder om der er foretaget en levering mod vederlag. For at kunne beskrive gældende ret for momspligten af indtægter, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod, tages der derfor udgangspunkt i præjudicielle afgørelser fra Domstolen. Dette skyldes at EU-retten har forrang for national lovgivning, og EU-retten derved udgør en integreret del af det nationale retssystem.¹⁴ Herudover har Domstolen en rolle som den øverste autoritative fortolker af EU-retten jf. EUF-traktaten art. 267, hvorfor praksis fra Domstolen således er særligt relevant og afgørende for denne afhandling, idet Domstolens afgørelser er udtryk for gældende ret.

I det følgende afsnit fremgår de anvendte retskilder og deres retskildeværdi.

3.1.1 EU-retlige retskilder

Momssystemets regler er fastlagt i MSD, som er implementeret i dansk ret i ML. Formålet med MSD er at harmonisere reglerne for opkrævning af moms for alle medlemsstater. MSD er en del af virkeliggørelsen af målet om indførelse af et indre marked i EU, hvorfor en af hensigterne med MSD er, at moms ikke skal fordreje konkurrencevilkårene, samt hindre den frie bevægelighed for varer og ydelser. Derfor opkræves merværdiafgiften så generelt som muligt, og på så mange transaktioner som muligt, for at sikre et enkelt og neutralt momssystem.¹⁵

På baggrund af MSD regler, har Domstolen kompetence til at træffe præjudicielle afgørelser, jf. EUF traktatens art. 267. Formålet med Domstolens præjudicielle afgørelser er at sikre ensartethed i anvendelsen af EU-retten i de enkelte medlemsstater og for at undgå forskelle i fortolkningen af

¹² Ibid. s. 530

¹³ Ibid. s. 548 - 549

¹⁴ Tværnø, Christina D. et al., Retskilder og retsteorier, s. 61 og Engsig Sørensen, Karsten, et al, EU-retten s. 189-190

¹⁵ MSD præambel 4 og 5

EU-retten, herunder momssystemet.¹⁶ Derfor kan de nationale domstole forelægge Domstolen præjudicielle spørgsmål om fortolkningen eller gyldigheden af en bestemmelse i EU-retten. De præjudicielle spørgsmål besvares af Domstolen, hvorefter den forelæggende ret i den pågældende medlemsstat bindes af Domstolens fortolkning, idet EU-retten har forrang for national ret.¹⁷

Domstolens afgørelser, der retter sig til borgere eller virksomheder, er umiddelbart anvendelige. Det betyder, at de ikke skal implementeres i dansk ret, men skal lægges til grund af de nationale domstole og administrative myndigheder.¹⁸ Dette indførte Domstolen i Van Gend en Loos-sagen fra 1963.¹⁹ Idet Domstolen er den øverste autoritative fortolker, har praksis fra Domstolen høj retskildeværdi.

Eftersom der til brug for afhandlingens retsdogmatiske analyse primært anvendes præjudicielle afgørelser fra Domstolen, inddrages ligeledes Generaladvokaternes forslag til afgørelse. Generaladvokatens forslag til afgørelse er dog ikke en bindende retskilde, men udgør et fortolkningsbidrag til Domstolens afgørelser.²⁰ Det bemærkes dog, at i det tilfælde, hvor Domstolen i den endelige afgørelse henviser direkte til generaladvokatens forslag til afgørelse, vil den eller de dele af forslaget, som Domstolen henviser til, opnå samme retskildeværdi som dommen.²¹ Det er væsentligt at bemærke, at Domstolen ikke i alle tilfælde tiltræder Generaladvokaternes forslag til afgørelse.²²

3.1.2 Nationale retskilder

Udover EU-retlige retskilder, inddrages ligeledes relevante retskilder fra national ret til brug for afhandlingens analyse.

I denne afhandling anvendes primært bestemmelserne fra momsloven, dog inddrages også nationale domstolsafgørelser, administrative afgørelser og den juridiske vejledning udarbejdet af Skattestyrelsen.

På trods af at EU-retten har forrang for national lovgivning, er grundloven den højeste retskilde i Danmark, hvorfor der ikke må udstedes love i strid med denne.²³ Af grundlovens § 43 fremgår at ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden hjemmel i lov. ML udgør således denne lov, der giver mulighed for pålæggelse af moms i Danmark. ML er dermed udtryk for gældende ret i Danmark, hvorfor denne tilskrives høj retskildeværdi. ML skal dog fortolkes EU-konformt, hvorfor EU-retten har stor indflydelse på national lovgivning.²⁴

Derudover inddrages enkelte afgørelser fra nationale domstolene. Disse afgørelser er bindende på nationalt plan, og har dermed relativ høj retskildeværdi.²⁵ Det bemærkes dog, at højere instanser ikke er bundet af afgørelser truffet af underordnede instanser.²⁶

¹⁶ Tvarnø, Christina D. et al., Få styr på metoden!, s. 161

¹⁷ Tvarnø, Christina D. et al., Retsskilder og retsteorier, s. 61

¹⁸ Ibid. s. 147 - 148

¹⁹ C-26/62, Van Gend en Loos

²⁰ Engsig, Karsten, et al., EU-retten, s. 93

²¹ Ramsdahl Jensen, Dennis: Merværdiafgiftspligten, s. 24, note 72

²² Dette er blandt tilfældet i C-277/05, Société thermale

²³ Bolander, Jane, Lærebog om indkomstskat, s. 109

²⁴ Engsig, Karsten, et al., EU-retten, s. 162

²⁵ Bolander, Jane, et. al., Lærebog om indkomstskat, s. 115

²⁶ Ibid. s. 116

Idet en lang række skattespørgsmål, herunder momspligten af indtægter, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod ikke kan finde deres løsning direkte af ordlyden i momssystemets bestemmelser eller domme, kan afgiftspligtige personer søge vejledende løsninger af disse tvivlsproblemer gennem den administrative praksis, herunder landsskatteretsafgørelser, bindende svar og den juridiske vejledning.²⁷

Den administrative nationale praksis er udtryk for Skattestyrelsens forståelse af retsstillingen på et givent retsområde, derfor har den administrative praksis også en væsentlig betydning. Bindende svar er dog kun bindende for skattemyndighederne ift. spørgeren jf. SFL § 25, stk. 1²⁸, hvorfor bindende svar har relativ lav retskildeværdi.²⁹

4 Levering mod vederlag

Som nævnt fremgår det af ML § 4, stk. 1 at *levering mod vederlag*, er en grundlæggende forudsætning for momspligt. Derfor analyseres det hvornår betingelsen levering mod vederlag kan anses for opfyldt.

Såfremt betingelserne for momspligt, herunder kriteriet, *levering mod vederlag* ikke kan anses for opfyldt, medfører dette, at der ikke skal betales moms for denne levering, og at denne levering ej heller begrænser den afgiftspligtige persons momsfradragsret.³⁰ Omvendt gælder, at hvis betingelserne er opfyldt, er transaktionen omfattet af momssystemet. Denne transaktion vil som udgangspunkt være momspligtig, medmindre transaktionen er omfattet af en momsfritagelse.³¹ Transaktioner kan således enten være momspligtige, momsfrie eller momsfritage. Idet moms er en generel transaktionsbaseret afgift, skal det vurderes, om hver enkelt transaktion udgør en momspligtig, momsfri eller momsfritage leverance.³²

Særligt om erstatningslignende indtægter

Momspligten, af eksempelvis en aftalt erstatning i tilfælde af misligholdelse af en aftale mellem to parter, afhænger ikke af hvorvidt parterne i aftalen benævner erstatningen for en egentlig erstatning, godtgørelse eller bod. Det er derimod den økonomiske realitet og dermed de bagvedliggende omstændigheder ved den pågældende transaktion, der er afgørende for klassificeringen af en transaktion som enten momspligtig eller momsfri.³³

Det medfører, at benævnelsen af indtægten ikke afgør momspligten. Er en indtægt således benævnt, erstatning eller godtgørelse i en given aftale mellem to parter, betyder det ikke, at denne indtægt falder udenfor momslovens anvendelsesområde og således er momsfri. Det er derimod transaktionens objektive og reelle karakter og dermed de bagvedliggende omstændigheder ved den

²⁷ Ibid. s. 116

²⁸ Skatteforvaltningsloven

²⁹ Bolander, Jane, et al., Lærebog om indkomstskat, s. 116, se hertil Den Juridiske Vejledning, Bindende virkning

³⁰ Momsfradragsretten behandles ikke i denne afhandling, læs derfor nærmere om momsfradragsretten i: Van Doesum, Ad, et. al., Fundamentals of EU VAT Law, kap. 10

³¹ Momsfritagelserne behandles ikke i denne afhandling, læs derfor mere om momsfritagelserne i: Van Doesum, Ad et al., Fundamentals of EU VAT Law, kap. 8

³² Med henvisning til afsnit 2, bemærkes det, at der i denne afhandling ikke tages stilling til, om en given transaktion er momsfritage.

³³ SKM2003.271.TSS

pågældende transaktion, som afgør momspligten, særligt hvorvidt der foreligger en faktisk levering mod vederlag.³⁴

Erstatningslignende indtægter kan opstå både indenfor og udenfor kontraktsforhold. Erstatningslignende indtægter opstår ofte som følge af tabt indtjening, manglende overholdelse af aftaler eller anden form for skade. Disse indtægter opstår dermed i situationer hvor en part ikke har opfyldt sin del af en aftale, og derfor skal erstatte den anden part for det eventuelle tab de har lidt som følge af misligholdelsen. Eksempler på erstatningslignende indtægter er udtrædelsesgodtgørelse, udeblivelsesgebyrer og lignende.

Adfærdsøkonomien opstiller tre forskellige typer af erstatning herunder, expectation damage, reliance damage og restitution damage:³⁵

Expectation damage søger at kompensere skadelidte fuldt ud ved at gøre skadelidte indifferent med, om løftegiveren opfylder aftalen eller ej. Der er således tale om, at erstatningen udgør det forventede tab. Således stilles skadelidte som om kontrakten havde været opfyldt. Denne erstatning udgør således den fulde aftalte kontraktmæssige værdi.

Reliance damage søger at stille den skadelidte i den position, de ville have været i, såfremt de aldrig havde indgået kontrakten eller aftalen. Erstatningsværdien udgør dermed alle udgifter afholdt som følge af aftalens indgåelse.

Restitution damage søger at stille skadelidte, som om aftalen aldrig var indgået, ved at returnere alle betalinger og fordele der var ydet i forbindelse med aftalen. Begge parter stilles dermed som om aftalen aldrig var indgået.

Endelig kan en erstatningslignende indtægt også forekomme i form af straf, i det tilfælde hvor en afgiftspligtig person opkræver betaling som søger at straffe den anden part for dennes misligholdelse.

Spørgsmålet for erstatningslignende indtægter, uanset hvilken af ovenstående type erstatning der er tale om, er, om de opfylder betingelsen; *levering mod vederlag*.

4.1 Begreberne levering og vederlag

Som nævnt skal der ifølge ML § 4, stk. 1 foreligge både en levering og et vederlag, førend der er tale om en momspligtig leverance. Da disse elementer således er afgørende for momspligten, vil de to begreber indledningsvist defineres nedenfor.

4.1.1 Levering

Som fastslået ovenfor er det en betingelse for momspligt, at der foretages en levering mod vederlag. Derfor er det væsentligt at fastsætte, hvornår der er tale om en levering, som omfattes af det momsmæssige leverancebegreb, førend det kan fastlægges, at en indtægt af erstatningslignende karakter udgør et momspligtigt vederlag.

³⁴ SKM2003.271.TSS, se hertil Ramsdahl Jensen, Dennis: Merværdiafgiftspligten, s. 59

³⁵ Devlin, Alan, Fundamental principles of law and economics, s. 199-201

I momssystemet sondres der mellem levering af varer og levering af ydelser. Af ML § 4, stk. 1, 2. pkt. fremgår det, at levering af en vare, skal forstås som en overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Varer forstås hovedsageligt som håndgribelige, fysiske objekter.³⁶

En levering af en ydelse, omfatter derimod enhver levering, der ikke kan karakteriseres som en levering af en vare, jf. ML § 4, stk. 1, 3. pkt. Det momsmæssige begreb, *ydelse* er således bredt defineret, hvorfor der i flere tilfælde kan opstå tvivl om, hvornår en levering, kan karakteriseres som en momspligtig levering af en ydelse.

Derfor er der i MSD art. 25, indsat eksempler på, hvilke leverancer der kan karakteriseres som en ydelse, herunder³⁷:

- Overdragelse af et immaterielt gode, uanset om fordringen på godet er skriftlig eller ikke
- Forpligtelse til at undlade noget eller til at tåle en handling eller en tilstand
- Udførelse af en ydelse i henhold til et pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven

Hertil bemærkes det, at det ikke er enhver handling, der kan karakteriseres som en levering af en tjenesteydelse, selv om handlingen alene udføres med henblik på at opnå en indtægt, jf. C-409/98, Mirror Group Plc.³⁸ Det følger af Domstolens praksis, at en handling udgør en tjenesteydelse, såfremt handlingen eller en eventuel undladelse giver anledning til forbrug eller en fordel, der kan anses for et omkostningselement, der indgår i en anden virksomheds omsætningskæde.³⁹

Det er derfor væsentligt ved vurderingen af momspligten for erstatningslignende indtægter, at stille spørgsmålet, *hvad er den modstående leverance for denne betaling?* Foreligger der en leverance i form af en eventuel undladelse eller er der en part, der tåler en handling, som medfører et forbrug, og dermed kan beskattes?

Dette er bl.a. problemstillingen i den situation hvor der er indgået en aftale om levering af forskellige varer, men hvor sælgeren ikke er i stand til at levere varerne til tiden. Spørgsmålet er herefter, om køberen leverer en ydelse, i form af at tåle, at der leveres senere end aftalt, mod vederlag. Såfremt dette anses for at være en leverance, og køberen modtager godtgørelse for ikke at have modtaget varerne til tiden, opstår spørgsmålet, om der her er tale om et vederlag for en modstående leverance.

4.1.2 Vederlag

Når momspligten af indtægter, der har karakter af erstatninger, godtgørelser eller bod mv. skal vurderes, kan det være fordelagtigt indledningsvist at identificere, hvorvidt der foreligger en indtægt. I ovenstående situation, hvor en part får en erstatningslignende indtægt i form af godtgørelse for ikke at have modtaget sine varer til tiden, er det eksempelvis utvivlsomt, at der foreligger en indtægt. Det skal derfor vurderes, om denne indtægt skal anses for betaling af en modstående leverance, således at indtægten udgør et momspligtigt vederlag.

³⁶ Van Doesum, Ad, et. al., Fundamentals of EU VAT Law, s. 120

³⁷ Denne bestemmelse er implementeret i dansk ret i ML § 4, stk. 1. MSD art. 25 udgør i dansk ret et fortolkningsbidrag og er også indsat i Den Juridiske Vejledning, D.A.4.1.5 - Levering af ydelser

³⁸ C-409/98, Mirror Group PLC, præmis 36. Læs nærmere herom i afsnit 5

³⁹ C-215/94, Jürgen Mohr, præmis 21-22 og C-384/95, Landboden-Agrardienste, præmis 23-24

Som udgangspunkt udgør et momspligtigt vederlag den fakturerede salgspris til den egentlige køber, jf. UfR 1997.376 ØLR. Det betyder, at vederlaget principielt kan udgøre alt, hvad der er aftalt som modydelse.

Måden hvorpå der betales er irrelevant for vurderingen af, om en leverance sker mod vederlag eller ej, idet hverken momssystemdirektivet eller retspraksis pålægger særlige krav til betalingsmetode eller regnskabspraksis for gennemførelsen af betalingen.⁴⁰

Et vederlag kan således også udgøres af varer eller ydelser, der er modtaget i bytte, og ikke alene er pengebeløb. Når det gælder erstatningslignende indtægter, uanset om disse er aftalt mellem parterne eller ej, optræder disse oftest i form af penge. Som regel er der ikke tvivl om, hvorvidt der er opnået en indtægt, når der er tale om erstatningslignende indtægter. Spørgsmålet er dog, om denne indtægt kan karakteriseres som værende *en faktisk modværdi* for en leverance.⁴¹

4.2 Betingelser for levering mod vederlag

Som der hentydes til ovenfor, er det i relation til det momsretlige begreb, *levering mod vederlag* ikke tilstrækkeligt, at der kan identificeres en leverance og en indtægt. En levering er momspligtig, jf. ML § 4, stk. 1, såfremt den er foretaget af en afgiftspligtig person, der handler i dennes egen skab, leveringen foretages her i landet og leveringen foretages mod vederlag. Begrebet, *levering mod vederlag* indikerer, at før en leverance omfattes af momspligt, skal den udføres mod et vederlag. Når det er fastlagt, at der foreligger en leverance, og der er identificeret en indtægt, skal det således vurderes om disse to forhold indebærer, at leverancen kan anses for udført mod denne indtægt som vederlag.

Til vurderingen af, hvorvidt der er sket levering mod vederlag i momslovens forstand, opstilles i denne afhandling to betingelser, der skal være til stede førend en levering kan anses som foretaget mod vederlag. Disse betingelser er udledt af Domstolens praksis:

1. Der skal være en direkte sammenhæng mellem leverancen og vederlaget.
For at der opstår den nødvendige direkte sammenhæng, er der to principielle betingelser, der skal være opfyldt, herunder:
 - I. Der skal foreligge et gensidigt bebyrdende retsforhold.
 - II. Der skal være tale om en faktisk modværdi, som kan opgøres til den faktiske betaling, som er aftalt mellem parterne.
2. Leverancen skal medføre et forbrug hos aftageren.

Oftest er der ikke tvivl om, hvorvidt disse betingelser er opfyldt. Der kan dog forekomme tilfælde, hvor den økonomiske realitet og de bagvedliggende omstændigheder giver anledning til tvivl om, hvorvidt en given indtægt opfylder de to ovenstående betingelser. Dette er eksempelvis tilfældet ved indtægter, der har karakter af erstatning, godtgørelse, bod, m.m.

I de følgende afsnit gennemgås disse betingelser nærmere.

⁴⁰ C-665/16, Gmima Wrocław, M. Bobek, Forslag til afgørelse, pkt. 86

⁴¹ Se nærmere herom i afsnit 4.2.1.2.

4.2.1 Direkte sammenhæng mellem leverance og vederlag

Denne betingelse udspringer af princippet om, at det er selve leverancen af enten varer eller ydelser, der udgør beskatningsobjektet, og således ikke de indtægter der opnås.⁴² De indtægter der opnås, kan dog udgøre beskatningsværdien, såfremt indtægten kan knyttes til beskatningsobjektet.⁴³ Derfor er det væsentligt at undersøge for hver enkelt transaktion, om der kan identificeres et beskatningsobjekt, i form af en leverance, som kan pålægges moms. Såfremt der foreligger et beskatningsobjekt, er udgangspunktet, at der skal betales moms af beskatningsværdien heraf.

Endvidere fastslår ML § 4, stk. 1, at der betales moms af varer og ydelser, der leveres mod vederlag af afgiftspligtige personer. Ordlyden af bestemmelsen indikerer dermed også, at der skal være en direkte sammenhæng mellem leverancen og vederlaget.

Derfor skal det vurderes om den pågældende leverances objektive karakteristika, og ikke de indtægter der eventuelt måtte opnås, kan resultere i momspligt. Dermed er en direkte sammenhæng mellem beskatningsobjektet og beskatningsgrundlaget en nødvendig betingelse for momspligt.⁴⁴ Dette følger også af ML § 27, stk. 1, som fastlægger at afgiftsgrundlaget for levering af varer og ydelser er vederlaget.

Det kan udtrykkes, at der er tale om en levering mod vederlag, når leveringen ikke ville have fundet sted, hvis der ikke var betalt et vederlag, og at der ligeledes ikke betales et vederlag, hvis leveringen ikke foretages.⁴⁵

Det er således et krav, at der for den enkelte indtægt skal være en direkte sammenhæng til en specifik levering af en ydelse, førend indtægten bliver momspligtig.

For indtægter, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod, er det utvivlsomt, at der foreligger en indtægt. Det interessante er således, hvorvidt denne indtægt udgør en beskatningsværdi, et såkaldt momspligtigt vederlag, der modsvares af en modstående leverance i form af et beskatningsobjekt, som har direkte sammenhæng med indtægten.

Af retspraksis kan udledes to generelle betingelser, der skal være opfyldt, førend der foreligger en tilstrækkelig direkte sammenhæng mellem et vederlag og en leverance:⁴⁶

- I. Der skal foreligge et gensidigt bebyrdende retsforhold
- II. vederlaget skal være et udtryk for en faktisk modværdi, aftalt mellem parterne selv

I de følgende to afsnit, gennemgås disse betingelser nærmere.

4.2.1.1 Gensidigt bebyrdende retsforhold

Den første betingelse, der skal undersøges for at vurdere, hvorvidt der er tilstrækkeligt direkte sammenhæng, er, om en given indtægt erlægges på baggrund af et retsforhold mellem to parter, som kan anses for at være gensidigt bebyrdende. Dette retsforhold skal derfor forpligte en leverandør til at levere en vare eller ydelse, samt forpligte aftageren til at erlægge et vederlag.

⁴² C-108/99, Cantor Fitzgerald International, præmis 17

⁴³ SKM2003.271.TSS, se hertil: Ramsdahl Jensen, Dennis: Merværdiafgiftspligten, s. 5 og 111-112,

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ Van Doesum, Ad, et. al., Fundamentals of EU VAT Law, s. 149

⁴⁶ Se eksempelvis C-16/93, Tolsma, præmis 14

Dette fremgår eksempelvis af sagen C-16/93, Tolsma, hvor Domstolen fastslog at en tjenesteydelse kun udføres mod vederlag, og derfor kun kan beskattes, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser.⁴⁷

Hvornår et gensidigt bebyrdende retsforhold består, blev forsøgt præciseret af generaladvokat Carl Otto Lenz, i hans forslag til Tolsma-afgørelsen. Hvoraf det fremgår, at Tolsma, som leverede en musikydelse til forbipasserende i sit virke som gademusikant, ikke leverede en ydelse, der var udtryk for et gensidigt bebyrdende retsforhold.⁴⁸

Tolsmas aktivitet skabte således intet retsforhold med de forbipasserende, idet der ikke bestod nogen form for kontraktmæssig forpligtelse til hverken at lytte til musikken eller til at erlægge et vederlag for musikydelser. Uanset om Tolsma havde en forventning om at modtage vederlag for sin musikydelse, kunne de forbipasserende frit vælge at gå videre eller lytte til musikken uden nogen form for aftale, der regulerede hvorvidt der skulle betales. Dermed var hverken de forbipasserende eller Tolsma selv forpligtet til at levere.

Domstolen anså dermed ikke en leverance, der blev leveret til tilfældige forbipasserende, som ikke forpligtede sig til at erlægge en modværdi, for at skabe et gensidigt bebyrdende retsforhold. Derfor ansås betingelsen for direkte sammenhæng mellem leverancen og vederlaget ikke for opfyldt.

Omfanget af hvornår et retsforhold består, blev yderligere fastslået i C-498/99, Town & County Factors. Heraf fremgår det, at et gensidigt bebyrdende retsforhold består, selvom der er indgået en aftale mellem leverandøren og aftageren af ydelsen, om at leverandørens forpligtelse til at levere, ikke kan påberåbes ved domstolene og således ikke er juridisk bindende. En sådan aftale er i sig selv udtryk for et retsforhold i momssystemets forstand.⁴⁹

Betingelsen om, at der skal foreligge et gensidigt bebyrdende retsforhold mellem leverandøren og aftageren, indebærer dog ikke, at der nødvendigvis skal foreligge et explicit kontraktuelt bestemt retsforhold.

I C-90/20, Apcoa Parking Denmark, anså Domstolen en bilists parkering i en afmærket parkeringsbås beliggende i et parkeringsanlæg varetaget af Apcoa, for at skabe et retsforhold mellem Apcoa og den bilist der parkerer sin bil på Apcoas parkeringsplads. Ved at vælge at parkere i et parkeringsanlæg varetaget af Apcoa, påtager bilisten sig forpligtelser til at overholde de gældende retningslinjer for brug af det pågældende parkeringsanlæg, ligesom Apcoa, forpligter sig til at stille en parkeringsplads til rådighed.⁵⁰

Dermed er der mellem bilisten og Apcoa indgået et gensidigt bebyrdende retsforhold mellem parterne, uden at bilisten og Apcoa nødvendigvis har indgået en explicit kontrakt.

Dette gensidigt bebyrdende retsforhold forpligter dermed bilisten til at parkere forskriftsmæssigt. Bilisten accepterer således at blive pålagt en kontrolafgift, såfremt der foretages en ikke-forskriftsmæssig parkering. Denne erstatningslignende indtægt, i form af en kontrolafgift, baserer sig således på et retsforhold.

⁴⁷ C-16/93, Tolsma, præmis 14

⁴⁸ C-16/93, Tolsma, Forslag til afgørelse, pkt. 18-19

⁴⁹ C-498/99 Town & County Factors, præmis 23

⁵⁰ C-90/20, Apcoa Parking Denmark, præmis 28-29

Derimod kan der ved tilkendte erstatninger indenfor kontrakt opstå tvivl om, hvorvidt der består et gensidigt bebyrdende retsforhold. I det tilfælde hvor en virksomhed udtræder af en kontrakt indenfor en bindingsperiode, og der ikke er aftalt en udtrædelsesgodtgørelse, kan den udtrædende part ved en domstol tilkendes at skulle betale en erstatning til den anden part. I dette tilfælde ville den anden part opnå en erstatningslignende indtægt. Det kan således diskuteres, hvorvidt den tilkendte erstatning er udtryk for et gensidigt bebyrdende retsforhold. Indtægten vil i dette tilfælde være udtryk for et vederlag, betalt af den udtrædende part. Der kan endvidere argumenteres for, at der opstår et gensidigt bebyrdende retsforhold, i form af at den ene part tåler en handling, jf. MSD art. 25, i form udtrædelsen, hvortil den udtrædende part betaler et vederlag i form af en tilkendt erstatning, for at udtræde af kontrakten.

Omvendt kan der også argumenteres for, at en tilkendt erstatning fra en domstol udelukkende bebyrder den udtrædende part, idet denne skal betale et vederlag, uden at modtage en modsvarende leverance, da domstolen der tilkender en erstatning, ikke søger at bebyrde begge parter.

Det afgørende for, om der er skabt et gensidigt bebyrdende retsforhold mellem leverandøren og aftageren, er således ikke, hvordan retsforholdet er skabt, men at retsforholdet direkte betinger en gensidig udveksling af en leverance og en erlagt modværdi.

4.2.1.2 Vederlag fastsat af parterne selv (faktisk modværdi)

Den anden betingelse, der skal være opfyldt, førend det kan fastlægges, at der foreligger en tilstrækkelig direkte sammenhæng mellem den leverede ydelse og vederlaget, er at vederlaget skal være et udtryk for en faktisk modværdi, som er fastsat af parterne selv.

Det er derfor vigtigt at fastslå, hvad der forstås ved begreberne, *mod vederlag* og *modværdi* samt hvornår dette kan anses for fastsat af parterne selv.

Begrebet, *mod vederlag* jf. ML § 4, stk. 1 indikerer, at før en leverance af varer eller ydelser bliver momspligtig, skal leverancen udføres mod et vederlag. Momsloven uddyber ikke videre, hvad der kan anses for at udgøre et vederlag eller en såkaldt *modværdi*. Dog fremgår det af MSD art. 1, stk. 2, at princippet bag momssystemet er, at der på varer og ydelser, der er leveret mod vederlag, skal pålægges moms, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris.

Det fremgår endvidere af C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, at modværdien skal kunne opgøres i penge, og at modværdien skal have en konkret værdi fastsat af parterne selv og som altså ikke er ansat efter objektive kriterier.⁵¹ Domstolen fastslog i samme afgørelse, at der ved begrebet, *modværdi* forstås *alt hvad der modtages som modydelse*. Dermed kan et vederlag ikke udelukkende karakteriseres som et beløb, leverandøren modtager, men også værdien af ting eller ydelser, der er modtaget i bytte, som kan opgøres i penge.⁵²

Hvorvidt modværdien er fastsat af parterne selv, og ikke efter objektive kriterier, er særlig relevant for erstatningslignende indtægter der er tilkendt af en domstol, idet parterne ikke selv har fastsat værdien af erstatningen. Dermed opstår spørgsmålet, om erstatning tilkendt ved domstole udgør den *faktiske modværdi*.

⁵¹ C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, præmis 13 og C-230/87 og Naturally Yours Cosmetics, præmis 16

⁵² C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, præmis 10

Det væsentlige for vurderingen af, om der foreligger en faktisk modværdi, er om vederlaget kan opgøres i penge og udgør en konkret værdi fastsat af parterne selv, og altså ikke er fastsat efter objektive kriterier.

4.2.2 Leverancen skal medføre et forbrug

Når det er fastlagt, at der er direkte sammenhæng mellem vederlaget og leverancen, skal det også vurderes, hvorvidt leverancen medfører et forbrug. Denne betingelse udledes af det grundlæggende princip for moms, navnlig; at moms er en beskatning af forbrug, og ikke en beskatning af indtægt.⁵³ Formålet med momssystemet er at indføre en skat, der alene søger at beskatte den endelige forbruger.⁵⁴

Som tidligere nævnt, er det selve leverancen der udgør beskatningsobjektet og dermed er momspligtig, og således ikke de betalinger der modtages som vederlag for leverancen. Idet det er leverancen der er momspligtig, bliver det endelige forbrug beskattet.⁵⁵ Det er derfor væsentligt, at den indtægt en virksomhed opnår, er et udtryk for det faktiske forbrug. Dette er kun tilfældet, såfremt der er en direkte sammenhæng mellem det erlagte vederlag og den levering, forbrugeren betaler for. Det er således kun, såfremt vederlaget står mål for leverancen, at vederlaget kan danne grundlag for afgiftsgrundlaget.⁵⁶

Det er dermed en betingelse, at der skal foreligge et forbrug, som kan beskattes, førend der udløses momspligt. Der skal således både foreligge en levering, som medfører et forbrug og for dette forbrug skal der betales et vederlag, som er proportionalt med forbruget.⁵⁷

Det er langt de fleste varer og ydelser, som må anses for at være egnet til at give anledning til et forbrug. Denne argumentation anvendes blandt andet af Generaladvokat F. G. Jacobs i sit forslag til afgørelse i sagen C-215/94, Jürgen Mohr, hvor han fastslår, at når momsen er defineret som en forbrugsafgift i MSD art. 1, begrænses momsens anvendelsesområde af dens karakter som en afgift på forbrug. Ydermere definerede han, at en erhvervsdrivende skal levere varer eller ydelser, der udløser et forbrug hos identificerbare kunder.⁵⁸

Derudover er det fastslået i C-384/95, Landboden-Agrardienste og C-215/94, Jürgen Mohr at det er uden betydning hvor der opstår et forbrug, om det er hos en forbruger, en tredjemand eller den afgiftspligtige person der giver godtgørelsen, blot forbruget opstår og kan identificeres.⁵⁹

Forbrugsbetingelsen blev ligeledes udviklet i Domstolens afgørelse C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, hvori Domstolen fastslår, at leverancen i nærværende afgørelse består i at stille faciliteter permanent til rådighed til klubbens medlemmer mod betaling. Dermed sker forbruget allerede på købstidspunktet og ikke forbrugstidspunktet, og er således uafhængig af, hvorvidt det pågældende medlem har haft et konkret forbrug.⁶⁰

⁵³ Momssystemdirektivets art. 1, nr. 2

⁵⁴ C-291/03, MyTravel, præmis 30 og den heri nævnte retspraksis

⁵⁵ Van Doesum, Ad, et. al., Fundamentals of EU VAT Law, s. 5

⁵⁶ Ibid. s. 149

⁵⁷ Taxo.2023.01, Christiansen, Randi, Apcoa Parking-dommens betydning, 2023

⁵⁸ C-215/94, Jürgen Mohr, forslag til afgørelse, punkt 27-28

⁵⁹ C-384/95, Landboden-Agrardienste, præmis 13 & C-215/94, Jürgen Mohr, præmis 22

⁶⁰ C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, præmis 40 og den heri nævnte retspraksis

Det er derfor fortsat en betingelse for momspligt, at den indtægt en virksomhed opnår, er udtryk for det faktiske forbrug.

Idet moms er en forbrugsafgift jf. MSD art. 1, nr. 2, og forbrugsbetingelsen fremgår af retspraksis som nævnt ovenfor, skal denne betingelse indgå i vurderingen af hvorvidt erstatningslignende indtægter er momspligtige. Såfremt en erstatningslignende indtægt ikke modsvares af en leverance, der udløser et forbrug, der kan beskattes, opfyldes forbrugsbetingelsen ikke. Omvendt vil en erstatningslignende indtægt, der modsvares af en leverance, der udløser et forbrug, der kan beskattes, anses for at opfylde forbrugsbetingelsen.

4.3 Sammenfatning

Det er en generel betingelse for momspligt, at der foreligger levering mod vederlag, som fastslået i ML § 4, stk. 1. Til vurderingen af, hvorvidt der foreligger levering mod vederlag, er der som nævnt opstillet to grundlæggende betingelser, baseret på EU-retspraksis:

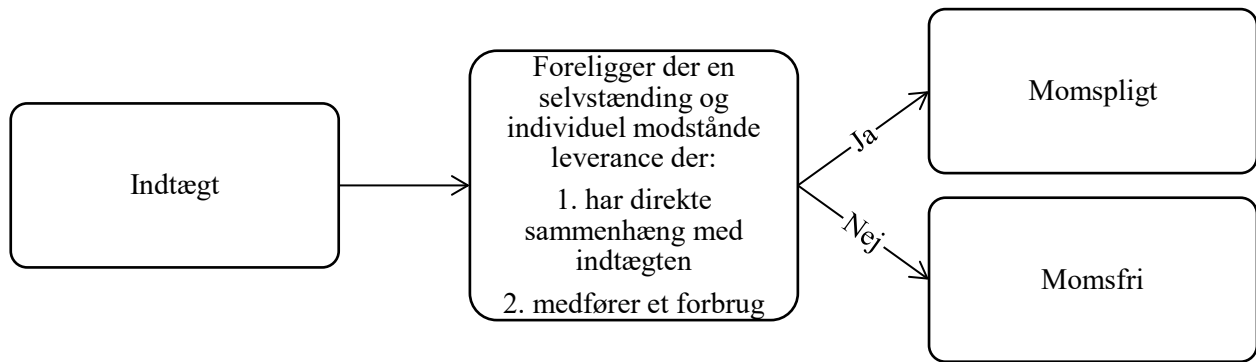
1. Der skal være en direkte sammenhæng mellem leverancen og vederlaget.
For at der opstår den nødvendige direkte sammenhæng, er der to principielle betingelser, der skal være opfyldt, herunder:
 - I. Der skal foreligge et gensidigt bebyrdende retsforhold
 - II. Der skal være tale om en faktisk modværdi, som kan opgøres til den faktiske betaling, som er aftalt mellem parterne
2. Leverancen skal medføre et forbrug.

Disse kumulative betingelser skal begge være opfyldte, men skal vurderes individuelt. Det er dog væsentligt at bemærke, at de oftest hænger sammen og således kan være svære at adskille. Dette understreges i forslaget til afgørelse i dommen C-498,99 *Town & County Factors* afgørelsen, idet det bemærkes, at betingelsen om et *retsforhold* ikke skal forstås isoleret, men at begrebet, *retsforhold* derimod vedrører sammenhængen mellem ydelse og vederlag. Generaladvokaten lægger således op til at selvom begrebet, *retsforhold* udgør er en betingelse i sig selv, skal denne betingelse også vurderes i sammenhæng med de andre betingelser.

Det er således en vurdering af de bagvedliggende omstændigheder for hver enkelt transaktion og indtægt, der er udslagsgivende for opfyldelsen af de enkelte betingelser og betingelserne i sammenhæng. Dette hænger også sammen med den anden betingelse om, at leverancen skal medføre et forbrug. Det faktum, at momsen er en forbrugsbeskatning, der har til formål alene at beskatte forbrug medfører også, at en leverance ikke bliver momspligtig alene, såfremt der er opnået en indtægt og dermed betalt et vederlag, idet indtægten også skal udløse et forbrug.

Førend en indtægt bliver momspligtig, er det således en betingelse, at indtægten modsvares af en selvstændig og individuel leverance, der har direkte sammenhæng med indtægten. Herudover skal leverancen medføre et forbrug, der kan beskattes. Såfremt disse kumulative betingelser er opfyldt, er der tale om momspligtig levering mod vederlag jf. ML § 4, stk. 1. Dette kan illustreres i følgende beslutningstræ:⁶¹

⁶¹ Figur 1, Egen fremstilling



5 Erstatningslignende indtægter

Som gennemgået i ovenstående afsnit, kan det for erstatningslignende indtægter være vanskeligt at vurdere, hvorvidt disse udgør vederlag for en leverance. En erstatning i de ovenstående omtalte situationer udløses oftest af, at en part ikke opfylder sin del af en given aftale. Det er bl.a. tilfældet, hvis en bilist ikke parkerer efter forskrifterne, eller hvis en kunde ikke møder op til sin reserverede tid hos frisøren, og dermed skal betale et udeblivelsesgebyr.

Spørgsmålet er herefter, om en sådan betaling modsvarer af en leverance, eller om betalingen anses for at være en straf, for ikke at opfylde sin del af en given aftale og således kan have en præventiv effekt. Når der er tale om en straf, modsvarer denne indtægt som udgangspunkt ikke af en modstående leverance, hvorfor indtægten ud fra et økonomisk perspektiv bør anses som momsfri.

Når der skal træffes afgørelser af Domstolen, anvender denne ofte begrebet, *økonomisk realitet* som et element i vurderingen af principielle spørgsmål. Ifølge Domstolen er begrebet et grundlæggende kriterium i det fælles momssystem. Begrebet er dog hverken defineret af EU-lovgivere eller Domstolen.⁶²

Af Domstolens afgørelse C-653/11, *Newey*, fremgår det at domstole skal analysere *alle omstændighederne i tvisten*⁶³ for at se, om der er en overensstemmelse mellem de kontraktmæssige ordninger og den økonomiske virkelighed.⁶⁴ Domstolen inddrager således den økonomiske realitet som et pejlemærke for momsens *virkelighed*. En væsentlig del af at anvende retsinstrumentet, *økonomisk realitet* er, derfor også at inddrage bl.a. aftaleforhold, parternes intentioner, fakturaer, prisfastsættelser mv. Dette gælder dog ikke, hvis aftaleforholdet ikke tillægges betydning af parterne selv. Dette fremgår af afgørelsen C-653/11, *Newey* hvor Domstolen flere gange inddrog forhold fra den af parterne indgåede kontrakt til at nå frem til essensen af transaktionen. Hvis ordlyden af en kontrakt ikke fuldt ud eller korrekt afspejler essensen af transaktionen, skal anden faktum såsom parternes faktiske adfærd eller deres kontraktlige hensigt, indgå i vurderingen. I det tilfælde tjener retsinstrumentet, *økonomisk realitet* som en rettesnor af virkeligheden, der går ud over omfanget af kontrakten, således at de definerende principper for transaktionerne kan fastsættes, og momspligten kan vurderes korrekt.⁶⁵ Den økonomiske realitet giver Domstolen mulighed for om nødvendigt at se bort fra de involverede parter subjektive fremstilling og klassificering af faktiske

⁶² Van Doesum, Ad et al, *Economic Reality in EU VAT*, 2020, s. 214

⁶³ C-653/11, *Newey*, præmis 49

⁶⁴ Van Doesum, Ad et al, *Economic Reality in EU VAT*, 2020, s. 214

⁶⁵ *Ibid.* s. 219

omstændigheder og erstatte dem med en selvstændig udvælgelse og klassificering af de forhold, der anses for at være relevante for afgørelsen af momspligten.⁶⁶

Den økonomiske virkelighed kan bidrage til afgørelsen af momspligten for erstatningslignende indtægter. En analyse af den økonomiske realitet, vil således også indeholde en vurdering af, hvad det økonomiske rationale bag en sådan opkrævning er.

En af de økonomiske bevæggrunde for indførelsen af disse erstatningslignende indtægter i virksomheders forretningsmodel er knap kapacitet. Knap kapacitet opstår bl.a. ved parkeringspladser, frisørtider eller hotelværelser, hvor der kun er et begrænset udbud.⁶⁷

Når forbrugere efterspørger en vare eller en ydelse, men udbuddet er begrænset og således ikke nødvendigvis er tilstrækkeligt til at dække efterspørgslen, eksisterer der knap kapacitet. Der opstår således et dilemma for den udbydende virksomhed, navnlig hvordan den knappe kapacitet skal fordeles. Selskaber har incitament til at fordele den knappe kapacitet så efficient som muligt, således at der opnås den største profit for selskabet. En metode til opnåelse af den mest efficiente fordeling af en knap ressource er ved anvendelse af erstatningslignende indtægter, f.eks. i form af pålæggelse af gebyr for udeblivelse af en frisørtid eller pålæggelse af kontrolafgift for parkering ud over tidsfristen.⁶⁸

Indtægter, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod som selskaber opnår i forbindelse med udlejning af knappe kapaciteter, som eksempelvis hotelværelser eller parkeringspladser, fungerer som en *pigouskat*.⁶⁹ Dette skyldes, at den erstatningslignende opkrævning har til hensigt at ændre en u hensigtsmæssig adfærd.

Hvis eksempelvis en bilist anvender en parkeringsplads 10 minutter længere end der er betalt for, vil det skabe negative eksternaliteter⁷⁰. Parkeringsselskabet lider et tab, idet den anden bilist ikke kan parkere på arealet og dermed ikke betaler for parkering, og en anden bilist lider muligvis også et tab i form af ikke at kunne finde en parkeringsplads. Bilisten, der parkerede for længe, vil således påføre andre tab, uden selv at opleve tabet.

Såfremt parkeringsselskabet opkrævede en kontrolafgift for den ikke-forskriftsmæssige parkering, ville det give bilisten et incitament til at træffe de nødvendige foranstaltninger, der sikrer overholdelse af forskrifterne for parkering. Dermed vil den knappe ressource kunne bruges igen af en anden bilist, alternativt såfremt der fortsat foretages en ikke-forskriftsmæssig parkering, vil parkeringsselskabet blive kompenseret for det tab, de har lidt. Den erstatningslignende indtægt, ville således fungere som en *pigouskat*, idet den giver incitamenter til forbrugerne om at ændre u hensigtsmæssig adfærd.

I de følgende afsnit vurderes momspligten af forskellige erstatningslignende indtægter.

⁶⁶ Ibid. s. 215 - 216

⁶⁷ Devlin, Alan, Fundamental principles of law and economics, s. 12

⁶⁸ Ibid. s. 12-13

⁶⁹ Pigouskat er en skat på aktiviteter, der skaber eksternaliteter. Den skal udligne forskellen mellem de sociale omkostninger og de private omkostninger, hvorfor forbrugere der skaber negative eksternaliteter skal betale en pigouskat, der er lig de sociale omkostninger. (Parisi, Language of Law and Economics, s.219-220)

⁷⁰ En eksternalitet er en form for markedsvigt. En negativ eksternalitet er en omkostning, hvorimod en positiv eksternalitet er en fordel. Negative eksternaliteter får et marked til at producere en større mængde, end det er socialt ønskeligt. (Parisi, Language of Law and Economics, s. 115)

5.1 Egentlige erstatninger for tab

Egentlige erstatninger defineres som økonomisk kompensation til en skadelidt.⁷¹ Disse er således ikke nødvendigvis aftalt på forhånd.

For at vurdere momspligten af erstatninger, er det som tidligere nævnt ikke den formelle benævnelse, af en given erstatning, kompensation m.v., der afgør hvorvidt erstatningen er momspligtig. Derimod afgøres momspligten af en vurdering af transaktionernes objektive og reelle karakterer, hvorfor der skal tages hensyn til samtlige omstændigheder og betingelser, som beskrevet i afsnit 4.2, med henblik på at fastlægge momspligten.⁷²

Indtægter, der har karakter af egentlige erstatninger for tab, udgør som udgangspunkt ikke et vederlag for en modstående leverance, idet erstatninger for tab per definition ikke udgør vederlag for en modstående leverance. Såfremt der ikke kan identificeres en momsmæssig leverance, skal ovenstående betingelser⁷³ for momspligt ikke vurderes, da der som udgangspunkt ikke er nogen leverance at beskatte.⁷⁴

Denne altovervejende hovedregel for momspligt af erstatninger blev fastslået af Domstolen i C-222/81, BAZ-Bausystem, som omhandler momspligt af en rentebetaling. I afgørelsen skulle en køber betale renter til en leverandør på grund af forsinket betaling, for at holde leverandøren skadesløs. Rentebetalingen, som blev tilkendt ved dom, var ifølge Domstolen en erstatning for tab, der blev erlagt på grund af forsinket betaling og således ikke en udgift, som betaling udover den egentlige modydelse. Dermed udgør indtægten ikke en af de 3 typer erstatning som opstillet i afsnit 4. Derimod har indtægten karakter af straf.

Generaladvokat S. Rozés argumenterede i sit forslag til afgørelsen for, at renterne kun var en skadesløsholdelse, uden fortjeneste, hvorfor der ikke var tale om en supplerende ydelse.⁷⁵ Rentebetalingen blev således i afgørelsen anset for at være en uafhængig individuel transaktion. Erstatningen blev erlagt uafhængigt af den erhvervsdrivendes *normale* ydelse, hvorfor der blot er tale om en simpel godtgørelse af udgifter.⁷⁶

Domstolen anså således erstatningen i afgørelsen som en selvstændig og uafhængig transaktion. Transaktionen består af en leverance, idet BAZ-Bausystem yder kredit i form af henstand med betaling, og vederlaget for denne leverance er rentebetalingen, hvorfor det skulle vurderes hvorvidt der var en direkte sammenhæng mellem erstatningen og den kredit der ydes, som illustreret i figur 1.

Hvorvidt rentebetalingen var omfattet af begrebet, *faktisk modværdi*, som beskrevet i afsnit 4.2.1.2, var dog tvivlsomt. Dette skyldes, at modværdien kan opgøres i penge, ligesom det vurderes at det erlagte vederlag og modværdien for leverancen er nøjagtig proportional med forbruget, idet det er fastsat af en retsinstans.⁷⁷ Dog skal modværdien have en konkret værdi fastsat af parterne selv, der

⁷¹ Denstoredanske.lex.dk

⁷² SKM2003.271.TSS

⁷³ Som anført i afsnit 4

⁷⁴ C-222/81, BAZ-Bausystem. Se hertil: Ad Van Doesum et. al., Fundamentals of EU VAT Law, 158

⁷⁵ C-222/81, BAZ Bausystem, forslag til afgørelse, s. 2542-2543

⁷⁶ C-222/81, BAZ-Bausystem, præmis 8

⁷⁷ C-222/81, BAZ Bausystem, Forslag til afgørelse, s. 2542

ikke er ansat efter objektive kriterier.⁷⁸ Renten blev tilkendt af en retsinstans, og således ikke af parterne selv. Ydermere var renten en såkaldt morarente, som er en rente fastlagt ved lov, der gælder for pengekrav.⁷⁹ Renten betales for pengekrav, som ikke er indfriet inden forfaldsdagen jf. renteloven § 5, stk. 1. Renten er således opstillet på baggrund objektive kriterier, hvorfor betingelsen, *faktisk modværdi* ikke kan anses for opfyldt.

De tilkendte renter, der ikke er aftalt parterne imellem, opfylder ligeledes ikke betingelsen om, at der skal bestå et gensidigt bebyrdende retsforhold, der forpligter en leverandør til at levere en vare eller ydelse, samt forpligte aftageren til at erlægge et vederlag. Ifølge Domstolen var det af afgørende betydning, at BAZ-Bausystem ikke havde accepteret at levere en ydelse i form af henstand med betalingen mod en rente. Kreditten opstod alene som følge af en ensidig misligholdelse af de aftalte forpligtelser.

Dette tilsiger, at henstanden med betaling ikke leveres som følge af et gensidigt bebyrdende retsforhold, idet ydelsen i form af at yde kredit blev påtvunget virksomheden af en retsinstans. Betalingen herfor er endvidere også fastsat af en retsinstans og ikke af parterne selv, hvorfor der ikke er direkte sammenhæng mellem vederlaget og den leverede ydelse.

Afgørelsen fastlægger således, at indtægter, der har karakter af egentlige erstatninger for tab, som udgangspunkt ikke udgør et vederlag for en modstående leverance, jf. ML § 4, stk.1, idet disse ikke opfylder betingelsen om, at der skal være en direkte sammenhæng mellem leverancen og vederlaget. Denne type ikke aftalte erstatning falder derfor udenfor momslovens anvendelsesområde.

Denne konklusion understøttes af, at et incitament for domstoles pålæggelse af erstatning for uhenigtsmæssig adfærd, er, at individer skal internalisere risiko.⁸⁰ Såfremt individer kan risikere at blive pålagt at betale en økonomisk byrde, i form af en erstatning til skadelidte, får de incitament til at agere mere forsigtigt og dermed internalisere risiko. Dette taler for at domstoles pålæggelse af erstatninger udgør en straf, der har til hensigt at undgå bestemte handlinger og der således ikke er tale om momspligtig levering mod vederlag.

Princippet om at erstatningslignende indtægter, der har karakter af egentlige erstatninger for tab, som udgangspunkt ikke udgør et momspligtigt vederlag, bliver ligeledes bekræftet i C-37/16, SAWP. Det fremgår af denne afgørelse, at producenter eller importører af tomme medier og apparater til optagelse og gengivelse af værker, herunder musikalske værker jf. polsk lovgivning, skal betale et gebyr på 3% af salgsprisen for disse til en kollektiv forvaltningsorganisation. Den kollektive forvaltningsorganisation fordeler herefter disse penge til artister, der har lidt skade på baggrund af disse tomme medier og apparater til optagelse og gengivelse af deres værker, hvorfor disse indtægter for artisterne har karakter af erstatning.

Domstolen finder, at der ikke består et gensidigt bebyrdende retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, mellem på den ene side artisterne eller forvaltningsorganisationen og på den anden side sælgere af tomme medier og apparater til optagelse og gengivelse af disse værker. Dette skyldes at forpligtelsen til at betale gebyret følger af national lovgivning, ligesom forpligtelsen til at betale gebyret ikke er resultat af en levering af en ydelse fra hverken forvaltningsorganisationen

⁷⁸ C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, præmis 13 og C-230/87, Naturally yours Cosmetics, præmis 16

⁷⁹ Rentelovens § 5, stk. 1 og § 1, stk. 1

⁸⁰ Devlin, Alan, Fundamental principles of law and economics, s. 178

eller artisterne.⁸¹ Gebyret kan således ikke betragtes som resultatet af en levering af en ydelse, hvorfor dette erstatningslignende gebyr blot skal udgøre erstatning for tab og dermed falder udenfor momsens anvendelsesområde.

I nærværende afgørelse er der tale om expectation damage, og ikke straf som i C-222/81, BAZ-Bausystem, idet artisterne og rettighedshaverne kompenseres for den forventede mistede indtjening.⁸² Det taler således for, at typen af erstatningen ikke har betydning for den momsmæssige behandling af indtægten.

Alligevel giver de faktiske forhold i C-222/81, BAZ-Bausystem og C-37/16, SAWP anledning til tvivl om hvorvidt det udslagsgivende for Domstolens resultat var, at der ikke indbyrdes mellem to parter, var aftalt en erstatning for henholdsvis forsinket betaling og skade lidt af artister. Spørgsmålet er derfor, hvorvidt en indbyrdes aftale om den erstatningslignende indtægt ville ændre på den økonomiske realitet, således at indtægten vil blive momspligtig jf. ML § 4, stk. 1.

5.2 Aftalte erstatninger for manglende opfyldelse af aftaler

C-222/81, BAZ-Bausystem og C-37/16, SAWP tager som nævnt ovenfor ikke stilling til momspligten af erstatninger aftalt mellem to parter. Når en aftale indgås, aftales i mange tilfælde, at der skal betales en erstatning for manglende opfyldelse af denne aftale. Det fremgår af retspraksis, at aftaleparter frit kan aftale betaling af erstatning eller godtgørelse, som følge af en manglende opfyldelse af de forpligtelser, der følger af en given aftale. Selvom en fastsættelse af en erstatning, har til formål at styrke parternes kontraktmæssige forpligtelser, og har identiske funktioner, har de hver især særlige kendetegn. Derfor behandles i dette afsnit de erstatningslignende indtægter, som på forhånd er aftalt ved aftalens indgåelse. Dette inkluderer udeblivelsesgebyrer, depositum, udtrædelsesgodtgørelse og bodsbetalinger.

Selvom benævnelsen ikke er afgørende for momspligten, behandles de enkelte typer af indtægter i de følgende afsnit særskilt opdelt efter benævnelsen. Det skyldes, at den økonomiske realitet for en given indtægt ofte har sammenlignelige karakteristika som indtægter af samme benævnelse.

5.2.1 Depositum ved reservation af en ydelse

Formålet med et depositum er, at det fungerer som en markering af indgåelsen af en aftale, at det tilskynder parterne til at opfylde aftalen og at det udgør en godtgørelse, idet betalingen heraf fritager den ene af parterne for at bevise størrelsen af det tab, der er lidt, når den anden part fraviger aftalen.⁸³

Domstolen tog i afgørelsen C-277/05, Société thermale stilling til momspligten af en erstatningslignende indtægt, som i afgørelsen benævnes depositum. Før denne afgørelse var der tvivl om, hvorvidt det depositum, som et hotel har modtaget i forbindelse med en værelsesreservation, som ikke tilbagebetales i tilfælde af, at værelset ikke benyttes, var momspligtigt eller faldt uden for momssystemets anvendelsesområde. Denne type indtægt, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod, stiller hotellet som om aftalen aldrig var indgået, idet erstatningsværdien dækker de udgifter hotellet har afholdt i forbindelse med aftalens indgåelse. Indtægten har således karakter af at være reliance damage.⁸⁴

⁸¹ C-37/16, SAWP, præmis 27-30

⁸² Devlin, Alan, Fundamental principles of law and economics, s. 199-201

⁸³ C-277/05, Société thermale, præmis 30

⁸⁴ Devlin, Alan, Fundamental principles of law and economics, s. 199-201

C-277/05, Société thermale har siden den blev afsagt fungeret som pejlemærke for Domstolens syn på indtægter, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod. Dog har afgørelsen også skabt grund for diskussion, allerede inden afgørelsen var endeligt afsagt, idet generaladvokat M. Poiares Maduro i sit forslag til afgørelse var af den overbevisning, at denne type indtægt var momspligtig, fordi indtægten modsvarede en reservationsydelse. Denne overbevisning delte Kommissionen, samt EU-medlemsstaterne Frankrig, Irland og Portugal.⁸⁵ Alligevel endte afgørelsen med, at Domstolen fastslog, at denne type erstatningslignende indtægt ikke modsvarede en selvstændig og individuel ydelse, hvorfor indtægten skulle anses som værende momsfri.⁸⁶

Domstolen bekræfter indledningsvist, at der ikke er tale om et momspligtigt vederlag, såfremt der ikke består en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi, idet de betalte beløb udgør den faktiske modværdi af en individualiseret ydelse, som leveres indenfor rammerne af et retsforhold, som vedrører en gensidig udveksling af ydelser, jf. præmis 19⁸⁷. Dermed bekræfter Domstolen, at de ovenfor gennemgående betingelser for momspligt, herunder betingelserne for levering mod vederlag, også gælder for erstatningslignende indtægter.

Domstolen lægger i denne afgørelse særligt vægt på, at kunden ikke møder op, hvorfor kunden ikke gør brug af hotellets ydelser. Derfor eksisterer der ingen normal afvikling af aftalen. Endvidere får kunden ikke nogen modydelse for sin betaling af depositummet.⁸⁸ Domstolen finder derfor, at et depositum som ikke tilbagebetales, tjener at godtgøre hotellet for annulleringen af opholdet. Hertil henviser Domstolen til C-222/81, BAZ-Bausystem, hvorefter at faktisk godtgørelse for et tab ikke udgør et vederlag for en ydelse, og således ikke udgør et beskatningsgrundlag for moms.⁸⁹

Da der ikke leveres et hotelværelse, og et hotelværelse ej heller stilles til rådighed, kan depositummet for reservationen ikke behandles som en korrektion af afgiftsgrundlaget for leveringen af hotelværelset. I stedet bliver spørgsmålet, *om depositummet modsvares af en selvstændig individualiseret ydelse*. Det er besvarelsen af dette spørgsmål, som adskiller Generaladvokatens forslag til afgørelse og Domstolens afgørelse.

Generaladvokat M. Poiares Maduro giver udtryk for, at der er tale om en selvstændig individualiseret ydelse. Det skyldes, at såfremt hotelværelset faktisk benyttes, så modregnes depositummet i den samlede pris, som kunden skal betale. Dermed mister depositummet sin selvstændige eksistens. Han omtaler derfor beløbet som et *afdrag, inden leveringen eller tjenesteydelsen finder sted*.⁹⁰ Endvidere påpeger Generaladvokaten, at der under alle omstændigheder er leveret en ydelse til de kunder, som er udeblevet fra deres hotelophold. Ydelsen består i, at selskabet har garanteret kunderne et hotelophold på en aftalt dato ved at afholde sig fra at sælge værelset til andre, og således ved at respektere kundens aftalte annullationsret. Det er derfor en reel fordel, der leveres og som kunden har nydt godt af, uanset om denne har udnyttet hotelopholdet eller ej. Endvidere påpeger Generaladvokat M. Poiares Maduro, at denne ydelse er tilstrækkeligt individualiseret, således at depositummet udgør et momspligtigt vederlag.⁹¹

⁸⁵ C-277/05, Société thermale, forslag til afgørelse, pkt. 11

⁸⁶ C-277/05, Société thermale, præmis 36

⁸⁷ Og den heri nævnte retspraksis

⁸⁸ C-277/05, Société thermale, Præmis 32 og den heri nævnte retspraksis

⁸⁹ Ibid.

⁹⁰ C-277/05, Société thermale, Forslag til afgørelse pkt. 18

⁹¹ Ibid. pkt. 19

Generaladvokat M. Poiares Maduro har dermed i sit forslag til afgørelse argumenteret for, at et depositum, som giver kunden den fordel, at et hotelophold er reserveret, udgør et momspligtigt vederlag.

Dette forslag til afgørelse tiltrædes dog ikke af Domstolen. Domstolen lægger vægt på, at indgåelse af en aftale og betingelsen om at der foreligger et gensidigt bebyrdende retsforhold, ikke normalt er betinget af betaling af et depositum. Betalingen af et depositum er derfor ikke en integreret del af indlogeringsaftalen, men derimod blot en valgmulighed omfattet af parternes kontraktfrihed.⁹² Domstolen finder dermed, at en kunde kan reservere opholdet hos hotellet ud fra almindelig aftalepraksis, hvorefter hotelbestyreren afholder sig fra at kontrahere med andre, og således ikke sælger værelset til andre, uden at det var nødvendigt med en betaling af et depositum. Der foreligger derfor et gensidigt bebyrdende retsforhold mellem kunden og hotelbestyreren. Det afgørende er dog, at dette retsforhold følger direkte af indlogeringsaftalen og således ikke af betalingen af depositummet. Derfor er der tale om en selvstændig individuel indtægt, som ikke knyttes til reservations ydelsen. Hertil inddrager Domstolen det civile retlige princip, at kontraherende parter er forpligtede til at opfylde hver deres del af en aftale.⁹³ Når der er foretaget en reservation af et hotelophold, leverer hotelbestyreren den aftalte ydelse, men hotelbestyreren gør ikke andet end at opfylde den aftale, der er indgået med kunden. Denne opfyldelsesforpligtigelse ændres ikke af, at der betales et depositum. Domstolen konkluderer dermed, at indtægten, som hotelbestyreren opnår, ikke udgør et vederlag for en modstående leverance, men derimod en momsfri indtægt.

Efter C-277/05, *Société thermale* blev offentliggjort, var der dog stadig visse usikkerheder for momspligten af indtægter af denne karakter. Domstolen besvarer i dette tilfælde, hvordan en indtægt skal behandles i tilfælde af, at en kunde annullerer sit ophold. Det er dog fortsat ikke behandlet af Domstolen, hvordan en erstatningslignende indtægt skal behandles i det tilfælde, hvor afbestillingen foretages efter leverancens påbegyndelse.

Dette har Told- og Skattestyrelsen dog taget stilling til i afgørelsen TfS 1999.173, som er en klagesag vedrørende afbestillingsgebyrer, som opkræves af hotelgæster i tilfælde af hel eller delvis annullering på et så sent tidspunkt, at det ikke er muligt at afsætte værelset til andre. Afgørelsen tog stilling til to forskellige former for afbestillingsgebyrer, 1) hvis en kunde havde bestilt f.eks. 90 værelser, og på et meget sent tidspunkt ændrede bestillingen til 80 værelser, 2) hvis en kunde helt eller delvist afbestilte et antal kuverter i forbindelse med et restaurantarrangement.

Told- og Skattestyrelsen argumenterer i nærværende klagesag for, at afbestillingsgebyret i forbindelse med værelsesudlejning kunne betragtes som betaling for en leverance og dermed for en dispositionsret i de tilfælde, hvor lejeren først frasiger sig retten til at disponere over værelset, efter at værelset reelt har været til lejers rådighed.⁹⁴ Dette er således i modsætning til C-277/05, *Société thermale*, hvor kunden ikke har ret til at disponere over hotelværelset, blandt andet fordi de ikke har betalt den fulde værdi for opholdet, men blot et depositum.

Det vil sige, at hvis hotellet først oplyses om, at værelset ikke udnyttes, efter at lejer har ret til at disponere over værelset, og dermed reelt kunne have benyttet værelset, sker der en levering af en ydelse efter Told- og Skattestyrelsens opfattelse, hvorfor afbestillingsgebyret bliver et momspligtigt vederlag. I den modsatte situation, hvor kunden faktisk ikke har ret til at udnytte værelset, er der tale om et erstatningsbeløb, som ikke udgør momspligtigt vederlag.

⁹² C-277/05, *Société thermale*, Præmis 21

⁹³ Ibid. Præmis 24

⁹⁴ TfS 1999, 173

Told- og Skattestyrelsen mener endvidere, at i tilfælde af delvis afbestilling af et restaurantarrangement, hvor kun en del af kuverterne annulleres, bør afbestillingsgebyret anses for at være en del af den fulde betaling for restaurantarrangement.⁹⁵ Det vil sige at hotellet skulle afregne moms af prisen for det faktisk leverede kuverter samt afbestillingsgebyret.

Dertil mente Told- og Skattestyrelsen, at i tilfælde af afbestilling af hele arrangementet, vil afbestillingsgebyret kun være momspligtigt vederlag, såfremt afbestillingen skete på et så sent tidspunkt, at arrangementet i realiteten ikke kunne afbestilles. I denne afgørelse omfattede dette arrangementer som afbestilles senere end 24 timer før ankomst.⁹⁶

Det bemærkes, at denne administrative nationale afgørelse er afsagt før Domstolen afsagde dom i C-277/05, Société thermale. Dog fremgår det af den juridiske vejledning, at Skattestyrelsen ikke finder, at Domstolen i C-277/05, Société thermale har taget stilling til, hvad retstillingen er, hvis afbestillingen foretages efter leverancens påbegyndelse, hvorfor Told- og Skattestyrelsens opfattelse i TfS1999, 173, også må være udtryk for gældende ret efter offentliggørelsen af C-277/05, Société thermale.⁹⁷

I disse to afgørelser tages der således stilling til momspligten i tilfælde af en kundes annullering på et tidspunkt efter kunden har opnået en ret til at disponere over ydelsen. Det er derfor ubesvaret hvad retstillingen er, i det tilfælde hvor kunden ikke annullerer sit ophold på forhånd, men blot ikke møder op.

5.2.2 Udeblivelsesgebyrer

Et udeblivelsesgebyr defineres i denne afhandling som en på forhånd aftalt erstatning, der pålægges for ikke at møde op til en aftale, uden at dette tilkendegives. Et udeblivelsesgebyr adskiller sig fra depositum for reservation, idet der for udeblivelsesgebyrer ikke annulleres, men kunden blot undlader at møde op. Som konsekvens heraf har leverandøren ikke mulighed for at sælge sin ydelse til tredjemand. Udeblivelsesgebyrer pålægges ofte i forbindelse med salg af flybilletter, frisøraftaler, lægetider osv., som alle er ydelser hvor der foreligger knap kapacitet.

Disse typer af ydelser kendetegnes ved at et tidspunkt skal overholdes, og såfremt kunden ikke møder op til aftalt tid, har leverandøren ofte ikke mulighed for at gensælge dette tidsrum. Dette adskiller sig således fra et reservationsgebyr, som ikke tilbagebetales i tilfælde af annullation, hvor leverandøren oftest har mulighed for at forsøge at gensælge. Ved udeblivelse lider leverandøren dermed et tab på grund af kundens ensidige handling ved ikke at møde op til aftalt tid.

Idet tabet skyldes kundens ensidige handling, kan der drages paralleller til C-222/81, BAZ-Bausystem, hvori der ikke bestod et gensidigt bebyrdende retsforhold, fordi den erstatningslignende indtægt opstod som følge af ensidig misligholdelse. Spørgsmålet vedrørende momspligten af udeblivelsesgebyrer er således, hvorvidt pålæggelsen af et udeblivelsesgebyr skal anses for at være en momsfri indtægt for et tab, der som i C-222/81, BAZ-Bausystem ikke udgør vederlag for en modstående leverance, eller om pålæggelsen af et udeblivelsesgebyr er en momspligtig levering mod vederlag.

⁹⁵ Ibid.

⁹⁶ Ibid.

⁹⁷ Den Juridiske Vejledning, afsnit D.A.4.1.2 - Levering mod vederlag

Dette spørgsmål forholder Domstolen sig til i de forenede sager C-250-14 og C-289/14, Air France-KLM⁹⁸, hvoraf det fremgår at ikke-refunderbare flybilletter, der af kunden ikke bliver udnyttet, er omfattet af momspligt, idet der er tale om levering af en ydelse mod vederlag jf. ML § 4, stk. 1.⁹⁹

I afgørelsen lægger Domstolen afgørende vægt på, at kunden betaler et vederlag for at have muligheden for at nyde godt af luftfartsselskabets opfyldelse af forpligtelserne i henhold til aftalen mellem kunden og luftfartsselskabet.¹⁰⁰ Dermed fastslår Domstolen at leverancen består i at stille ydelsen til rådighed, ligesom tilfældet var i C-174/00, Kennemer Golf & Country Club. Modværdien for det vederlag der betales af kunden, er således muligheden for at udnytte denne ydelse, hvilket er uafhængigt af om ydelsen faktisk benyttes eller ej og i hvilket omfang. Beløbet luftfartsselskabet beholder, som de hævder har karakter af et udeblivelsesgebyr, har dermed ikke til formål at udgøre erstatning for et tab lidt af luftfartsselskabet. I stedet udgør udeblivelsesgebyret vederlag for levering af ydelsen, uagtet at der ikke er gjort brug af billetten. Udeblivelsesgebyret, der svarer til den fulde billetpris, søger således at kompensere flyselskabet fuldt ud, ved at gøre flyselskabet indifferent med, om aftalen opfyldes eller ej. Flyselskabet stilles som om kunden faktisk havde brugt billetten og dermed opfyldt sine forpligtelser, hvorfor denne indtægt har karakter af expectation damage.¹⁰¹

Afgørelsen i de forenede sager C-250-14 og C-289/14, Air France-KLM, adskiller sig således fra egentlige erstatninger, som behandlet i C-222/81, BAZ-Bausystem og depositum som behandlet i C-277/05, Société thermale.

Den afgørende forskel er, at udeblivelsesgebyret ikke anses som en egentlig erstatning, idet luftfartsselskabets ydelse anses for gennemført når luftfartsselskabet giver kunden mulighed for at nyde godt af ydelsen. Herudover, såfremt kvalifikation af luftfartsselskabets ydelse, som enten en egentlig erstatning eller en ret til at nyde godt af ydelsen, afhæng af om kunden møder op eller ej, ville der være forskel mellem størrelsen af modværdien som følge af fraværet, og det beløb der blev betalt i forbindelse med billetkøbet.¹⁰² En billet der sælges inklusiv moms til 100 kr., ville indbringe luftfartsselskabet 80 kr. efter betaling af salgsmoms. En billet, der sælges tilsvarende til 100 kr., men som ikke udnyttes, der kvalificeres som erstatning, ville være udenfor momsens anvendelsesområde, og således indbringe luftfartsselskabet 100 kr.¹⁰³ Størrelsen af erstatningen er således højere end den pris, kunden har betalt for ydelsen, hvilket Domstolen fandt ikke kunne begrundes.

Modsat depositum som omtalt i C-277/05, Société thermale og erstatninger tilkendt ved dom som omtalt i C-222/81, BAZ-Bausystem, er udeblivelsesgebyrer således momspligtige. Afgørelserne C-277/05, Société thermale og de forenede sager C-250-14 og C-289/14, Air France-KLM adskiller sig fra hinanden, idet såfremt en kunde fuldt ud har købt og betalt for en ydelse og dermed har ret til at modtage ydelsen, vil der være tale om vederlag for en leverance. Hvorimod en situation hvor kunden blot har betalt et depositum for en adgang til senere at købe en ydelse, vil der ikke være tale om nogen leverance.¹⁰⁴ Her vil depositummet udgøre en erstatning for det tab, der er lidt i forbindelse med reservationen.

⁹⁸ De forenede sager C-250-14 og C-289/14 - Air France-KLM

⁹⁹ Ibid. præmis 35

¹⁰⁰ Ibid. præmis 28

¹⁰¹ Devlin, Alan, Fundamental principles of law and economics, s. 199-201

¹⁰² de forenede sager C-250-14 og C-289/14, Air France-KLM, præmis 28-32 og den heri nævnte retspraksis

¹⁰³ Disse tal er blot indsat for eksemplets skyld og afspejler således ikke et virkeligt eksempel

¹⁰⁴ Eskildsen, Bohn & Johansen, Levering mod vederlag - Udvalgte grænsedragningstilfælde, s. 342

Herudover begrundes forskellen i den momsmæssige kvalifikation af ydelserne i afgørelserne med, at ydelsen består i muligheden for at nyde godt af ydelsen, uanset om denne mulighed faktisk udnyttes. For udeblivelsesgebyret medfører den økonomiske realitet således, at der ikke er tale om en egentlig erstatning. Dette skyldes at udeblivelsesgebyret ikke erstatter tab som luftfartsselskabet har lidt, idet luftfartsselskabet faktisk stiller deres ydelse til rådighed for kunden, og kunden har ret til at disponere over denne ydelse, uagtet om kunden gør brug af ydelsen.

Eftersom det er af afgørende betydning at luftfartsselskabet faktisk stiller deres ydelse til rådighed for kunden som har ret til at disponere over denne, uanset om kunden møder op eller ej, opstår spørgsmålet om hvordan et udeblivelsesgebyr momsmæssigt skal kvalificeres ved f.eks. en lægetid eller frisørtid. Disse ydelser kan ligesom flybilletter kun leveres i et bestemt tidsrum, og såfremt kunden ikke møder op til aftalt tid, har leverandøren ikke mulighed for at gensælge deres ydelse, hvorfor leverandøren alt andet lige, vil lide et tab. Et fly letter uanset om en kunde anvender sin billet eller ej.

Dette adskiller sig fra en frisør, som kun udfører en klipning og dermed gennemfører sin ydelse, såfremt kunden er mødt op.

I den situation hvor kunden ikke møder op, opkræver frisøren ofte et udeblivelsesgebyr. Såfremt udeblivelsesgebyret er lavere end det fulde beløb for en klipning, kan der argumenteres for, at kunden ligesom i C-277/05, Société thermale ikke har ret til at disponere over ydelsen, selvom denne faktisk er stillet til rådighed, som følge af reservationsaftalen mellem frisøren og kunden. Ligesom i C-277/05, Société thermale, hvor betalingen af depositummet følger af aftaleretlige forhold, følger betalingen af udeblivelsesgebyret til frisøren også af aftaleretlige forhold, der ikke kan knyttes til den ydelse der er stillet til rådighed af frisøren, men som kunden faktisk ikke kan disponere over, idet kunden ikke har betalt den fulde pris.

Dermed kan udeblivelsesgebyret anses som værende en følge af kundens manglende udnyttelse af muligheden for klipning. Udeblivelsesgebyret fungerer således som en godtgørelse for frisøren, der fritager frisøren for at bevise et tab. En sådan godtgørelse er ikke vederlag for en modstående ydelse, og udeblivelsesgebyret må følgeligt anses som værende en momsfri indtægt.¹⁰⁵

Dog kan der, ligesom Generaladvokat M. Poiares gør i sit forslag til afgørelse af C-277/05, Société thermale, argumenteres for, at reservationen udgør en særskilt ydelse i sig selv. Kunden der har reserveret en frisørtid, opnår den fordel at være sikker på, at frisøren har tid til at levere sin ydelse, på det aftalte tidspunkt. Endvidere, forpligtes frisøren til, ikke at afsætte frisørtiden til anden side. Hvis denne argumentation tiltrædes, ville udeblivelsesgebyret være en momspligtig indtægt for frisøren, idet der faktisk leveres en faktisk modydelse.

Dog nåede Domstolen i C-277/05, Société thermale frem til en anden afgørelse, hvilket er udtryk for gældende ret, hvorfor momsfrihed også må være den mest nærliggende konklusion for udeblivelsesgebyr for en frisørtid, som gennemgået ovenfor. Dette bekræftes også i dansk administrativ praksis, hvor Skatterådet i SKM.2012.492.SR når frem til at udeblivelsesgebyr for patienters udeblivelse fra undersøgelse og behandling skal anses som værende en momsfri indtægt. Dette skyldes at udeblivelsesgebyret tjener til at godtgøre leverandøren for generne af kundens udeblivelse.¹⁰⁶

¹⁰⁵ Jf. princippet i C-277/05, Société thermale, præmis 30

¹⁰⁶ SKM.2012.492.SR

Herefter opstår spørgsmålet, hvad retsstillingen er, såfremt kunden betaler det fulde beløb for sin frisørydelse i det tilfælde, hvor kunden udebliver. I dette tilfælde er udeblivelsesgebyret ikke lavere end den aftale pris, men lig med den aftale pris, ligesom i de forenede sager C-250-14 og C-289/14, Air France-KLM. I dette tilfælde gennemfører frisøren dog ikke sin frisørydelse når kunden ikke møder op til sin tid, hvilket står i modsætning til de forenede sager C-250-14 og C-289/14, Air France-KLM, hvorfor der kan argumenteres for at udeblivelsesgebyret som frisøren opkræver tjener at godtgøre leverandøren for generne af kundens udeblivelse. Dermed kan der argumenteres for at udeblivelsesgebyret kan anses for at udgøre en momsfri indtægt, idet gebyret svarer til den fulde pris for den oprindelige aftalte ydelse.

Omvendt, er den økonomiske realitet sammenlignelig med de forenede sager C-250-14 og C-289/14, Air France-KLM, idet udeblivelsesgebyret svarer til det samme beløb som frisøren ville have modtaget, såfremt frisørydelsen var gennemført som aftalt. Der er således tale om *expectation damage*.¹⁰⁷ Der kan dermed argumenteres for, at kunden også i denne situation har ret til at disponere over ydelsen, idet kunden har forpligtet sig til at betale det fulde beløb for frisørydelsen, uanset om kunden møder op eller ej. Kunden har dermed betalt for tilrådighedsstillelsen af frisørtiden, ligesom i de forenede sager C-250-14 og C-289/14, Air France-KLM, hvorfor det er nærliggende at konkludere at denne type indtægt ville udgøre vederlag for en modstående leverance, i form af tilrådighedsstillelse af en frisørtid.

5.2.3 Udtrædelsesgodtgørelse

Udtrædelsesgodtgørelse baserer sig, ligesom depositum og udeblivelsesgebyr på allerede indbyrdes aftalte forhold omkring erstatning ved manglende opfyldelse af en aftale. Udtrædelsesgodtgørelse, som behandlet i denne afhandling, finder anvendelse, når en part i et aftaleforhold ønsker at udtræde af en aftale førtidigt. Det er således en erstatning der betales af den part, der udtræder af en kontrakt indenfor bindingsperioden eller indenfor den periode hvor en kontrakt er uopsigelig.

Incitamentet bag indførslen af udtrædelsesgodtgørelse i aftaler, kan begrundes med retsøkonomisk teori, idet *retsøkonomien* introducerer *efficient breach theory*. Essensen af *efficient breach theory* er, at en leverandør skal bryde sit kontraktuelle løfte om at levere til sin kontraktspart, såfremt der kan opnås større nytte ved at levere til en tredjepart.¹⁰⁸ Dermed argumenterer retsøkonomien for at parterne i en aftale skal have mulighed for at udtræde af en eksisterende aftale for at indgå i en ny og mere efficient kontrakt. *Efficient breach theory* baserer sig på det aftaleretlige princip, at aftaler er bindende for parterne jf. Aftalelovens § 1. Dette princip medfører dog ikke nødvendigvis altid en optimal situation for parterne, idet der kan opstå situationer, hvor det vil være hensigtsmæssigt for den ene eller begge parter førtidigt at udtræde af en kontrakt. Udtrædelsesgodtgørelse giver dermed parterne en vej ud af en kontrakt, der ikke længere er optimal at deltage i for en af parterne, idet udtrædelsesgodtgørelse er en på forhånd aftalt erstatning, der skal betales, såfremt en part ønsker at udtræde af en kontrakt før kontraktens udløb.

Efficient breach foreligger f.eks. i den situation hvor en kontrakt er indgået mellem X og en leverandør. X betaler en leverandør 100 kr., men Y er villig til at betale 250 kr. for samme leverance. I denne situation vil leverandøren vælge at udtræde af den oprindelige kontrakt med X til en værdi af 100 kr. og i stedet indgå i en kontrakt med Y til en værdi af 250 kr. Dette vil være en Kaldor-Hicks efficient situation¹⁰⁹, idet leverandøren og Y opnår en gevinst og dermed stilles bedre, på

¹⁰⁷ Devlin, Alan, Fundamental principles of law and economics, s. 199-201

¹⁰⁸ Ibid. s. 198

¹⁰⁹ Hvor parternes samlede gevinst er større end tabene (Ibid. s. 60)

trods af, at X stilles ringere end hvis aftalen blev gennemført, idet de mister leverancen svarende til en værdi på 100 kr.

Da X lider et tab, er dette ikke hensigtsmæssigt for X. Derfor har X incitament til ved den oprindelige indgåelse af aftalen at aftale en udtrædelsesgodtgørelse, der skal betales i tilfælde af en førtidig udtræden af aftalen. Udtrædelsesgodtgørelsen anvendes til at skabe en sikkerhed for X, og potentielt skabe gevinst for alle parter, hvilket skaber en *Pareto-efficient*¹¹⁰ situation.

Ovenstående tilfælde er et eksempel på, at leverandøren udtræder af en aftale for at kontrahere med en tredjemand. Omvendt kan leverandøren også risikere, at kunden ønsker at udtræde af en kontrakt. Begge parter har således incitament til at aftale udtrædelsesgodtgørelse, idet parterne i en aftale, ifølge den retsøkonomiske teori, *efficient breach theory* skal have mulighed for at bryde det aftaleretlige princip om, at aftaler er bindende, og dermed udtræde af eksisterende aftaler, for at indgå i nye og potentielt mere effektive aftaler.

På forhånd aftalt udtrædelsesgodtgørelse

I afgørelsen C-295/17, MEO vurderede Domstolen den momsæssige behandling af førtidig udtræden af en aftale i et tilfælde, hvor der på forhånd var aftalt en udtrædelsesgodtgørelse, som svarede til det beløb, som selskabet ville have modtaget, såfremt aftalen var blevet opfyldt.

Idet erstatningsværdien var fastsat til det beløb, som selskabet ville have modtaget, såfremt aftalen faktisk blev opfyldt af begge parter, har indtægten karakter af at være expectation damage.¹¹¹

I nærværende afgørelse leverer MEO ydelser indenfor bl.a. internet-, tv- og multimedieadgang. Ved indgåelsen af aftalerne med deres kunder fastsættes minimumsbindingsperioder. Til disse aftaler, indgår en aftalt erstatning, som kunden skal betale, såfremt denne ønsker førtidig udtræden af aftalen. Den aftalte erstatning der betales for førtidig udtræden af aftalen, sikrer MEO den samme indtægt som hvis ikke der var sket førtidig udtræden.

Domstolen knytter udtrædelsesgodtgørelsen til den oprindelige levering af internet-, tv- og multimedieadgang, som fortsat er stillet til rådighed for kunden. Ydermere har kunden ret til at disponere over disse ydelser igennem den resterende tid af bindingsperioden. Idet ydelserne fortsat er stillet til rådighed og kunden har ret til at disponere over disse, knyttes udtrædelsesgodtgørelsen til den oprindelige aftale om levering af internet-, tv- og multimedieadgang.¹¹²

Derudover argumenterer Domstolen for, at den oprindelige aftale skaber et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser. Herudover vurderer Domstolen, at modværdien for det betalte vederlag udgøres af kundens ret til at drage fordel af opfyldelsen af de forpligtelser, der følger af aftalen, hvilket er uafhængigt af om kunden gør brug af denne ret. Endvidere er udtrædelsesgodtgørelsen aftalt på tidspunktet for aftalens indgåelse. Derfor opfylder den oprindelige levering kriterierne for hvornår der er foretaget en levering mod vederlag. Domstolen betragter udtrædelsesgodtgørelsen i nærværende afgørelse som en integreret del af den samlede pris for leveringen af disse ydelser.¹¹³

¹¹⁰ Pareto efficiens: Hvor alle parter stilles bedre, og dermed opnår en gevinst (Ibid. s. 32)

¹¹¹ Ibid. s. 199-201

¹¹² C-295/17, MEO, præmis 40 og den heri nævnte retspraksis

¹¹³ Ibid. præmis 45

Dermed følger Domstolen sin tilgang fra de forenede sager C-250-14 og C-289/14, Air France-KLM, præmis 28, idet de fastslår, at når det er muligt for kunden at drage fordel af ydelsen, idet denne er stillet til rådighed for kunden, påvirkes momspligten ikke af, at kunden ikke gør brug af den nævnte ret.¹¹⁴ Dermed knyttes udtrædelsesgodtgørelsen til den oprindeligt leverede ydelse, hvilket tilsiger, at udtrædelsesgodtgørelsen udgør momspligtigt vederlag.

Ifølge Domstolen tilsiger den økonomiske realitet bag den aftalte udtrædelsesgodtgørelse ligeledes, at der sker levering mod vederlag. Dette begrundes med, at kundens førtidige udtræden af aftalen ikke ændrer den økonomiske realitet i forholdet mellem MEO og kunden, idet MEO opnår samme indtægt, som hvis kunden ikke førtidigt havde udtrådt af aftalen. På trods af at MEO argumenterer for, at formålet med den aftalte udtrædelsesgodtgørelse er, at afskrække kunderne, er dette ifølge Domstolen ikke afgørende for kvalifikationen af betalingen for førtidig udtræden, idet beløbet ud fra en økonomisk betragtning tager sigte på at sikre MEO den samme indtægt som hvis aftalen var fuldført.¹¹⁵ Dermed bekræfter Domstolen sin tilgang fra de forenede sager C-250-14 og C-289/14, Air France-KLM, hvor den økonomiske realitet også forbliver den samme, da flyselskaberne modtager samme beløb, uanset om kunden udnytter befordringsydelsen eller ej, hvorfor indtægten betragtes som et momspligtigt vederlag.

Domstolen har endvidere taget stilling til momspligten af udtrædelsesgodtgørelse i afgørelsen C-242/18, UniCredit Leasing. Her bekræfter Domstolen ovenstående praksis, da det endnu en gang fastslås, at en udtrædelsesgodtgørelse, som svarer til det beløb, som den UniCredit ville have modtaget i resten af den nævnte periode, skal betragtes som betaling for en levering af ydelser, der foretages mod vederlag, jf. præmis 70. Derfor er sådanne betalinger momspligtige efter ML § 4, stk. 1.

Domstolen fastlægger derfor i begge afgørelser, at fordi den økonomiske realitet ikke ændres, skal der ikke ske en korrektion af afgiftsgrundlaget for de aftalte leverancer. Dette er tilfældet uanset om disse ydelser faktisk udnyttes eller ej, da udtrædelsesgodtgørelsen blot knytter sig til den aftalte leverance af den oprindelige ydelse. Det er dermed fastslået at disse indtægter som er lig med det oprindelige aftalte beløb er momspligtige.

Udtrædelsesgodtgørelse der ikke har samme værdi som det oprindelige aftalte vederlag

Derfor opstår spørgsmålet, hvorvidt udtrædelsesgodtgørelse udgør levering mod vederlag, såfremt godtgørelsen ikke svarer til det beløb, som leverandøren ville have modtaget i den resterende periode i tilfælde af førtidig opsigelse. Er det således afgørende for momspligten, at godtgørelsen svarer til det allerede aftalte vederlag ved en kontraktmæssig opfyldelse?

Dette besvares af Domstolen i afgørelsen C-43/19, Vodafone Portugal. Vodafone leverer teleydelser mv. Deres kunder er bundet som modtager af denne ydelse i en vis periode. For at Vodafone kan gennemføre sine leverancer af teleydelser, skal kunden også have leveret og monteret nødvendigt udstyr til brug for modtagelsen af teleydelser, dette omfatter net, udstyr og installationer.¹¹⁶ Det kan f.eks. være en router der skal tilsluttes. Vodafone monterer og installerer dette gratis eller til nedsat pris, ud fra den forudsætning, at kunden er forpligtet til at modtage deres ydelser i hele bindingsperioden. Såfremt kunden opsiges aftalen inden bindingsperiodens ophør, skal kunden betale udtrædelsesgodtgørelse til Vodafone.

¹¹⁴ Ibid. præmis 40 og den heri nævnte retspraksis

¹¹⁵ Ibid. præmis 62

¹¹⁶ C-43/19, Vodafone Portugal, præmis 25

I modsætning til ovenstående sager, svarede udtrædelsesgodtgørelsen ikke til det beløb, som Vodafone ville have opnået, såfremt minimumsbindingsperioden var blevet overholdt. Erstatningen opgøres imidlertid på grundlag af værdien af de begunstigelser, som kunden havde modtaget i opstartsfasen.¹¹⁷ Udtrædelsesgodtgørelsen var afhængig af opsigelsen og blev opgjort til 50 - 100 % af værdien af de varer og ydelser, kunden havde modtaget i forbindelse med oprettelsen.¹¹⁸ Udtrædelsesgodtgørelsen beregnes i forhold til den del af bindingsperioden der er forløbet, og på grundlag af de fordele som kunderne er tildelt i opstartsfasen. Endvidere må beløbet ikke overstige de omkostninger Vodafone har afholdt i forbindelse med opstartsfasen.¹¹⁹ Derfor vurderes det, at udtrædelsesgodtgørelsen udgør et lavere beløb, end hvad Vodafone ville have modtaget, såfremt kunden ikke havde opsagt sit abonnement indenfor bindingsperioden.

I det tilfælde hvor udtrædelsesgodtgørelsen svarer til 100 % af beløbet for varerne, kan indtægten karakteriseres som reliance damage, idet Vodafone, som er den skadelidte, stilles som om aftalen aldrig var indgået. Det skyldes at Vodafone modtager fuld betaling for de varer, som de oprindeligt har leveret vederlagsfrit.¹²⁰ I det tilfælde at en kunde opsiger på et senere tidspunkt, men fortsat indenfor bindingsperioden, har Vodafone ret til en udtrædelsesgodtgørelse svarende til 50 % eller 80 % af beløbet for varerne. Denne udtrædelsesgodtgørelse kan argumenteres for at have karakter af expectation damage, idet skadelidte kompenseres for deres forventede tab.¹²¹

Der er dermed tale om to forskellige typer erstatninger, som begge udgør momspligtigt vederlag, synes det nærliggende at konkludere, at Domstolen ikke tillægger typen af erstatning betydning, når de afgør momspligten.

Spørgsmålet i nærværende afgørelse var, hvorvidt Vodafones indtægt i form af udtrædelsesgodtgørelse var momspligtig eller ej, herunder om godtgørelsen skulle anses for at være en betaling for de førnævnte begunstigelser eller om der var tale om en momsfri indtægt.

Domstolen nåede i denne afgørelse frem til, at vederlag, som tilsigter at dække Vodafones omkostninger til de leverede produkter, skal betragtes som en del af vederlaget for de allerede gennemførte ydelser eller levering af varer til hel eller delvis nedsat pris. Det betyder, at selvom varerne ikke leveres tilbage til Vodafone, var udtrædelsesgodtgørelsen momspligtig, da Domstolen betragter udtrædelsesgodtgørelsen, som en del af vederlaget for de allerede leverede ydelser.¹²² Domstolen vurderer således, at momspligten af udtrædelsesgodtgørelsen ikke skal vurderes på baggrund af en særskilt individualiseret leverance. Derimod vurderes det, at indtægten er knyttet til den oprindelige leverance af varer og ydelser, og at denne er nødvendig for at Vodafone kan levere sine ydelser. Denne erstatning blev dermed anset for at være en på forhånd aftalt korrektion af vederlaget for de ydelser og varer leveret i opstartsfasen. Det betyder, at i det tilfælde, hvor kunden opsagde kontrakten indenfor bindingsperioden, ville betalingen af varerne og ydelserne, som kunden allerede har modtaget, ikke længere være gratis, men stige til værdien af varerne og ydelserne. Der må således være tale om en accept af, at overholder kunden ikke sin del af aftalen, skal denne betale for de allerede modtagne varer som ellers var 'gratis', hvorfor afgiftsgrundlaget for modtagelsen af disse varer og ydelser korrigeres.

¹¹⁷ Ibid. præmis 20 & 27 og den heri nævnte retspraksis

¹¹⁸ Ibid. præmis 16

¹¹⁹ Ibid. præmis 20

¹²⁰ Devlin, Alan, Fundamental principles of law and economics, s. 199-201

¹²¹ Ibid. s. 199-201

¹²² C-43/19, Vodafone Portugal, præmis 39 og 49-50

Afgiftsgrundlaget opgøres efter bestemmelserne i ML kap. 6. ML § 27, stk. 1, 1. pkt. fastsætter hovedreglen for opgørelsen af afgiftsgrundlaget. Herefter udgør afgiftsgrundlaget ved levering af varer og ydelse vederlaget, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris. Det fremgår at ML § 27, stk. 2, nr. 3 at beløb som en leverandør opkræver modtageren som betingelse for sin levering af varer og ydelser også indgår i afgiftsgrundlaget. I denne situation, er det blot indskrevet i aftalen at dette beløb udgør 0 kr. såfremt kunden ikke opsiger aftalen indenfor bindingsperioden. I det tilfælde, hvor kunden opsiger kontrakten indenfor bindingsperioden, udgør dette beløb ikke længere 0 kr. og derfor korrigeres det samlede afgiftsgrundlag.

Det er således ikke opgørelsen af udtrædelsesgodtgørelsen, der udløser momspligten. Det betyder, at selvom udtrædelsesgodtgørelsen ikke svarer til det allerede aftalte vederlag, kan indtægten godt udgøre momspligtigt vederlag. Dermed er det afgørende for momspligten alene de bagvedliggende omstændigheder, herunder hvorvidt indtægten kan knyttes til en leverance, der er stillet til rådighed og som kunden har ret til at disponere over, der kan kvalificeres som momspligtig.

Det kan således konkluderes, at erstatningslignende udtrædelsesgodtgørelser opfylder betingelsen, *levering mod vederlag*, såfremt udtrædelsesgodtgørelsen kan knyttes til en allerede foretaget levering. Dette er f.eks. også tilfældet, såfremt der købes en mobiltelefon til en lavere pris, under den forudsætning at forbrugeren også opretter et mobilabonnement med en bindingsperiode. Såfremt forbrugeren opsiger abonnementet indenfor bindingsperioden, og skal betale en udtrædelsesgebyr svarende til værdien af rabatten på mobiltelefonen, kan det udledes af afgørelserne C-43/19, Vodafone Portugal, C-242/18, UniCredit Leasing og C-295/17, MEO at udtrædelsesgodtgørelsen udgør vederlag for en modstående leverance og dermed er omfattet af momssystemet. Dette er uanset om det fulde beløb eller et mindre beløb end hvad der er aftalt i den oprindelige aftale skal betales som udtrædelsesgodtgørelse.

I ovenstående afgørelser korrigeres afgiftsgrundlaget for den oprindelige leverance af udstyr, som kunderne beholder eller på anden måde er begunstiget med. Der er dog i EU-retspraksis ikke taget stilling til den momsmæssige behandling i det tilfælde hvor udstyr skal tilbageleveres ved udtrædelse af en aftale før tid.

Dette er fastlagt i national ret af Østre Landsret i dommen, SKM 2021.237 ØLR.¹²³ I denne dom er der indgået en managementaftale med en bindingsperiode. For at leverandøren kan opfylde sine forpligtelser i aftalen, har leverandøren og kunden også indgået en sale and lease back aftale, til brug for leverandørens arbejde for kunden. Kunden har således ved aftalens indgåelse leveret bl.a. hardware, medarbejdere, software mm. til leverandøren. Dette skal leveres tilbage til kunden ved aftalens ophør. Det betyder, at udstyret også skal leveres tilbage til kunden, såfremt kunden opsiger kontrakten før det aftalte ophør. Udtrædelsesgodtgørelsen svarer til værdien af dette udstyr. Det betyder, at hvis der købes mere udstyr, så stiger udtrædelsesgodtgørelsen tilsvarende. Kunden opsiger aftalen indenfor bindingsperioden, og skal derfor betale udtrædelsesgodtgørelse til leverandøren. Modsat skal leverandøren tilbagelevere udstyret som følge af sale and lease back aftalen. Spørgsmålet er, om denne udtrædelsesgodtgørelse opfylder betingelsen, *levering mod vederlag* jf. ML § 4, stk. 1, således at leverandøren skal opkræve og indbetale salgsmoms for udtrædelsesgodtgørelsen. Derfor anmodede leverandøren om et bindende svar ved Skattestyrelsen, som senere blev forelagt Østre Landsret. Østre Landsret fastslog, at udtrædelsesgodtgørelsen i nærværende afgørelse udgjorde et vederlag for en modstående leverance.

¹²³ SKM.2021.237 ØLR

Østre Landsret mente, modsat Landsskatteretten, at der ikke var tale om en momsfri indtægt, som tilfældet var for et depositum som omtalt i C-277/05, Société thermale. I stedet mente Østre Landsret at der var tale om et momspligtigt vederlag. Dette begrundede Østre Landsret med, at udtrædelsesgodtgørelsen var beregnet på baggrund af det tilbageleverede udstyr og værdien heraf. Der lægges blandt andet vægt på, at udtrædelsesgodtgørelsens beløb stiger i takt med, at der oppebæres yderligere materiel, hvorfor vederlaget udtrykkeligt er knyttet sammen med værdien af den hardware og software, som ved udtrædelsen overdrages tilbage til kunden. Landsretten finder det endvidere ikke tilstrækkeligt godtgjort, at udtrædelsesgodtgørelsen alene skal anses for en betaling af mistede indtægter, hvorfor der ikke var tale om en momsfri erstatning.

Landsretten fandt således, at udtrædelsesgodtgørelsen modsvarer en levering af udstyr. Idet udtrædelsesgodtgørelsen følger værdien af medarbejderne, software og hardware, vurderer Østre Landsret momspligten ud fra den betragtning, at udtrædelsesgodtgørelsen skal modsvarer af en selvstændig og individualiseret leverance. Dette adskiller sig imidlertid fra afgørelserne C-295/17, MEO, C-242/18, UniCredit Leasing og C-43/19, Vodafone Portugal, hvor Domstolen vurderer at udtrædelsesgodtgørelsen blot er en del af den allerede foretagne leverance, hvor afgiftsgrundlaget blot korrigeres.

Da det er fastslået, at udtrædelsesgodtgørelsen skal modsvarer en selvstændig og individuel leverance, hvorfor Landsretten inddrager de i figur 1 illustrerede betingelser for momspligt. Landsretten vurderer, at den erstatningslignende indtægt udgør den faktiske modværdi for det udstyr der leveres tilbage, hvilket udspringer af et gensidigt bebyrdende retsforhold som fremgår af aftalen mellem parterne. Endvidere, modsvarer leverancen af udstyret udtrædelsesgodtgørelsen, hvorfor der foreligger en direkte sammenhæng mellem leverancen og vederlaget. Leverancen medfører ligeledes et forbrug hos aftageren, idet de for fremtiden selv skal anvende medarbejderne og den resterende materiel. Derfor er betingelserne for momspligt opfyldt, hvorfor udtrædelsesgodtgørelsen er momspligtig jf. ML § 4, stk. 1.

Dog påpegede Østre Landsret, at idet der ikke var tilstrækkelige holdepunkter i aftalegrundlaget mellem de to parter til at fastslå, at udtrædelsesgodtgørelsen alene skulle udgøre et økonomisk incitament, til at afholde parterne fra at foretage førtidig udtræden, anses udtrædelsesgodtgørelsen for betaling for det samlede materiel der tilbageleveres.¹²⁴ Det kan derfor ikke udelukkes, at såfremt det udtrykkeligt fremgik af aftalegrundlaget, at udtrædelsesgodtgørelsen alene var betaling for at afholde parterne fra førtidig udtræden, og som dækning af leverandørens tab ved kundens førtidige udtrædelse, ville dette have ført til et anderledes resultat.

Der kan således argumenteres for, at udtrædelsesgodtgørelsen i nærværende afgørelse kunne anses som værende en momsfri indtægt. Såfremt det udtrykkeligt fremgik af aftalegrundlaget, at udtrædelsesgodtgørelsen alene skulle udgøre et økonomisk incitament til at afholde parterne fra at foretage førtidig udtræden, og værdien af udtrædelsesgodtgørelsen ikke fulgte værdien af udstyret der skulle leveres tilbage. Såfremt dette var tilfældet, kan udtrædelsesgodtgørelsen således anses for at markere at der er indgået en aftale, som er uopsigelig. Ydermere har udtrædelsesgodtgørelsen en høj værdi, som tilskynder parterne til at opfylde aftalen. Endelig, er udtrædelsesgodtgørelsen aftalt på forhånd, således at leverandøren er fritaget for at bevise størrelsen af det tab, leverandøren har lidt, når køberen fraviger aftalen. Dermed kan der også argumenteres for, at udtrædelsesgodtgørelsen har karakter af at være en momsfri erstatning, jf. C-277/05, Société thermale.

¹²⁴ Ibid.

Omvendt kan der ligeledes argumenteres for, at dette eksempel adskiller sig fra C-277/05, Société thermale, da der i C-277/05, Société thermale ikke er sket levering af en ydelse til kunden, hvorimod der i nærværende afgørelse utvivlsomt er leveret infrastruktur med mere tilbage, da kunden ønskede at udtræde. Derfor kan det være vanskeligt at sammenligne den økonomiske realitet i udtrædelsesgodtgørelsen i denne afgørelse og depositummet i C-277/05, Société thermale, som hotellet beholder i det tilfælde hvor kunden annullerer sit ophold.

Udtrædelsesgodtgørelse, hvor en leverance endnu ikke er påbegyndt

Ovenstående afgørelser vedrører alle situationer hvor en leverance er påbegyndt. Det er derfor endnu uklart, hvorvidt udtrædelsesgodtgørelse opfylder betingelsen, *levering mod vederlag* såfremt en leverance endnu ikke er påbegyndt. Dette er eksempelvis tilfældet, såfremt en leverandør forpligter sig til at levere et givent antal stole. I tilfælde af at leverandøren ikke kan levere alligevel, eller af en anden årsag vælger at udtræde aftalen, er der aftalt en udtrædelsesgodtgørelse til 20% af værdien af transaktionen. Denne situation afviger således fra tidligere afgørelser, hvor fællesnævneren er, at indtægten udspringer af en allerede foretaget levering, idet leverandøren endnu ikke har stillet stolene til rådighed, som kunden har ret til at disponere over. I dette tilfælde, er ingen af stolene leveret, hvorfor der ikke kan være tale om, at indtægten knytter sig til en allerede foretaget momspligtig leverance. I stedet skal det vurderes, om indtægten modsvarer af en selvstændig individualiseret ydelse.

Det synes dog svært at identificere en selvstændig og individuel leverance, idet kunden ikke har modtaget stole, og ikke på nogen måde har nydt godt af aftalen der misligholdes. Den erstatningslignende udtrædelsesgodtgørelse på 20% af værdien af transaktionen, modsvarer således ikke af en selvstændig og individuel leverance der har direkte sammenhæng med indtægten, ligesom der ikke sker et forbrug hos aftageren, tredjemand eller leverandøren. Dermed opfyldes de grundlæggende kriterier for levering mod vederlag ikke, hvorfor det synes mest nærliggende at konkludere, at denne form for udtrædelsesgodtgørelse bliver momsfri.

5.2.4 Sammenfatning

Ud fra ovenstående analyser af de forskellige erstatningslignende indtægter, synes det nærliggende at konkludere, at der overordnet er to forskellige måder at anskue momspligten på. Enten kan indtægten knytte sig til en allerede foretaget leverance, hvorefter afgiftsgrundlaget korrigeres, eller indtægten skal modsvarer af en selvstændig individualiseret modydelse.

Såfremt *indtægten knyttes til en allerede foretaget momspligtig levering af varer eller ydelser*, bliver denne indtægt således en del af afgiftsgrundlaget.

Såfremt indtægten svarer til det oprindelige afgiftsgrundlag, er det således fastlagt af Domstolen at denne indtægt er momspligtig. Dette er blandt andet tilfældet i C-295/17, MEO og de forenede sager C-250-14 og C-289/14, Air France-KLM, hvor den indtægt virksomhederne opnår udgør den samme uanset om kunden udnytter den tilbudte ydelse eller ej.

Omvendt kan den erstatningslignende indtægt også være lavere end hvad der oprindeligt var aftalt virksomheden skulle modtage. Dette er blandt andet tilfældet i afgørelsen C-43/19, Vodafone Portugal, hvor udtrædelsesgodtgørelsen karakteriseres som vederlaget for de ydelser og varer kunden har modtaget vederlagsfrit eller til en fordelagtig pris, under den forudsætning, at kunden er forpligtet til at modtage ydelser fra Vodafone i en vis periode. I dette tilfælde er udtrædelsesgodtgørelsen lavere end hvad Vodafone ville have modtaget såfremt kunden ikke havde opsagt aftalen indenfor bindingsperioden. Domstolen knytter denne erstatningslignende indtægt, i form af udtræ-

delsesgodtgørelse, til den allerede foretaget leverance af teleudstyr, hvorfor der sker en momspligtig korrektion af afgiftsgrundlaget, jf. ML § 27, stk. 1. Korrektionen af afgiftsgrundlaget medfører, at de ydelser og varer, som kunden havde modtaget vederlagsfrit eller til en fordelagtig pris, i stedet skal betales for med udtrædelsesgodtgørelsen. Afgiftsgrundlaget af teleudstyret ændres således fra 0 kr. til en procentdel af udstyrets kostpris.¹²⁵

Vurderer Domstolen i stedet for, at der er tale om *en indtægt, som skal modsvares af en selvstændig individualiseret leverance*, skal der identificeres en leverance. Såfremt en leverance kan identificeres, skal denne leverance have en direkte sammenhæng med indtægten, og indtægten skal udløse et forbrug, som fastlagt i denne afhandlings afsnit 4.2.2. Såfremt indtægten faktisk modsvares af en selvstændig og individualiseret leverance, som opfylder disse betingelser, udgør indtægten et momspligtigt vederlag. Modsvares indtægten ikke af en selvstændig og individualiseret ydelse, eller opfylder ydelsen ikke de generelle betingelser for momspligtigt, kan indtægten derimod kvalificeres som momsfri.

Udgangspunktet for vurderingen af betingelsen, *levering mod vederlag* for en given indtægt, er som beskrevet i afsnit 4, at et vederlag skal modsvares af en selvstændig individuel leverance som opfylder betingelserne for momspligt. Dette udgangspunkt bekræftes blandt andet i C-222/81, BAZ-Bausystem, hvori Domstolen fastslår, at egentlige erstatninger som ikke modsvares af en selvstændig og individuel ydelse, er momsfrie.

Undtagelsen til dette, som anvendes af Domstolen i flere tilfælde, er, at indtægten knytter sig til en allerede foretaget momspligtig levering, hvorefter afgiftsgrundlaget korrigeres.

Spørgsmålet er derfor, hvad der er afgørende for, at udgangspunktet kan fraviges, sådan at en erstatningslignende indtægt knytter sig til en allerede foretaget momspligtig leverance, hvorefter afgiftsgrundlaget korrigeres og indtægten bliver momspligtig.

Det synes ud fra ovenstående analyser ikke at være afgørende hvilken type af erstatning, navnlig expectation damage, reliance damage og restitution damage, der er tale om¹²⁶, idet den indtægt der opnås i C-277/05, Société thermale og i C-43/19, Vodafone Portugal i begge tilfælde udgør reliance damage, samt at i det tilfælde hvor Vodafone ikke får 100 % af værdien af varerne, har denne betaling karakter af expectation damage. Alligevel bliver indtægterne ikke momsmæssigt kvalificeret ens. Derfor kan det konkluderes, at typen af erstatning ikke er afgørende for indtægten momspligtigt. Dette stemmer således også overens med, at de erstatningsretlige betegnelser, navnlig positiv opfyldelsesinteresse og negativ kontraktsinteresse, ej heller har indflydelse på momspligten.¹²⁷

Modsat synes det nærliggende at konkludere, at det blandt andet er afgørende for Domstolens vurdering, at der faktisk er stillet en ydelse til rådighed, som kunden har ret til at disponere over. Dette udledes blandt andet i afgørelsen C-295/17, MEO, hvor kunden har teleydelser til rådighed i hele bindingsperioden, men blot ikke vælger at benytte sig af dem. Kunden er forpligtet til at betale for hele bindingsperioden, uanset om kunden benytter sig af teleydelserne i hele perioden. I og med at parterne er så langt i processen for leveringen og kunden faktisk har ret til at disponere over ydelserne, fastlægger Domstolen, at denne er momspligtig. Endvidere er ydelsen i C-295/17, MEO faktisk leveret på tidspunktet for aftalens indgåelse, idet MEO når aftalen indgås er sikret et

¹²⁵ C-43/19, Vodafone Portugal, præmis 16

¹²⁶ Devlin, Alan, Fundamental principles of law and economics, s. 199-201

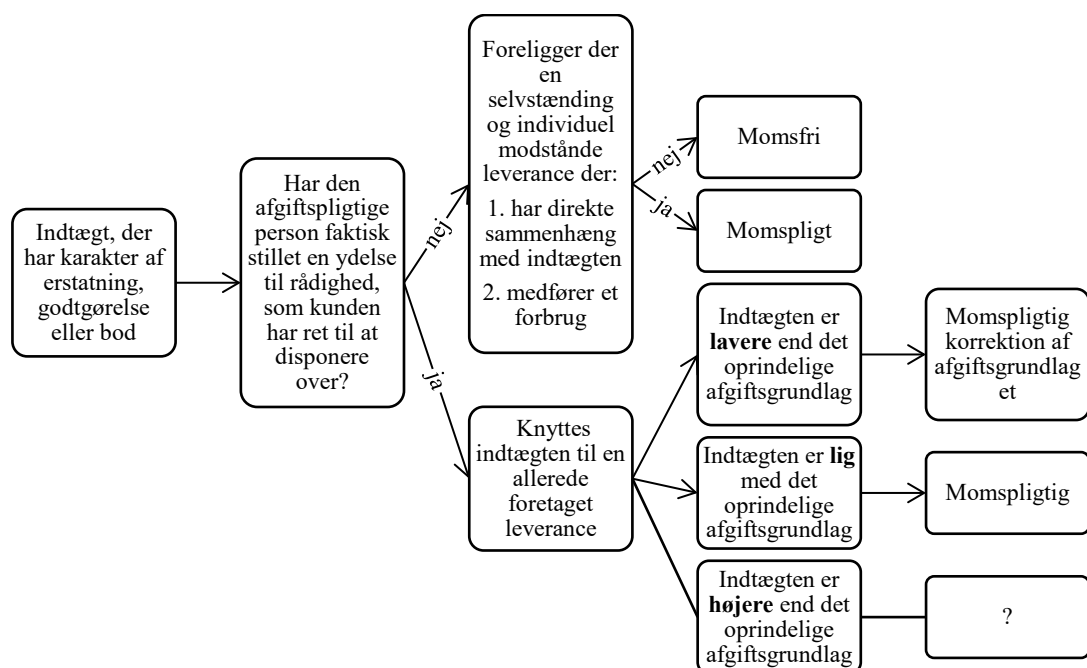
¹²⁷ Juul, Mette, Moms på tværs, s. 278

kontraktligt fastsat vederlag, der medfører at den økonomiske realitet er den samme uanset om kunden udnytter ydelsen eller ej.

Dette bekræftes ligeledes i de forenede sager C-250-14 og C-289/14, Air France-KLM, hvor Domstolen også lægger vægt på, at kunden faktisk kan disponere over sit reservede flysæde, og dette faktisk er stillet til rådighed af flyselskabet, i sin vurdering af momspligten. Domstolen finder derfor, at ydelsen faktisk er leveret i på det tidspunkt, hvor kunden køber billetten og reserverer et flysæde. Endvidere medfører det faktum, at kunden accepterer ikke at få sine penge tilbage, uanset om de udnytter den fulde ydelse eller ej, at indtægten skal knyttes til den oprindelige levering af flyreservationen.

I afgørelserne knyttes den erstatningslignende indtægt således til en allerede foretaget leverance, og Domstolen fastslår af denne grund at indtægten er momspligtig.

På baggrund af disse afgørelser synes det nærliggende at konkludere, at det afgørende for, om en indtægt kan knyttes til en allerede foretaget leverance og dermed udgør vederlag for en modstående leverance, er, om den afgiftspligtige person faktisk stiller en ydelse til rådighed, som kunden har ret til at disponere over. Vurderingen af momspligten for indtægter med karakter af erstatning synes således at kunne sammenfattes til følgende beslutningstræ:¹²⁸



Der er eksempelvis tale om en indtægt, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod i den situation, hvor en kunde udebliver fra en frisørtid og pålægges et udeblivesgebyr på 50 % af frisørydelsen. Spørgsmålet er derfor, om frisøren faktisk har stillet en ydelse til rådighed, som kunden har ret til at disponere over. Følges ovenfor gennemgåede retspraksis, har frisøren ikke stillet frisørydelsen til rådighed, og kunden har derfor ikke haft ret til at disponere over frisørydelsen. Dette skyldes, modsat de forenede sager C-250-14 og C-289/14, Air France-KLM, at ydelsen ikke er fuldt ud købt og betalt på forhånd, hvorfor kunden ikke ved betaling af 50% af beløbet har ret til faktisk at disponere over frisørydelsen. Idet der ikke er stillet en frisørydelse til rådighed,

¹²⁸ Figur 2, Egen fremstilling

skal indtægten modsvarer af en selvstændig og individuel ydelse som opfylder betingelserne for momspligt, som anført i denne afhandling afsnit 4.

Ligesom i C-277/05, *Société thermale*, hvor betalingen af depositummet følger af aftaleretlige forhold, følger betalingen af udeblivelsesgebyret til frisøren også af aftaleretlige forhold, hvorfor der ikke umiddelbart kan identificeres en leverance der medfører et forbrug og er i direkte sammenhæng med udeblivelsesgebyret, må denne indtægt være momsfri, jf. ovenstående praksis.

Ligeledes er der i afgørelsen C-277/05, *Société thermale* tale om en momsfri indtægt. I denne situation har kunden ved betaling af sit depositum ikke adgang til modtagelsen af en hel eller delvis ydelse, idet der skal foretages en yderligere betaling, førend kunden kan modtage en selvstændig og individualiseret ydelse i form af et hotelophold. Derfor kan indtægten ikke knyttes til en allerede foretaget leverance, idet kunden ikke disponerer over et hotelværelse, men alene en reservation, som alene følger af en indgået aftale herom. Dette er således også gældende for frisørens kunde. Idet Domstolen i C-277/05, *Société thermale* når frem til, at indtægten ikke modsvarer af en selvstændig og individualiseret ydelse, udgør udeblivelsesgebyret frisøren opkræver ikke et vederlag for en modstående leverance.

Domstolen har således i sine ovenfor gennemgåede afgørelser alene taget stilling til, den situation der opstår når en afgiftspligtig person oppebærer en indtægt der har karakter af erstatning, som svarer til hvad der skulle betales såfremt den oprindelige aftale var opfyldt¹²⁹ eller hvis der betales mindre end hvad der skulle betales, såfremt den oprindelige aftale var opfyldt.¹³⁰

Dermed opstår spørgsmålet, om der ved situationer hvor en afgiftspligtig person oppebærer en yderligere indtægt end hvad der oprindeligt var fastsat, skal afregne moms af denne. Dette spørgsmål har Højesteret i Danmark forelagt Domstolen i afgørelsen C-90/20, *Apcoa Parking Danmark*, som omhandler momspligten af kontrolafgifter.

5.3 Kontrolafgifter

Kontrolafgift kan ligesom de ovenfor gennemgåede indtægter klassificeres som en erstatningslignende indtægt. Kontrolafgift opkræves af privatretlige parkeringsselskaber i de tilfælde, hvor en bilist har foretaget en ikke-forskriftsmæssig parkering på de parkeringsarealer, selskabet administrerer. Kontrolafgifter er ikke, på samme måde som eksempelvis udtrædelsesgodtgørelse, aftalt i en kontrakt underskrevet af begge parter, men er i stedet stiltiende accepteret af bilisten ved sin handling, i form af at køre ind på et parkeringsareal administreret af et privatretligt parkeringsselskab. Der er således ikke tale om en egentlig aftale, men et kvasiløfte¹³¹.

Den momsmæssige kvalifikation af kontrolafgifter har været genstand for uoverensstemmelser i en række EU-medlemslande. Sverige og Tyskland har behandlet kontrolafgifter som værende momsfrie, mens kontrolafgifter opkrævet i Danmark har været behandlet som momspligtige, idet Skattemyndighederne i Danmark mener, at kontrolafgifter udgør vederlag for en modstående leverance.¹³² Sverige begrundet momsfriheden med, at indtægten ikke udgør et vederlag, idet der ikke er tale om kompensation for en ydet ydelse, men at indtægten derimod er udtryk for en straf.¹³³

¹²⁹ Dette er f.eks. tilfældet i de forenede sager C-250-14 og C-289/14, *Air France-KLM*

¹³⁰ Dette er f.eks. tilfældet i C-43/19, *Vodafone Portugal*

¹³¹ Kvasiløfte er en handling, som ikke i sig selv er udtryk for et ønske om at forpligte sig, men alligevel får virkning som et løfte (denstoredanske.lex.dk)

¹³² C-90/20, *Apcoa Parking Danmark*, forslag til afgørelse, Generaladvokat Richard De La Tour, pkt. 26

¹³³ Skatteverket, Ersättning i form av rätt till del av prispengar

Der kan således argumenteres for at indtægten fra kontrolafgifter ikke har karakter af at være én af de tre typer erstatninger, som gennemgået i afsnit 4, men derimod er udtryk for en straf.

I modsætning hertil har Højesteret i Danmark i afgørelsen Tfs 1996, 357 fastslået, at kontrolafgifter udstedt af privatretlige selskaber måtte anses som vederlag for en ydelse. Derfor skulle der betales moms af den forhøjede kontrolafgift, jf. ML § 4, stk. 1, selvom kontrolafgiften var fastsat som en standardsats, der var betydeligt højere end normaltaksten for parkering og var begrundet i ønsket om at undgå parkering uden korrekt betaling.

Højesterets argumentation understøttes af at opkrævningen af kontrolafgifter, ud fra et økonomisk perspektiv, forstås som at fungere som en 'pigouskat', idet den giver incitament til forbrugerne om at ændre uhensigtsmæssig adfærd. Dermed opnår bilisten et incitament til at træffe de nødvendige foranstaltninger, der sikrer, at de overholder forskrifterne for parkering. Dermed vil den knappe ressource kunne bruges igen af en anden bilist. Alternativt, såfremt der fortsat foretages en ikke-forskriftsmæssig parkering, bliver parkeringsselskabet kompenseret for det tab, de har lidt.

Dog er der siden Højesterets afgørelse opstået tvivl om momspligten af kontrolafgifter. Det skyldes blandt andet, som nævnt ovenfor, at andre medlemslande har behandlet indtægterne som momsfrie, mens Danmark har behandlet indtægterne som momspligtige. Derfor er spørgsmålet også blevet forelagt de administrative myndigheder, hvori der argumenteres for, at kontrolafgifter ikke er udtryk for et vederlag, der modsvarer en leverance, men i stedet har karakter af at udgøre en straf. Dette er bl.a. tilfældet i SKM.2006.535.SR, hvori 'Spørger' argumenterer for, at kontrolafgifter har et pønalt eller ordensmæssigt sigte. Kontrolafgifter skal således sikre at bilisterne overholder forskrifterne, hvorfor *Spørger* argumenterer for, at kontrolafgifter er uden for momssystemets anvendelsesområde. Skatterådet kom dog i dette bindende svar frem til, at kontrolafgifterne opkrævet i dette tilfælde skulle anses for at udgøre et vederlag for en modstående leverance.

Hvorvidt en kontrolafgift udgør vederlag for en modstående leverance og dermed anses for momspligtig, er nu endeligt besvaret af Domstolen i afgørelsen C-90/20, Apcoa Parking Danmark. Danmark forelagde spørgsmålet for Domstolen, som vurderede at kontrolafgifter udgør vederlag for en modstående leverance, idet kontrolafgiften skal anses som en korrektion af afgiftsgrundlaget i den oprindelige kvasiaftale om parkering.

5.3.1 C-90/20, Apcoa Parking Danmark - Kontrolafgift udgør momspligtigt vederlag

I dette afsnit analyseres Domstolen og argumenter for den momsmæssige kvalificering af kontrolafgifter.

Domstolen bemærker indledningsvist at kvasiløftet mellem bilisten og parkeringsselskabet skaber et retsforhold, idet en bilist kører ind på et parkeringsanlæg. I kraft af dette retsforhold påtager bilisten sig forpligtelser til udover den eventuelle betaling af den ordinære betaling for parkering, også at betale kontrolafgift, i tilfælde af at have foretaget en ikke-forskriftsmæssig parkering, ligesom parkeringsselskabet forpligter sig til at stille en parkeringsplads til rådighed.¹³⁴ Dermed består et gensidigt bebyrdende retsforhold mellem parkeringsselskabet og bilisten, uanset om bilisten parkerer forskriftsmæssigt eller ej. I dette gensidigt bebyrdende retsforhold modtager bilisten en parkeringsydelse, mod at foretage en ordinær betaling for parkering. Dette retsforhold medfører dog ikke i sig selv, at der foreligger levering mod vederlag når der opkræves kontrolafgift.¹³⁵

¹³⁴ C-90/20, Apcoa Parking Danmark, præmis 28-30

¹³⁵ C-36/16, Posnania Investment, præmis 32 - 35

Herefter vurderer Domstolen, at kontrolafgiften udgør den faktiske modværdi for at bilisten har benyttet en parkeringsplads eller et parkeringsområde i strid med forskrifterne for parkering, som var accepteret gennem kvasiløftet, idet bilisten foretager overdreven brug af en parkeringsydelse.¹³⁶ Dermed accepterer bilisten at skulle betale enten et beløb for forskriftsmæssig parkering, eller et væsentligt højere beløb for ikke-forskriftsmæssig parkering, hvorfor kontrolafgifter anses som en integreret del af det beløb, der er accepteret i forbindelse med indgåelsen af kvasiaftalen. Domstolen finder dermed, at i den situation hvor en bilist parkerer ikke-forskriftsmæssigt, vælger bilisten at foretage en særlig dyr parkering, der knytter sig til den oprindelige leverede parkeringsydelse.

Dermed bekræfter Domstolen sin tidligere afgørelse C-43/19, Vodafone Portugal, hvoraf det fremgår, at der er tale om en accept af, at overholder kunden ikke sin del af aftalen, skal denne betale for de allerede modtagne varer som ellers var *gratis*, såfremt kunden overholdte bindingsperioden og betalte et vederlag herfor, hvorfor afgiftsgrundlaget for modtagelsen af disse varer og ydelser korrigeres. Dette omfatter særligt den situation hvor bilisten oprindeligt holder vederlagsfrit parkeret, men alene modtager en kontrolafgift, og dermed skal betale for sin parkering, i det tilfælde at denne har overskredet en af de af Apcoa fastsatte forskrifter. Bilisten modtager derfor blot en særlig dyr parkering, hvorfor Domstolen korrigerer afgiftsgrundlaget for den vederlagsfrie parkering, hvilket er samme tilgang som Domstolen fastlagde i C-43/19, Vodafone Portugal.

Dog adskiller afgørelserne sig fra hinanden, idet der i C-90/20, Apcoa Parking Danmark betales yderligere end den ordinære betaling for parkering, hvorimod der i C-43/19, Vodafone Portugal betales mindre end den oprindelige aftale.

Herudover fremgår det i C-90/20, Apcoa Parking Danmark, at såfremt der ikke leveres en parkering, foretages der ikke kontrol, og ingen kontrolafgift vil dermed kunne pålægges.¹³⁷ Domstolen vurderede dermed at de to ydelser var betingede af hinanden, og således ikke skulle betragtes som to særskilte uafhængige indtægter, men som én levering af en parkeringsydelse, hvor vederlaget blot varierer. Det skyldes, at behovet for kontrol af ikke-forskriftsmæssig parkering ikke foreligger, hvis ydelsen bestående i tilrådighedsstillelse af en parkeringsplads ikke er blevet leveret.¹³⁸

Endvidere påpeger Domstolen, at størrelsen af kontrolafgiften som opkræves, er identisk, uanset hvilken type ikke-forskriftsmæssig parkering der er tale om¹³⁹. Det faktum at kontrolafgiften udgør det samme beløb, uanset hvilken overtrædelse bilisten har foretaget, taler for, at momspligten for kontrolafgifter skal behandles samlet.

Domstolen anser således kontrolafgiften for at være knyttet til den ordinære parkeringsydelse og dermed for en integreret del af den oprindelige parkeringsydelse.¹⁴⁰

Det er derfor efter afgørelsen helt klart at kontrolafgifter, som opkræves ved ikke-forskriftsmæssige parkeringer er momspligtige, idet de knyttes til den allerede leverede parkeringsydelse som opfylder betingelserne for levering mod vederlag, og dermed er et udtryk for en korrektion af afgiftsgrundlaget.

¹³⁶ C-90/20, Apcoa Parking Danmark, præmis 31 - 32

¹³⁷ Ibid. præmis 42

¹³⁸ Ibid. præmis 42

¹³⁹ Ibid. præmis 45 og den heri nævnte retspraksis

¹⁴⁰ Ibid. præmis 33

Højesteret fastslog derfor på baggrund af ovenstående argumentation fra Domstolen, at kontrolgebyrer, der opkræves af et privatretligt selskab, som varetager driften af private parkeringsanlæg, for bilisters overtrædelse af de almindelige vilkår for brug af disse parkeringsanlæg, skal anses for at udgøre modbydelser for levering af ydelser, som foretages mod vederlag, og som derfor er pålagt moms.¹⁴¹

5.3.1.1 Bevæggrunde for opkrævning af kontrolafgifter

Parkeringsydelse udgør en type ydelse, hvor der eksisterer knap kapacitet, idet der kun er et begrænset udbud af parkeringspladser i et parkeringsanlæg. I situationer hvor udbuddet af parkeringspladser ikke kan følge med efterspørgslen, er det derfor nødvendigt at regulere bilisternes brug af parkeringspladserne. Dette kan gøres på to måder, 1) tidsbegrænsning eller 2) betalingsparkering.

For at sikre, at bilisterne overholder tidsbegrænsningen eller betaler for sin parkering, er det nødvendigt for parkeringsselskaberne at udføre kontrol som en del af deres forretningsmodel. En del af denne kontrol består i at pålægge økonomiske konsekvenser for bilister, som ikke parkerer forskriftsmæssigt, uanset om efterspørgslen af parkeringspladserne er reguleret efter tidsbegrænsning eller betaling. I C-90/20, Apcoa Parking Danmark argumenterer Apcoa for, at den økonomiske konsekvens, i form af kontrolafgift, er en momsfri indtægt. Apcoa argumenterer blandt andet for, at kontrolafgiften skal anses for at være en bod, og derfor ikke skal anses i sammenhæng med den allerede gennemførte parkeringsydelse.¹⁴² Apcoa argumenterer derfor for, at der ved opkrævnin-gen af kontrolafgift alene er tale om en straf for bilistens adfærd, og derfor ikke for et vederlag der modsvares af en ydelse.

Dette understøttes også af økonomiske teorier, som anvendes til at forklare incitamentet for parkeringsselskabers opkrævning af kontrolafgifter.

Når bilister kører ind på et parkeringsanlæg og dermed indgår i en kvasiaftale, skal de foretage et valg, der involverer risici. En bilist har mulighed for at foretage en forskriftsmæssig parkering i overensstemmelse med den indgåede kvasiaftale, eller bilisten kan vælge at foretage ikke-forskriftsmæssig parkering. Såfremt bilisten vælger at foretage ikke-forskriftsmæssig parkering, f.eks. ved ikke at betale for sin parkering, er der en risiko for at blive pålagt en kontrolafgift i tilfælde af en kontrol.

Rational Choice Theory forudsætter at individer foretager rationelle valg, der maksimerer deres nytte på baggrund af den information de har tilgængelig.¹⁴³ For at kunne træffe en rationel beslutning, forudsætter det dog, at bilisten har fuldkommen information, hvilket i realiteten sjældent er tilfældet. En bilist ved blandt andet ikke, hvornår en kontrollør kontrollerer et givent parkeringsareal. Såfremt en bilist havde kendskab til tidspunkterne for kontrol af et parkeringsareal, kunne bilisten uden risiko parkere ikke-forskriftsmæssigt, f.eks. i form af at parkere uden at betale herfor, i det tidsrum, hvor der ikke er kontrol. Dermed ville bilisten maksimere sin nytte, idet bilisten i så fald vil kunne parkere vederlagsfrit.

¹⁴¹ SKM2022.205.HR

¹⁴² C-90/20, Apcoa Parking Danmark, præmis 44-46 og den heri nævnte retspraksis

¹⁴³ Devlin, Alan, Fundamental principles of law and economics, s. 34

I realiteten eksisterer der dog asymmetrisk information¹⁴⁴, idet bilisten ikke har kendskab til tidspunkterne for kontrol af et parkeringsareal. Den viden har parkeringsselskabet derimod. Ligeledes ved parkeringsselskabet ikke om en bilist har til hensigt at parkere forskriftsmæssigt eller ej.

Bilisten skal dermed foretage sit valg om at parkere forskriftsmæssigt eller ej, uden at kende til den faktiske risiko for, at blive pålagt en kontrolafgift. Bilisten tager således sit valg baseret på sin forventede værdi¹⁴⁵ af en given beslutning. Det kan f.eks. være en situation hvor der ikke er flere parkeringspladser, og bilisten har travlt. Bilisten vælger derfor at parkere sin bil, hvor det ikke er tilladt. Det faktum at bilisten har travlt, kan medføre at en ikke-forskriftsmæssig parkering giver mere nytte, end den nytte bilisten, der ikke har travlt, opnår ved at parkere ikke-forskriftsmæssigt. Dette gælder ligeledes for parkeringsselskabet. Såfremt bilisten vælger at parkere sin bil, hvor det ikke er tilladt, og parkeringen er så uhensigtsmæssig, at bilen skal fjernes, vil parkeringsselskabet opnå mindre nytte af parkeringen, end hvis bilen blot holder parkeret en smule uden for den afmærkede bås, hvilket ikke nødvendigvis medfører omkostninger for parkeringsselskabet.

Dermed tilsliger *rational choice theory* at såfremt bilisten estimerer sin forventede værdi for en ikke-forskriftsmæssig parkering til at være større end sin forventede risiko for at blive pålagt kontrolafgift, vil bilisten foretage det rationelle valg, og dermed parkere ikke-forskriftsmæssigt. Dette kunne være i den situation, hvor bilisten alene parkerer i 5 minutter, hvorfor bilisten estimerer, at gevinsten ved at slippe for at betale for sin parkering, overstiger risikoen for at blive pålagt økonomiske konsekvenser i form af en kontrolafgift. Dette skyldes, at sandsynligheden for at blive kontrolleret og således pålagt en kontrolafgift estimeres til at være relativt lav, da parkeringstiden er relativt kort.

Når bilisten kører ind på parkeringsselskabets område for at parkere sin bil, opstår der dermed et spil mellem bilisten og parkeringsselskabet, hvorfor også *spilteori* kan anvendes til at forklare den økonomiske realitet og incitament bag opkrævningen af kontrolafgifter, samt bilisternes adfærd i forhold til kontrolafgifter.

Spilteori kan dermed anvendes til at forklare hvordan aktører agerer overfor hinanden,¹⁴⁶ og således bidrage til at forklare, hvordan bilister rationelt bør parkere; *forskriftsmæssigt* eller *ikke-forskriftsmæssigt*. Hver bilist ønsker i spillet at give sig selv den størst mulige gevinst. Bilisten har en vis mængde kontrol over spillet, da bilistens valg kan påvirke det endelige resultat af spillet. Dog er resultatet ikke alene afgjort af bilistens egne handlinger. Parkeringsselskabet kan også påvirke spillet, ud fra deres handlinger; *føres der kontrol* eller *ej*. Derfor kan der også opstå konflikter, idet hver spiller ud fra en generel betragtning, vil værdiansætte udfaldene forskelligt.

Spillet kan opsættes i nedenstående matrix:¹⁴⁷

k = kontrolafgift = 20 kr.

u = udgift, parkeringsselskabet har til kontrol = 1 kr.

¹⁴⁴ Asymmetrisk information opstår, når en aftalepart besidder mere information end den anden part. (Devlin, Alan, Fundamental principles of law and economics, s. 204)

¹⁴⁵ Den forventede værdi svarer til gennemsnittet af alle tænkelige udfald. (Devlin, Alan, Fundamental principles of law and Economics, s. 37)

¹⁴⁶ Philip D. Straffin, Game Theory and Strategy, s. 3

¹⁴⁷ Tabel 1, Egen fremstilling

I dette eksempel betaler bilisten som udgangspunkt 0 kr., hvis der uden at blive pålagt kontrolafgift, parkeres ikke-forskriftsmæssigt. Bilisten betaler 10 kr. hvis der parkeres forskriftsmæssigt og parkeres der ikke-forskriftsmæssigt, og dette kontrolleres, bliver bilisten pålagt en kontrolafgift på 20kr.

Ligeledes opnår parkeringsselskabet 0 kr., hvis bilisten parkerer ikke-forskriftsmæssigt og der ikke pålægges kontrolafgift. Parkeringsselskabet får omvendt 10 kr., hvis bilisten parkerer forskriftsmæssigt. Endvidere opnås der 20 kr. såfremt bilisten pålægges en kontrolafgift. Herudover har parkeringsselskabet udgifter svarende til 1 kr. for udgifter til kontrol.¹⁴⁸

	Kontrollere parkeringen	Ikke kontrollere parkeringen
Ikke-forskriftsmæssig parkering	Bilist: $(0-20) = -20$ P-Selskab: $(0-1+20) = 19$	Bilist: $(0) = 0$ P-selskab $(0) = 0$
Forskriftsmæssig parkering	Bilist: $(-10) = -10$ P-selskab: $(10-1) = 9$	Bilist: $(-10) = -10$ P-selskab: $(10) = 10$

I dette tilfælde er bilistens optimale strategi, uden at tage højde for parkeringsselskabets strategi, at parkere ikke-forskriftsmæssigt, dvs. ikke betale for sin parkering, da dette er den strategi, der har lavest mulige udgifter for bilisten.

Hvis parkeringsselskabet ikke foretager kontrol, vil bilisten derfor foretage en ikke-forskriftsmæssig parkering. Parkeringsselskabet vil dermed opnå en indtjening på 0 kr. Ligeledes skal bilisten betale 0 kr. for sin parkering.

Parkeringsselskabet tjener i denne situation ingen penge, hvilket ikke er en holdbar forretningsmodel, hvorfor parkeringsselskabet har et incitament til at skifte strategi og dermed kontrollere parkeringen og pålægge straf ved ikke-forskriftsmæssige parkeringer. Derved er parkeringsselskabet sikret at tjene enten 19 kr. ved ikke-forskriftsmæssige parkeringer eller 9 kr. ved forskriftsmæssige parkeringer. Når parkeringsselskabets strategi er at udføre kontrol, og bilisten fortsat parkerer ikke-forskriftsmæssigt, lider bilisten et tab på 20 kr. Bilisten lider derved et relativt stort tab, hvorfor det rationelle valg vil være at foretage forskriftsmæssig parkering, idet der dermed kun lides et tab på 10kr., som udgør den ordinære betaling for parkeringsydelsen.

Betinget af parkeringsselskabets strategi om at kontrollere parkeringen, kan bilisten dermed ikke ændre sin strategi, idet bilisten derved vil lide et større tab. Ligeledes kan parkeringsselskabet ikke vælge at ændre sin strategi, idet bilisten dermed vil vælge at parkere ikke-forskriftsmæssigt. I det tilfælde vil parkeringsselskabet ikke optjene nogen indtægt. *Nash-ligevægten*¹⁴⁹ er derfor, det tilfælde hvor bilisten foretager en forskriftsmæssig parkering, og parkeringsselskabet foretager kontrol. Hver spildeltager opnår i denne situation det optimale niveau af nytte, givet den anden spillers strategi.

¹⁴⁸ Det bemærkes, at disse tal alene er eksempler, der skal illustrere spilteori. Det er væsentligt at bemærke at disse tal kan variere alt efter hvilken type ikke-forskriftsmæssig parkering der foretages, samt alt efter hvilken værdi bilisten tillægger det at få lov til at parkere ikke-forskriftsmæssigt.

¹⁴⁹ Nash-ligevægt opstår, når ingen af de to spillere ønsker at skifte strategi på grund af den anden spillers strategi. (Philip D. Straffin, Game Theory and Strategy, s. 66)

Spilteori tilsiger således, at det rationelle valg for en bilist vil være at parkere forskriftsmæssigt, såfremt der udføres kontrol. Parkeringssekskabers incitament bag opkrævning af kontrolafgifter, er således ifølge *spilteori* og *rational choice theory* at nedsætte bilistens forventede værdi ved at parkere ikke-forskriftsmæssigt.

Ved at opkræve kontrolafgifter, hvis værdi er væsentligt større end den ordinære betaling for forskriftsmæssig parkering, kan parkeringsselskabet gøre bilistens gevinst ved ikke-forskriftsmæssig parkering mindre, i forhold til det betydelige værditab en kontrolafgift vil indebære. Dermed fungerer kontrolafgiften som et incitament, der skal sørge for at bilistens *strategi* er at parkere forskriftsmæssigt, ved at opstille relativt store økonomiske konsekvenser ved at vælge en anden strategi. Der kan dermed argumenteres for, at kontrolafgifter af bilister og parkeringsselskaber anses for at have et pønalt islæt. Denne økonomiske teori tilsiger derfor, at en kontrolafgift bør anses for at være en straf, som opkræves med det formål at adfærdsregulere, hvorfor indtægten ikke udgør vederlag for en modstående leverance.

Mennesker er dog ikke altid rationelle, hvorfor også teorien, *risikoaversion kontra risikovillighed*¹⁵⁰ kan spille ind på bilistens opfattelse af kontrolafgiften.

Hvis en bilist estimerer, at den forventede værdi ved at parkere ikke-forskriftsmæssigt er højere end risikoen for at blive pålagt en kontrolafgift og dermed skulle betale værdien heraf, vil bilisten være risikovillig. Omvendt, hvis bilisten er risikoavers, er bilisten ikke villig til at tage chancen ved at parkere ikke-forskriftsmæssigt, og dermed risikere en kontrolafgift. Hver gang en bilist skal parkere, skal bilisten tage en beslutning om, hvorvidt bilisten ønsker at parkere forskriftsmæssigt eller ej. Der kan være situationer, hvor en bilist er risikovillig, og dermed foretager en ikke-forskriftsmæssig parkering, fordi denne parkeringsplads er tættere på, fordi det er billigere eller det er hurtigere at parkere ikke forskriftsmæssigt, f.eks. ved ikke at betale, eller ved at parkere hvor det ikke er tilladt. Det er således det *lette valg*. I den situation hvor en bilist beslutter at parkere ikke-forskriftsmæssigt, fordi det er det lette valg, og bilisten senere opkræves en kontrolafgift, synes denne kontrolafgift at være betaling for parkeringen, og således en betaling for det *lette valg*.

Ved anvendelse af de økonomiske teorier, *spilteori* og *rational choice theory* til brug for analysen af den økonomiske realitet bag parkeringsselskabers incitament for opkrævning af kontrolafgifter, viser det, at kontrolafgifterne kan anses for at have et pønalt islæt. Dermed kan der argumenteres for, at kontrolafgifter fra et økonomisk synspunkt udgør en straf for bilisternes overtrædelse af forskrifterne. Kontrolafgifterne nedsætter således bilisternes forventede værdi ved en ikke-forskriftsmæssig parkering, og giver dermed bilister incitament til at udføre forskriftsmæssig parkering.

Dog kan der også opstå situationer, hvor en bilists risikovillighed afgør hvorvidt der parkeres forskriftsmæssigt eller ej. Hvis dette er tilfældet, vil der i visse situationer kunne argumenteres for, at der leveres en ydelse i form af en *dyr parkering*, der modsvarer kontrolafgiften. Dermed vil kontrolafgiften ikke være af pønalt karakter, men i stedet vederlag for en modstående leverance, hvilket også er dette argument Dønstolen anvender i sin argumentation for momspligt i C-90/20, Apcoa Parking Danmark.

¹⁵⁰ Den økonomiske teori om risikoaversion kontra risikovillighed kan anvendes til at forklare forbrugeres adfærd og valg. De fleste personer er risikoaverse. Risikoaverse aktører vejer tab tungere end tilsvarende gevinster. (Devlin, Alan, Fundamental principles of law and economics, s. 397 – 398)

Selvom flere økonomiske teorier underbygger Apcoas påstand om momsfrihed, underbygger Domstolen alligevel sin konklusion om at kontrolafgifter er momspligtige, med henvisning til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed. Dette skyldes, at kontrolafgiften skal sikre Apcoa et kontraktligt fastsat vederlag for den ydelse, der leveres under forhold, der kan tilskrives bilisten.¹⁵¹ Baggrunden for at Domstolen i C-90/20, Apcoa Parking Danmark vurderede at kontrolafgiften ikke var en straf, men et vederlag for en momspligtig leverance, kan skyldes at den økonomiske realitet ikke entydigt kan klassificere opkrævningen af kontrolafgifter som en straf. Dog bør det nævnes, at blandt andet teorien om risikovillighed ikke kan beskrive bevæggrunde for opkrævning af kontrolafgift i alle 13 tilfælde, f.eks. i det tilfælde hvor betalingen ved en fejl ikke er tilstrækkeligt dokumenteret, eller hvor bilisten ved en fejl har to parkeringsskiver.

De økonomiske bevæggrunde for opkrævning af kontrolafgifter tilsiger således i overvejende grad at kontrolafgifter har karakter af en straf, og derfor ikke udgør vederlag for en ydelse. Det er derfor ud fra et økonomisk synspunkt ikke den mest nærliggende konklusion, at kontrolafgifter udgør momspligtigt vederlag.

Domstolen synes dog alligevel at tillægge kontrolafgifternes rolle i Apcoas forretningsmodels betydning, idet Domstolen anvender det som et argument for, at kontrolafgifterne udgør momspligtigt vederlag, at de udgør 35% af Apcoas omsætning og har en vis varig karakter og således vedrører deres økonomiske virksomhed.¹⁵²

5.3.1.2 Økonomisk virksomhed som betingelse for momspligt

I C-90/20, Apcoa Parking Danmark lægger Domstolen særligt vægt på, at kontrolafgiften synes at have en direkte sammenhæng med selve parkeringsydelsen, hvorfor de anser kontrolafgiften som værende knyttet til den allerede foretagne parkeringsydelse.¹⁵³ Dette resulterer derfor i, at kontrolafgiften er en momspligtig korrektion af det oprindelige afgiftsgrundlag. Domstolen synes derfor at bekræfte deres tilgang fra de ovenfor analyserede afgørelser, og bekræfter derfor beslutnings-træet som indsat i afsnit 5.2.4.

Dog tilføjer Domstolen i C-90/20, Apcoa Parking Danmark tilsyneladende endnu et kriterie som er afgørende for, at en indtægt knyttes til en allerede foretaget leverance eller ej, navnlig om indtægten opnås som en del af den afgiftspligtiges persons økonomiske virksomhed.

Udtrykket, *økonomisk virksomhed* fremgår af ML § 3, stk. 1. Udtrykket er implementeret fra MSD art. 9, stk. 1, 2. pkt., hvoraf det fremgår, at der ved *økonomisk virksomhed* forstås alle former for virksomhed¹⁵⁴, samt udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Økonomisk virksomhed omfatter ikke alene varig virksomhedsudøvelse, men også sæsonmæssige eller mere lejlighedsvis transaktioner.^{155 156}

¹⁵¹ C-90/20, Apcoa Parking Danmark, præmis 34

¹⁵² Ibid. præmis 35

¹⁵³ Ibid. præmis 33

¹⁵⁴ Dette omfatter bla. virksomhed som producent, handlende eller leverandør af ydelser, herunder virksomhed indenfor de liberale og dermed ligestillede erhverv

¹⁵⁵ Forarbejderne til Lovforslag 124, folketingsåret 1993-94

¹⁵⁶ Læs nærmere om udtrykket, *økonomisk virksomhed* i Van Doesum, Ad, et. al., Fundamentals of EU VAT Law, kap. 2.4

Kontrolafgiften for ikke-forskriftsmæssig parkering udgør ifølge Domstolen en del af de ydelser Apcoa leverer, idet kontrolafgifterne dækker en del af de omkostninger, der er forbundet med leveringen af de almindelige parkeringsydelser. Pålæggelsen af kontrolafgiften tager således hensyn til de højere driftsomkostninger, der opstår som følge af en ikke-forskriftsmæssig parkering.¹⁵⁷ Ydermere lægger Domstolen vægt på, at opkrævning af kontrolafgifter udgjorde 35% af Apcoas indtægter.¹⁵⁸

Endvidere fremgår det af C-90/20, Apcoa Parking Danmark præmis 36, at Apcoa i sine svar på Domstolens skriftlige spørgsmål, har forklaret at i den situation, hvor en bilist har parkeret ikke-forskriftsmæssigt, og ikke fjerner sit køretøj, kan Apcoa opkræve kontrolafgift flere gange indtil bilisten afhenter sit køretøj. Derfor finder Domstolen at sådanne forhold kan godtgøre, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den leverede parkeringsydelse og de kontrolafgifter, som opkræves, og bekræfter således, at indtægterne i visse tilfælde har en vis varig karakter.¹⁵⁹

Domstolen synes således at tillægge det afgørende betydning, at fordi kontrolafgiften udgør en væsentlig del af Apcoas ydelser, og er indtægter af en vis varig karakter, udgør disse indtægter også en del Apcoas økonomiske virksomhed. Dermed sidestilles indtægter fra almindelig betaling for parkering og indtægter fra kontrolafgifter, idet begge typer indtægter stammer fra Apcoas økonomiske virksomhed.

Dermed kan der argumenteres for, at Domstolen opstiller endnu en betingelse om, at såfremt en erstatningslignende indtægt knytter sig til et selskabs økonomiske virksomhed, kan indtægten knyttes til en allerede foretaget leverance, hvorfor denne erstatningslignende indtægt udgør vederlag for en modstående leverance.

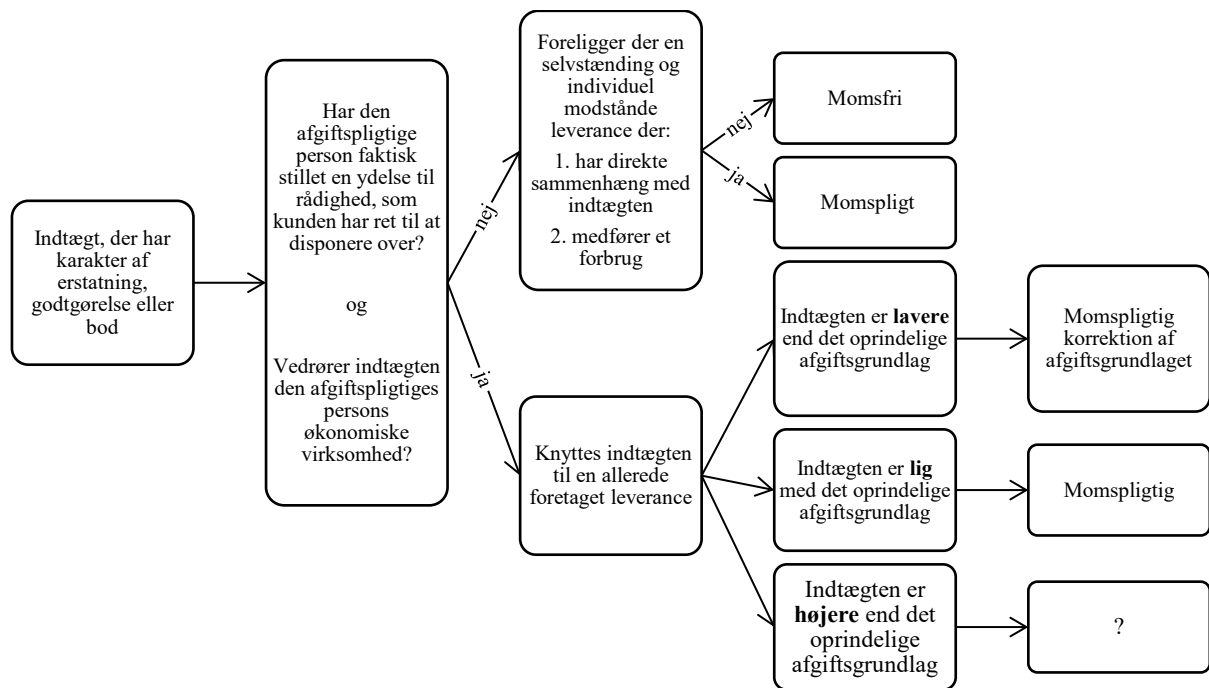
Domstolen synes således i C-90/20, Apcoa Parking Danmark at tilføje et fortolkningsbidrag i forhold til sine tidligere domme som gennemgået ovenfor. Ved vurderingen af hvad der er afgørende for, om en indtægt kan knyttes til en allerede foretaget leverance, eller om indtægten skal modsvareres af en selvstændig og individuel ydelse, var der tidligere blot et enkelt element, som synes afgørende for Domstolen, navnlig om kunden faktisk har haft en ydelse stillet til rådighed eller ej. Nu synes Domstolen også at tillægge det afgørende betydning, at indtægterne er opnået som en del af den afgiftspligtiges persons økonomiske virksomhed. Der er således efter offentliggørelsen af C-90/20, Apcoa Parking Danmark indført to kumulative betingelser; 1) den afgiftspligtige person faktisk har stillet en ydelse til rådighed, som kunden har ret til at disponere over, 2) indtægten vedrører den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed. Dette kan illustreres således i følgende beslutningstræ:¹⁶⁰

¹⁵⁷ C-90/20, Apcoa Parking Danmark, præmis 34

¹⁵⁸ Ibid. præmis 35

¹⁵⁹ Ibid. præmis 35

¹⁶⁰ Figur 3, Egen fremstilling



På baggrund af Domstolens tilføjelse af denne betingelse bemærkes det, at det ikke fremgår entydigt, hvorvidt en indtægt, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod skal opfylde begge betingelser, og disse derfor skal anses som værende kumulative eller ej. Dog vurderer Domstolen, at kontrolafgifterne opfylder begge betingelser, førend indtægten knyttes til parkeringsydelsen og dermed udgør en momspligtig korrektion af afgiftsgrundlaget. Det synes derfor mest nærliggende, at disse skal opfattes som to kumulative betingelser. Dette medfører, at såfremt en given indtægt ikke opfylder begge betingelser, må denne skulle modsvares af en selvstændig og individuel ydelse, førend indtægten kan anses som værende et momspligtigt vederlag.

Indførelsen af denne betingelse udgør således en udvidelse af tidligere praksis. Denne udvidelse begrundes som nævnt ovenfor med, at opkrævningen af kontrolafgifter udgjorde ca. 35% af Apcoas indtægter, og har en vis varig karakter.¹⁶¹ Idet kontrolafgifter udgør 35% af Apcoas samlede omsætning, udgør disse indtægter en væsentlig del af forretningsmodellen. Der kan dermed argumenteres for, at Apcoa faktisk også sælger ikke-forskriftsmæssige parkeringer, selvom dette ikke er hensigten med deres forretningsmodel.¹⁶²

Apcoa argumenterede selv for, at kontrolafgiftens størrelse er fastsat på forhånd og derfor er uden konkret økonomisk sammenhæng med værdien af den parkeringsydelse der leveres. I byretten argumenterede Apcoa endvidere for, at gebyret udgjorde 510 kr. uanset om bilen var parkeret i 8 minutter eller i 8 timer, hvorfor der ikke er nogen tilstrækkelig relevant sammenhæng mellem selve parkeringsydelsen, forbruget og gebyret.¹⁶³

Domstolen påpeger hertil, at ifølge retspraksis er modydelsens størrelse uden betydning henset til kvalifikationen af momspligten.¹⁶⁴ Om modydelsens størrelse er større end, lig med eller mindre end de omkostninger, som Apcoa har afholdt er således uden betydning for selve momspligten.

¹⁶¹ C-90/20, Apcoa Parking Danmark, præmis 35 - 36

¹⁶² Det fremgår at Apcoa selv er af den holdning at de ikke sælger og ej heller ønsker at sælge ikke-forskriftsmæssig parkering, se hertil SKM2016.553.BR

¹⁶³ SKM2016.553.BR

¹⁶⁴ C-94/19, San Domenico Vetraria, præmis 29 og den heri nævnte retspraksis

Dette kan ikke i sig selv ændre på sammenhængen mellem ydelsen Apcoa har leveret og den modydelse de modtager af bilisten.¹⁶⁵

Det synes dog ikke nærliggende at tillægge kontrolafgifternes andel af den samlede omsætning betydning, når kontrolafgiftens størrelse, efter Domstolens eget udsagn, er uden betydning for momspligten, idet kontrolafgiftens størrelse har direkte indflydelse på kontrolafgifternes andel af den samlede omsætning. Dette underbygges ligeledes af, at det økonomiske resultat af en given transaktion er uden betydning for den momsmæssige kvalifikation, idet en stor indtjening eller det modsatte resultat ikke gør en transaktion mere eller mindre momspligtig.¹⁶⁶

Der synes således at være en uoverstemmelse mellem Domstolens argumenter, hvilket gør praksis på området uklart.¹⁶⁷

5.3.1.3 Overdreven brug af parkeringsydelse som betingelse for momspligt

Som nævnt ovenfor tilsiger det økonomiske rationale bag opkrævningen af kontrolafgifter ikke, at der er tale om et vederlag for en modstående leverance. Endvidere er moms en forbrugsafgift, og har derfor til formål at beskatte forbrug.¹⁶⁸ Derfor synes det, ud fra en formålsfortolkning af momslovens § 4, stk. 1, ikke nærliggende, at Domstolen når frem til at kontrolafgifterne udgør momspligtigt vederlag, idet der ikke i alle tilfælde af kontrolafgiftsopkrævning foreligger samme forbrug, selvom samme kontrolafgift opkræves. Domstolen når dog alligevel frem til at kontrolafgifter udgør momspligtigt vederlag.

Domstolen begrundes som nævnt denne momspligt med, at kontrolafgifter udgør en betydelig del af Apcoas økonomiske virksomhed. Derudover lægger Domstolen i sin argumentation for momspligt, særligt vægt på, at bilisten faktisk opnår en leverance i form af en parkeringsydelse som modydelse for kontrolafgiften, og at denne modydelse består i tilrådighedsstillelse af en parkeringsplads. Denne modydelse finder sted på det tidspunkt der parkeres på et parkeringsanlæg administreret af Apcoa, uanset om der sker forskriftsmæssig parkering eller ej.¹⁶⁹ Dermed adskiller afgørelsen sig fra situationen i C-277/05, Société thermale, idet hotelydelsen i denne afgørelse ikke allerede var leveret eller stillet til rådighed for kunden. Dette var to forhold, der var afgørende for, at indtægten i nærværende afgørelse blev karakteriseret som momsfri.

Som tidligere nævnt er moms en forbrugsafgift.¹⁷⁰ Det vil sige, at formålet med at pålægge moms på en given transaktion er at beskatte forbrug. Idet det er en essentiel betingelse, at der foreligger en levering, som udløser et forbrug, opstår spørgsmålet om en yderligere indtægt der dermed er højere end det oprindeligt aftalte afgiftsgrundlag, ligeledes skal modsvares af et yderligere forbrug.

I C-90/20, Apcoa Parking Danmark, anvender Domstolen begrebet, *overdreven brug* af en parkeringsydelse, og hentyder dermed til, at der faktisk foreligger et yderligere forbrug af parkeringsydelsen og ikke bare et *almindeligt brug*.¹⁷¹ Dette yderligere forbrug modsvares af den opkrævede kontrolafgift, som alene opkræves i de tilfælde, hvor en bilist ikke parkerer efter forskrifterne.

¹⁶⁵ C-90/20, Apcoa Parking Danmark, præmis 45 og den heri nævnte retspraksis

¹⁶⁶ SR.2022.161, Johansen, Flemming Lind, Levering mod vederlag – en grundlæggende forudsætning for momspligt, 2022

¹⁶⁷ Læs nærmere herom i afsnit 6

¹⁶⁸ Van Doesum, Ad, et. al, Fundamentals of EU VAT Law, s. 149

¹⁶⁹ C-90/20, Apcoa Parking Danmark, præmis 43

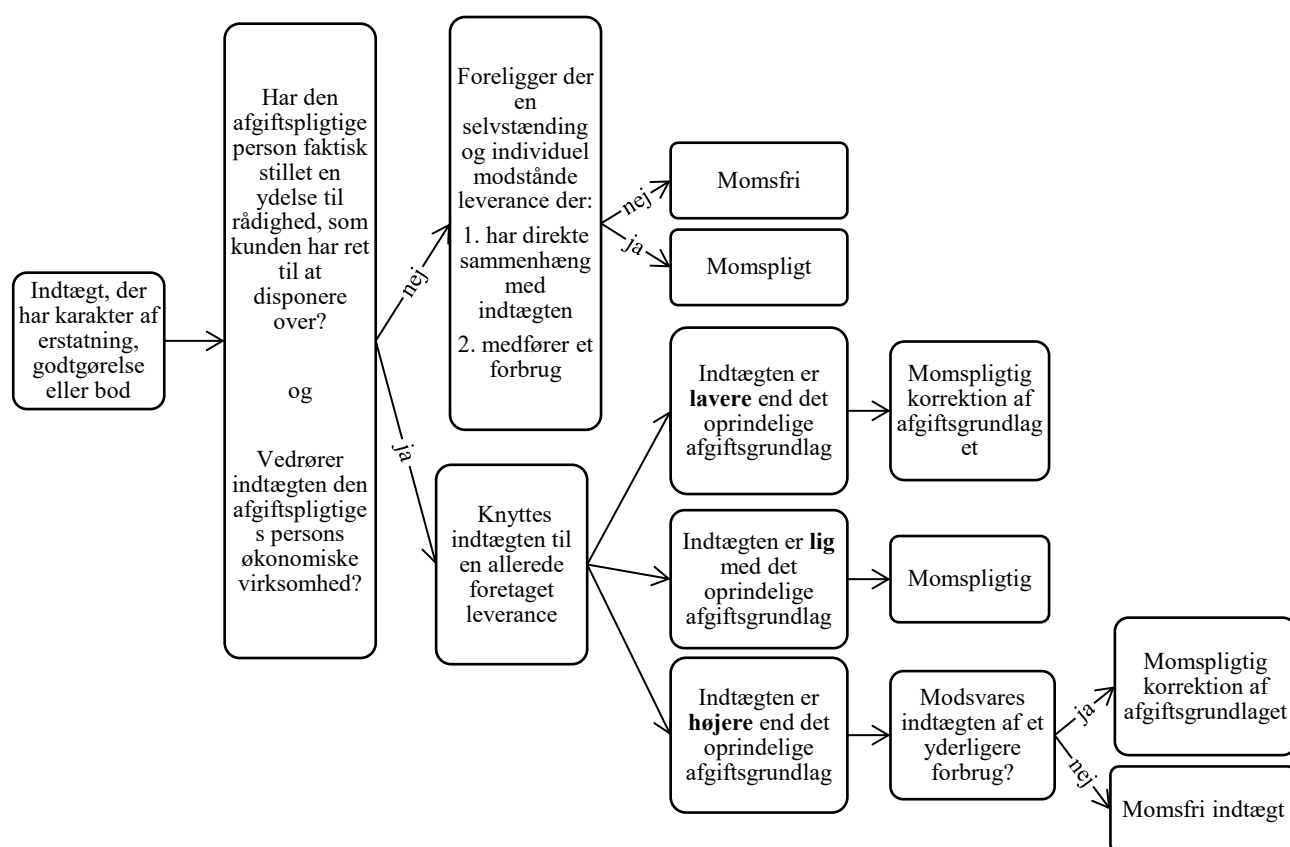
¹⁷⁰ Van Doesum, Ad, et. al, Fundamentals of EU VAT Law, s. 149

¹⁷¹ Ibid. præmis 32

Dermed begrundes Domstolen momspligten af kontrolafgifter med, at bilisterne faktisk får leveret yderligere parkering for deres betaling i form af overdreven brug af en parkeringsydelse.

Domstolen synes dermed at tage det standpunkt, at det forbrug der eksisterer i forbindelse med den oprindelige levering af parkeringsydelsen, ikke er tilstrækkeligt for at kontrolafgiften bliver momspligtig. Kontrolafgiften kan således ikke blot udgøre merbetaling for det forbrug der allerede eksisterer af parkeringsydelsen, navnlig det *almindelige forbrug* af en parkeringsydelse. Derimod skal der foreligge et yderligere forbrug i form af *overdreven brug* af parkeringsydelsen, førend den opkrævede kontrolafgift omfattes af momspligt.

Således tilføjer Domstolen endnu en betingelse for momspligten af erstatningslignende indtægter. Denne gang tilføjer Domstolen, at såfremt indtægten er højere end afgiftsgrundlaget for den allerede foretagne almindelige parkeringsydelse, skal denne yderligere indtægt modsvarer af et yderligere forbrug, for at blive omfattet af momspligt. Dette kan illustreres i følgende beslutningstræ:¹⁷²



Det må dermed betyde, at såfremt en indtægt, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod er lavere end eller lig med det oprindelige afgiftsgrundlag, hvilket er tilfældet i C-295/17, MEO og de forenede sager C-250-14 og C-289/14 Air France-KLM, er det ikke en betingelse, at indtægten skal modsvarer af et yderligere forbrug. I det tilfælde vil konklusionen fortsat være, at disse indtægter er momspligtige eller udgør en momspligtig korrektion af afgiftsgrundlaget som fastslået i afsnit 5.2.4.

Dog i det tilfælde hvor den erstatningslignende indtægt er højere end det oprindelige afgiftsgrundlag og derfor kan anses som værende *et tillæg* til det oprindelige afgiftsgrundlag, og denne ikke

¹⁷² Figur 4, Egen fremstilling

modsvares af et yderligere forbrug, synes det nærliggende at konkludere, at den erstatningslignende indtægt er momsfri.

5.3.2 Overdreven brug?

Domstolen finder i C-90/20, Apcoa Parking Danmark, at bilisterne har gjort *overdreven brug* af en parkeringsydelse i situationer hvor bilisterne overskrider den tilladte parkeringstid, ikke korrekt kan bevise deres ret til parkering, parkerer på en reserveret plads, parkerer uden for afmærket bås eller parkerer til tydelig gene for trafikken i strid med de almindelige vilkår for brug af de pågældende parkeringsanlæg.¹⁷³ Dermed sidestiller Domstolen alle 13 typer af ikke-forskriftsmæssig parkering som værende *overdreven brug* af en parkeringsydelse.¹⁷⁴

Denne argumentation synes tydeligt i det tilfælde, hvor bilisten ikke har betalt tilstrækkeligt for sin parkering, ved at benytte parkeringspladsen længere tid end hvad bilisten har betalt for. Særligt fordi der kan argumenteres for, at bilisten i dette tilfælde faktisk har haft et yderligere forbrug af parkeringsydelsen. Hvorimod argumentet synes mindre tydeligt i det tilfælde hvor en bilist alene har glemt at fremvise sin parkeringsbillet synligt i forruden.

I afgørelsen inddrager Domstolen som nævnt retsinstrumentet *økonomisk realitet* til sin vurdering af momspligten. Domstolen vurderer den økonomiske realitet særligt i den situation, hvor en bilist har betalt for parkering af sin bil, og denne ikke fjernes ved udløbet af den betalte tid, hvorfor bilisten opnår parkering i længere tid end betalt. I denne situation argumenterer Domstolen for, at den økonomiske realitet tilsiger, at der sker levering mod vederlag, idet kontrolafgiften knyttes til den oprindeligt leverede parkeringsydelse og således bliver en korrektion af afgiftsgrundlaget.¹⁷⁵

Domstolen synes dog ikke at forholde sig til den økonomiske realitet bag hver af de forskellige typer ikke-forskriftsmæssig parkering. Da der er tale om 13 meget forskellige baggrunde for opkrævningen af kontrolafgift, kan der også argumenteres for, at realiteten bag den konkrete modydelse for kontrolafgiften varierer, alt efter hvilken forskrift der er overtrådt. Dette kan gøre det vanskeligt momsmæssigt at behandle kontrolafgiften som én leverance frem for 13 forskellige typer af leverancer, der hver skal udløse et yderligere forbrug af en parkeringsplads.¹⁷⁶

Det er som nævnt en betingelse for momspligt, at den indtægt en virksomhed opnår, er udtryk for det faktiske forbrug. Domstolen finder, at der i alle tilfælde af de 13 ikke-forskriftsmæssige parkeringer, foreligger et overdreven brug af en parkeringsydelse, hvilket betyder, at indtægten i alle 13 tilfælde af ikke-forskriftsmæssig parkering er udtryk for det faktiske forbrug.

Dog varierer den økonomiske realitet og dermed også det faktiske forbrug for de 13 typer af ikke-forskriftsmæssig parkering i en sådan grad, at de selvstændigt bør analyseres, med henblik på at vurdere rækkevidden af begrebet, *overdreven brug*. For overblikkets skyld er disse overtrædelser opdelt i 4 forskellige kategorier, til brug for vurderingen af hvorvidt kontrolafgiften udgør et vederlag for en modstående leverance.

¹⁷³ C-90/20, Apcoa Parking Danmark, præmis 32

¹⁷⁴ Ibid. præmis 32

¹⁷⁵ Ibid. præmis 36

¹⁷⁶ Taxo.2023.01, Christiansen, Randi, Apcoa Parking-dommens betydning, 2023

5.3.2.1 Der er ikke betalt tilstrækkeligt for parkeringen

Den første kategori omfatter de situationer, hvor der ikke er betalt tilstrækkeligt for parkeringen. Det sker eksempelvis i de tilfælde, hvor en bilist har parkeret sin bil uden for afmærket parkeringsbås eller har overskredet den tilladte tid for parkering.¹⁷⁷ Det er særligt disse tilfælde, som Domstolen analyserer i sin argumentation for momspligt.

Såfremt en bilist parkerer uden for afmærket bås, kan der argumenteres for, at bilisten faktisk har modtaget mere parkering, i form af mere plads til sin bil, uanset hvor ringe parkeringen er foretaget. Dog bemærkes det, at argumentet om at have fået mere parkeringsplads for sin kontrolafgift synes stærkere, såfremt en bilist holder parkeret og spærrer to båse end når en bilist blot holder parkeret 10 cm uden for den afmærkede parkeringsbås. Ligeledes synes det tydeligt at overskredet tid af en parkeringsydelse medfører at der modtages mere parkering. Det vil sige, at uanset hvor meget *mere* parkering bilisten opnår i form af tid eller plads, udgør dette *overdreven brug*, som dermed udgør et forbrug der kan beskattes.

5.3.2.2 Parkering finder sted, hvor det ikke er tilladt

Denne kategori omfatter de situationer, hvor bilisten ikke har ret til at parkere på det sted, hvor bilen holder parkeret. Dette gælder blandt andet såfremt bilisten holder parkeret på en invalideplads, hvor der er parkering forbudt, på en reserveret parkeringsplads eller er til gene for den øvrige trafik.¹⁷⁸

Når en bilist kører ind på et parkeringsanlæg, er bilisten ikke garanteret, at der er en ledig parkeringsbås til rådighed. Der kan derfor opstå situationer, hvor bilisten ser sig nødsaget til at parkere bilen til gene for de resterende trafikanter eller på en brandvej. Når bilisten foretager en sådan parkering, har denne ofte lavet en kort *cost/benefit analyse*¹⁷⁹ som udledes fra rational choice theory.¹⁸⁰ Hvis en bilist har en tid ved tandlægen eller et møde kan fordelene ved at nå denne tandlægetid eller mødet, opveje de potentielle omkostninger det har at holde parkeret et sted som ikke er tilladt for bilisten, f.eks. til gene for trafikken eller på en brandvej. Der kan således argumenteres for, at bilisten i dette tilfælde modtager en særlig god og dyr parkering, som Domstolen klassificerer som *overdreven brug* af en parkeringsydelse.

For denne type ikke-forskriftsmæssige parkering, synes det sværere at identificere et det yderligere brug af parkeringsydelsen. Spørgsmålet er, om der faktisk er leveret en ydelse til gengæld for kontrolafgiften, der giver anledning til et forbrug hos bilisten.

Denne type ikke-forskriftsmæssig parkering har endvidere en karakter der gør den sammenlignelig med situationer, hvor politiet udsteder en egentlig parkeringsbøde. Politiet kan udstede en egentlig parkeringsbøde, hvis en parkering er til fare for andre eller forhindrer andre trafikanters færdsel.¹⁸¹ Politiets mulighed for pålæggelse af parkeringsbøder har til formål at have en præventiv effekt. Der kan derfor også argumenteres for, at en bilist der parkerer på et privatretligt parkeringsanlæg til gene for trafikken alene, og dermed pålægges en parkeringsbøde, udgør en straf for bilistens handling og således ikke et yderligere vederlag for en modydelse udover den ordinære parkeringsydelse. *Dermed* udløses ikke et forbrug der kan beskattes. Det synes svært at argumentere for, at

¹⁷⁷ Dette omfatter overtrædelse nr. 1, 6 og 10, jf. C-90/20, Apcoa Parking Danmark, præmis 20

¹⁷⁸ Dette omfatter overtrædelse nr. 5, 7, 8 og 13, jf. C-90/20, Apcoa Parking Danmark, præmis 20

¹⁷⁹ En Cost-benefit analyse foretages ved at opveje de forventede fordele mod de forventede omkostninger (Parisi, Language of Law and Economics, s.70)

¹⁸⁰ Devlin, Alan, Fundamental principles of law and economics, s. 34 - 35

¹⁸¹ Politi.dk, Parkeringsafgifter og parkeringsbøder

bilisten har fået en bedre parkeringsplads, mere parkeringstid eller yderligere parkeringsplads, som således kan udgøre *overdreven brug* af en parkeringsydelse. Dette taler for, at kontrolafgiften ikke modsvares af et yderligere forbrug, men alene skal anses for at være en straf for at holde ulovligt parkeret. Hvilket sidestilles med karakteren af en parkeringsbøde udstedt af politiet.

Har en bilist parkeret sin bil på en invalideplads uden tilladelse hertil, kan det derimod diskuteres, hvorvidt bilisten har opnået et yderligere forbrug ved dennes betaling af kontrolafgiften. Har bilisten betalt for at parkere sin bil, kan der således argumenteres for, at bilisten ikke modtager yderligere, hverken i form af mere parkeringstid eller mere parkeringsplads. Dette taler for, at kontrolafgiften alene skal betragtes som en straf for, at bilisten har parkeret på en plads, denne ikke havde ret til at parkere på.

Omvendt, kan situationen sammenlignes med billetter til teater eller koncerter. Får du et *bedre sæde* tættere på scenen, er prisen oftest højere, end hvis du får et sæde bagerst i salen. En invalideplads er ofte tættere på en indgang og lidt større og kan dermed ofte kvalificeres som en bedre parkeringsplads end de resterende pladser i et parkeringsanlæg. Derfor kan der argumenteres for, at bilisten til gengæld for kontrolafgiften modtager en bedre parkeringsplads, og af den grund skal betale en højere pris.

5.3.2.3 Der foreligger ikke tilstrækkelig dokumentation for betalingen af parkeringen

Denne type forskrift er overtrådt i de tilfælde, hvor en bilist faktisk har betalt for sin parkering, men ikke har tilstrækkelig dokumentation herfor. Dette sker f.eks. i situationer hvor parkeringsbilletten ikke er placeret synligt i forruden, hvor der ikke foreligger en kontrollerbar billet, eller hvor gyldig p-tilladelse mangler ved beboerparkering.¹⁸²

Som nævnt i afsnit 5.3.1.3 og 5.3.2 omtaler Domstolen også overskridelsen af denne type forskrift for at være *overdreven brug* af en parkeringsydelse. Såfremt denne type ikke-forskriftsmæssig parkering er udtryk for det faktiske forbrug, synes rækkevidden af forbrugsbetingelsen at blive udvidet.

Når kontrolafgifter opkræves som følge af, at bilisten ikke tilstrækkeligt kan dokumentere sin betaling for parkeringen, får bilisten umiddelbart ikke *mere* parkering. Bilisten overtræder derimod en betingelse om dokumentationskrav fra kvasiaftalen. Betingelsen om dokumentationskrav har til formål at gøre det muligt for parkeringsselskabet at udføre kontrol. Dermed synes det svært at se, at alene manglende dokumentation for en parkering udgør mere parkering, idet bilisten ikke modtager yderligere end hvad der måtte forventes af en almindelig parkeringsydelse, som denne allerede har betalt for. Derimod kan der argumenteres for, at pålæggelsen af et dokumentationskrav har adfærdsendrende karakter, idet det muliggør parkeringsselskabets kontrol af, om bilisten overholder forskrifterne. Dette ændrer dog ikke på, at der ikke foreligger et yderligere forbrug af parkeringsydelsen.

Dermed synes det nærliggende at konkludere, at overtrædelse af forskriften om dokumentation for parkering har et pønalt islæt, hvorfor kontrolafgiften i dette tilfælde har karakter af en straf.

Dog har Domstolen i afgørelsen besluttet at også overtrædelse af denne forskrift udgør et forbrug, selvom det ud fra et økonomisk perspektiv synes at have karakter af en ensidig straf for ikke at parkere efter forskrifterne.

¹⁸² Dette omfatter overtrædelse nr. 2,3 og 4, jf. C-90/20, Apcoa Parking Danmark, præmis 20

5.3.2.4 Der er problemer med aflæsning af parkeringsskive i forbindelse med en gratis parkering

Denne situation opstår, når en bilist holder parkeret vederlagsfrit i en periode, men hvor bilisten ikke har en p-skive, p-skiven er ulæselig eller mere end én p-skive er synlig i forruden.¹⁸³

Når en bil holder parkeret vederlagsfrit, indtræder der først en betalingsforpligtelse, når bilisten ikke har overholdt forskrifterne for at parkere sin bil gratis. En bilist der ikke overholder forskrifterne for parkering ved ikke at have indstillet sin parkeringsskive korrekt, eller hvor parkeringsskiven er ulæselig, pålægges en kontrolafgift. Påleggelsen af kontrolafgiften medfører, at bilisten dermed skal betale for parkeringsydelsen, hvorimod en bilist, der holder forskriftsmæssigt parkeret, parkerer gratis.

Bilisten, der er blevet pålagt en kontrolafgift, har ikke umiddelbart modtaget mere parkering, som kan modsvares af en yderligere betaling. Dermed har bilisten modtaget samme parkeringsydelse, som den bilist der har parkeret forskriftsmæssigt, men kontrolafgiften er blot udløst af, at de formelle krav til hvordan bilisten skal parkere, ikke er opfyldt.¹⁸⁴

Dermed synes det også i denne situation ud fra et økonomisk perspektiv svært at identificere et yderligere forbrug der modsvarer kontrolafgiften, hvorfor dette ligeså synes at udvide rækkevidden af forbrugsbetingelsen.

5.3.3 Sammenfatning

Domstolen nåede i C-90/20, Apcoa Parking Danmark frem til at kontrolafgifter opkrævet af private parkeringsselskaber i tilfælde af ikke-forskriftsmæssige parkeringer udgør vederlag for en modstående leverance.

Dette er således nu udtryk for gældende ret. Dette var dog ikke den mest nærliggende konklusion, baseret på de økonomiske bevæggrunde for opkrævningen af kontrolafgifter, der derimod talte for, at kontrolafgifter har karakter af en straf. Domstolen begrundede momspligten med, at der er tale om en indtægt som vedrører Apcoas økonomiske virksomhed, samt at der er tale om overdreven brug af en parkeringsydelse i tilfælde af, at bilisten ikke overholder de fastsatte forskrifter for parkering. Det ligger således fast, at kontrolafgifter opkrævet af privatretlige selskaber udgør levering mod vederlag, og dermed er momspligtige.

Momspligten begrundes endvidere med at der sker et overdreven brug af parkeringsydelsen, hvorfor Domstolen i C-90/20, Apcoa Parking Danmark finder, at der skal foreligge et yderligere forbrug, førend den yderligere indtægt Apcoa opnår ved kontrol af ikke-forskriftsmæssige parkeringer, kan anses som værende et momspligtigt vederlag. Dette stemmer således også overens med formålet med momssystemet, navnlig at beskatte forbrug.

Som anført ovenfor, synes Domstolen at udvide rækkevidden af forbrugsbegrebet. Domstolen opfatter således manglende dokumentation for betaling for en parkeringsydelse, som værende et yderligere forbrug, på lige fod med eksempelvis overskredet parkeringstid. Dermed kan der argumenteres for, at Domstolen ved brug af udtrykket, *overdreven brug* i alle tilfælde af ikke-forskriftsmæssige parkeringer udvider rækkevidden af forbrugsbegrebet.

¹⁸³ Dette omfatter overtrædelse nr. 9, 11 og 12, jf. C-90/20, Apcoa Parking Danmark, præmis 20

¹⁸⁴ Taxo.2023.01, Christiansen, Randi, Apcoa Parking-dommens betydning, 2023

Derfor er det relevant at vurdere hvilken betydning C-90/20, Apcoa Parking Danmark får i fremtidige afgørelser, og om denne afgørelse kan danne præcedens for fremtidige afgørelser, og i så fald, i hvilket omfang.

6 Udviklingen i begrebet, levering mod vederlag

I afsnit 5.3.1.2 og 5.3.1.3 fastslås det, at Domstolen i C-90/20, Apcoa Parking Danmark, tilføjer to afgørende kriterier, som skal være opfyldt førend en erstatningslignende indtægt anses for at udgøre et vederlag for en modstående leverance jf. ML § 4, stk. 1, navnlig kriterierne vedrørende økonomisk virksomhed og yderligere forbrug.

Domstolen fastslår, ved at gøre brug af begrebet, *overdreven brug*, at der i situationer, hvor der opkræves en yderligere indtægt, også skal foreligge et yderligere forbrug af en given ydelse. Det kan således konkluderes, at såfremt der er tale om yderligere indtægt, som ikke modsvares af et yderligere forbrug, må denne indtægt anses for at være momsfri og dermed ikke udgøre en momspligtig korrektion af det oprindelige afgiftsgrundlag for parkeringsydelsen.

Dermed opstår spørgsmålet om denne udvikling i den momsmæssige behandling af erstatningslignende indtægter potentielt kan medføre ændringer på andre områder, samt hvilken rækkevidde og betydning C-90/20, Apcoa Parking Danmark har for fremtidige afgørelser.

Netop dette spørgsmål har også været grundlag for diskussion blandt forskellige eksperter på momsområdet. Flemming Lind Johansen giver udtryk for, at denne afgørelse ikke bør danne yderligere præcedens for andre retsforhold.¹⁸⁵ Denne tilgang tiltræder Randi Christiansen, som også råder til forsigtighed i forhold til at tillægge C-90/20, Apcoa Parking Danmark selvstændig betydning. Dette begrundes yderligere med, at hun finder Domstolens præmisser for de faktiske forhold for specifikke.¹⁸⁶ Derfor giver Flemming Lind Johansen og Randi Christiansen udtryk for, at der ikke bør udledes noget generelt af denne afgørelse.

Endvidere tillægger Domstolen kontrolafgifternes andel af Apcoas samlede omsætning særlig betydning for deres vurdering af momspligt. Det synes dog ikke nærliggende at tillægge kontrolafgifternes andel af den samlede omsætning betydning, når kontrolafgiftens størrelse, efter Domstolens eget udsagn, er uden betydning for momspligten, idet kontrolafgiftens størrelse har direkte indflydelse på kontrolafgifternes andel af den samlede omsætning. Der synes således at være en uoverstemmelse mellem Domstolens egne argumenter, hvilket gør praksis på området uklart, hvorfor det synes svært at tillægge Dommen betydning ved fremtidige lignende problemstillinger.

David Auken som førte sagen for skatteministeren, tiltræder dog ikke disse synspunkter, og giver derimod udtryk for, at Domstolen indirekte ved brug af begrebet, *overdreven brug* og inddragelse af udtrykket, *økonomisk virksomhed* fra ML § 3, stk. 1, ligger *lidt til* i forhold til tidligere praksis.¹⁸⁷ Altså udvikler Domstolen omfanget af *levering mod vederlag*. Derfor opstår spørgsmålet, hvilken betydning denne udvikling vil få for andre situationer vedrørende erstatningslignende indtægter.

¹⁸⁵ SR.2022.161, Johansen, Flemming Lind, Levering mod vederlag – en grundlæggende forudsætning for momspligt, 2022

¹⁸⁶ Taxo.2023.01, Christiansen, Randi, Apcoa Parking-dommens betydning, 2023

¹⁸⁷ Hvad er et momspligtigt vederlag i 2022? Dansk skattevidenskabelig forening – 3. november 2022, slide 19

Dette er eksempelvis spørgsmålet ved fitnesscentres opkrævning af udeblivelsesgebyrer fra holdtræning.¹⁸⁸ Et fitnessabonnement betales oftest per måned, hvortil kunden opnår adgang til holdtræning. Hvis kunden tilmelder sig en holdtræning, men udebliver fra denne, opkræves et udeblivelsesgebyr. Dermed opnår fitnesscenteret en yderligere indtægt.

Holdtræning i et fitnesscenter vedrører et fitnesscenters økonomiske virksomhed, ligesom fitnesscentret faktisk stiller en ydelse til rådighed, som kunden har ret til at disponere over i form af adgang til holdtræning ved tilmelding. Dermed er holdtræningsydelsen knyttet til den allerede foretagne leverance i form af tilrådighedsstillelse af adgang til et fitnesscenter. Endvidere skal der ved udeblivelsesgebyret fra holdtræning betales et tillæg end den oprindelige abonnementsaftale, som følge af udeblivelsen. Der er således tale om en yderligere indtægt, som skal modsvares af et yderligere forbrug.¹⁸⁹

Ved udeblivelse fra holdtræning i et fitnesscenter, synes det dog svært at identificere et yderligere forbrug, idet kunden ikke modtager holdtræningen. Sammenholdes dette med Domstolens præmisser i C-90/20, Apcoa Parking Danmark, hvorefter det er afgørende, at der foreligger et yderligere forbrug, synes det umiddelbart mest nærliggende, at denne indtægt ikke skal anses som momspligtig. Derimod skal den formentlig behandles som momsfri, idet der ikke er tale om en yderligere indtægt som medfører et yderligere forbrug.

I C-90/20, Apcoa Parking Danmark synes Domstolens fortolkning af begrebet, *overdreven brug* dog at være meget bred, idet *alle* ikke-forskriftsmæssige parkeringer udgør *overdreven brug* af en parkeringsydelse. Dette omfatter også situationer hvor en bilist f.eks. har 2 parkeringsskiver. Idet der selv i denne situation efter Domstolens praksis er tale om et yderligere forbrug, kan det ikke udelukkes, at Domstolen ville nå frem til konklusionen, at udeblivelse fra holdtræning i et fitnesscenter derfor også udløser et yderligere forbrug. Dette ville medføre at udeblivelsesgebyret faktisk udgør et vederlag for en modstående leverance jf. ML § 4, stk. 1.

Ovenstående synes således at give anledning til at sætte spørgsmålstegn ved, hvad der rent faktisk udgør et forbrug. Det må derfor tolkes som værende et udtryk for, at Domstolen når frem til den konklusion, at der faktisk eksisterer et yderligere forbrug ved alle ikke-forskriftsmæssige parkeringer. Dette medfører, som udtalt af Fernando Matesanz, at udviklingen i begrebet, *levering mod vederlag*, bevæger sig mod at alle typer erstatningslignende indtægter der ikke strengt kan klassificeres som 'bøder' er momspligtige, idet de relaterer sig til tidligere gensidigt bebyrdende retsforhold, hvor parterne udveksler varer eller ydelser mod vederlag.¹⁹⁰

7 Konklusion

Denne afhandling har undersøgt, hvornår indtægter, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod skal anses for at udgøre et momspligtigt vederlag, som modsvares af en leverance.

¹⁸⁸ Holdtræning i et fitnesscenter er på nuværende tidspunkt fritaget for moms. Dog er der offentliggjort et udkast til styresignal om ændring af dette, så holdundervisning udbudt af fitnesscentre som udgangspunkt bliver momspligtig. Vi har taget udgangspunkt i dette i denne opgave. Vi har således ikke taget stilling til momspligten af dette gebyr i det tilfælde, at holdundervisning anses for at være momsfritaget aktivitet. Læs mere herom: i "Udkast til styresignal - Praksisændring - Genoptagelse - Momsfritagelse af skoleundervisning"

¹⁸⁹ C-90/20, Apcoa Parking Danmark, præmis 32

¹⁹⁰ Fernando Matesanz, Apcoa Parking: Yet another case of VAT and compensation? February 14, 2022

Virksomheder, hvis forretningsmodel indeholder knap kapacitet, hvor der er en begrænsning af hvor meget der kan sælges eller tilbydes til deres kunder, anvender i mange tilfælde erstatningslignende indtægter i deres forretningsmodel. Disse indtægter indføres for at adfærdsregulere deres kunder, således de kan udnytte den knappe kapacitet efficient. Dette er blandt andet tilfældet for parkeringsselskaber der opkræver kontrolafgifter, og flyselskaber der opkræver udeblivelsesgebyrer. Adfærdsøkonomiske teorier tilsiger, at sådanne indtægter har karakter af en straf, og dermed ikke udgør betaling for en leverance.

Det er derfor ud fra et økonomisk synspunkt ikke den mest nærliggende konklusion, at disse indtægter vurderes at være betaling for en modstående leverance, og dermed opfylder betingelsen levering mod vederlag. Alligevel er det den konklusion Domstolen når frem til i flere tilfælde heriblandt C-295/17, MEO og C-90/20, Apcoa Parking Danmark. Domstolen kom derimod blandt andet i C-277/05, Société thermale frem til at denne erstatningslignende indtægt var momsfri. Tilbage står spørgsmålet om, hvad der er afgørende for, at en indtægt, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod anses for at være indenfor eller uden for momssystemets anvendelsesområde.

På baggrund af ovenstående kan det konkluderes, at indtægter, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod kan anses for at være et momspligtigt vederlag både i tilfælde, hvor det modsvares af en selvstændig og individuel leverance eller hvor det knyttes til en allerede foretaget leverance.

Førend *en erstatningslignende indtægt knyttes til en allerede foretaget leverance*, er det afgørende, at der faktisk er stillet en ydelse til rådighed, som kunden har ret til at disponere over, samt at indtægten vedrører den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed.

Såfremt den erstatningslignende indtægt opfylder disse kriterier, knyttes indtægten til en allerede foretaget leverance. Det skal herefter vurderes om indtægten er højere end, lig med eller lavere end det oprindelige aftalegrundlag.

Såfremt misligholdelsen af den oprindelige aftale udløser en indtægt der er højere end det oprindeligt aftalte afgiftsgrundlag, og indtægten kan anses som værende *et tillæg* til det oprindelige afgiftsgrundlag, er det en betingelse, at denne modsvares af et yderligere forbrug for at være momspligtig.¹⁹¹ Dette medfører således, at en yderligere indtægt, som f.eks. en kontrolafgift, skal modsvares af et yderligere forbrug, som f.eks. ved *overdreven brug* af en parkeringsydelse.

Omvendt, synes det nærliggende at konkludere, at en yderligere indtægt, der ikke udløser et yderligere forbrug, er momsfri og dermed uden for momssystemets anvendelsesområde.

Såfremt indtægten er lavere end eller lig med afgiftsgrundlaget for den oprindelige aftale, er det ikke en betingelse, at indtægten skal modsvares af et yderligere forbrug. I det tilfælde hvor indtægten er lavere end det aftalte beløb, udgør indtægten blot en korrektion af afgiftsgrundlaget for den ydelse, som indtægten knyttes til.

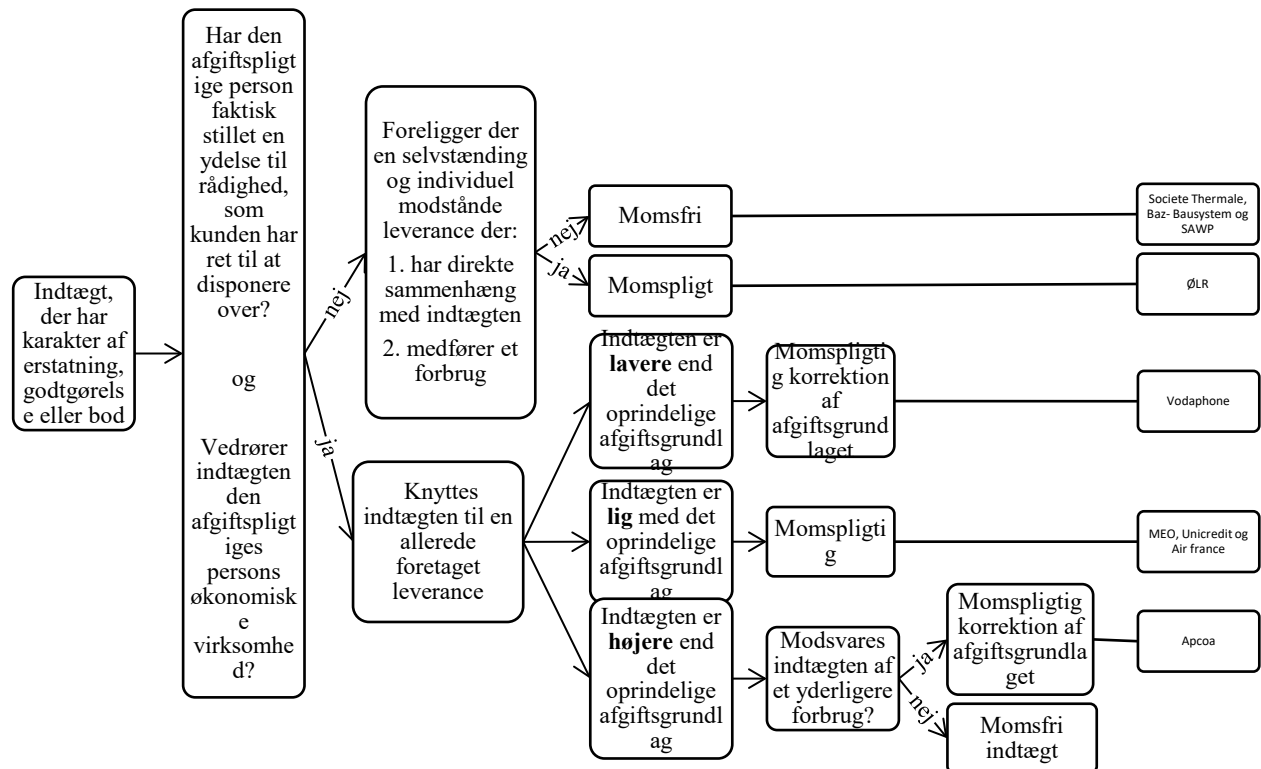
I det tilfælde hvor indtægten er lig med det oprindelige afgiftsgrundlag, ændres den økonomiske realitet ikke, hvorfor Domstolen har fastlagt at denne indtægt ikke kan omkvalificeres fra momspligtigt vederlag til en momsfri indtægt.

¹⁹¹ C-90/20, Apcoa Parking Danmark, præmis 32

Såfremt de kumulative betingelser for at en erstatningslignende indtægt kan anses for knyttet til en allerede foretaget leverance ikke er opfyldt, skal *den erstatningslignende indtægt derimod modsvares af en selvstændig og individuel ydelse*.

En sådan selvstændig og individuel ydelse skal opfylde de almindelige betingelser for at udgøre levering mod vederlag, navnlig, betingelsen om direkte sammenhæng og forbrugsbetingelsen, før end den kan kvalificeres som momspligtig. Er disse betingelser ikke opfyldt, bliver indtægten anset som værende uden for momssystemets anvendelsesområde og dermed momsfri.

Dette kan som vist i afsnit 5.3.1.3 illustreres i følgende beslutningstræ:¹⁹²



Endeligt vurderes det, at Domstolen synes at fortolke begrebet, *overdreven brug* meget bredt i afgørelsen, C-90/20, Apcoa Parking Danmark, idet Domstolen når frem til den konklusion, at der eksisterer et yderligere forbrug ved alle typer af ikke-forskriftsmæssige parkering. Dette medfører at udviklingen i begrebet, *levering mod vederlag*, bevæger sig mod at næsten alle indtægter, der har karakter af erstatning, godtgørelse eller bod, der ikke ved en streng fortolkning kan anses som 'bøder', er omfattet af begrebet, *levering mod vederlag* og dermed er indenfor momssystemets anvendelsesområde.

8 Litteraturliste

Traktater

Konsolideret udgave af Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde

¹⁹² Figur 4, Egen fremstilling

Direktiver

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

Afgørelser fra EU-Domstolen

C-26/62 - Van Gend en Loos mod Administratie der Belastingen

C-154/80 - Statssekretæren, Finansministeriet mod andelsforeningen "Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA".

C-222/81 - BAZ Bausystem AG mod Finanzamt München für Körperschaften

C-230/87 - Naturally Yours Cosmetics Limited mod Commissioners of Customs and Excise

C-16/93 - R. J. Tolsma mod Inspecteur der Omzetbelasting

C-215/94 - Mohr mod Finanzamt Bad Segeberg

C-384/95 - Landboden-Agrardienste mod Finanzamt Calau

C-409/98 - Commissioners of Customs & Excise mod Mirror Group plc

C-498/99 - Town & County Factors Ltd mod Commissioners of Customs & Excise

C-108/99 - Commissioners of Customs & Excise mod Cantor Fitzgerald International.

C-174/00 - Kennemer Golf & Country Club mod Staatssecretaris van Financiën

C-291/03 - MyTravel plc mod Commissioners of Customs & Excise

C-277/05 - Société thermale d'Eugénie-les-Bains mod Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

C-653/11 - Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs mod Paul Newey

C-250-14 og C-289/14 - Air France-KLM og Hop! -Brit Air SAS mod Ministère des Finances et des Comptes publics

C-37/16 - Minister Finansów mod Stowarzyszenie Artystów Wykonawców Utworów Muzycznych i Słowno-Muzycznych SAWP (SAWP)

C-36/16 - Minister Finansów mod Posnania Investment SA

C-665/16 - Minister Finansów mod Gmina Wrocław

C-295/17 - MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA mod Autoridade Tributária e Aduaneira

C-242/18 - UniCredit Leasing EAD mod Direktor na Direktsia

C-43/19 - Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais, SA mod Autoridade Tributária e Aduaneira

C-90/20 - Apcoa Parking Danmark A/S mod Skatteministeriet

Forslag til afgørelse (EU-Domstolen)

Forslag til afgørelse fra Generaladvokat S. Rozés i sag C-222/81 - BAZ Bausystem AG mod Finanzamt München für Körperschaften

Forslag til afgørelse fra Generaladvokat Carl Otto Lenz i sag C-16/93 - R. J. Tolsma mod Inspecteur der Omzetbelasting

Forslag til afgørelse fra Generaladvokat F.G. Jacobs i sag C-215/94 - Mohr mod Finanzamt Bad Segeberg

Forslag til afgørelse fra Generaladvokat Christine Stix-Hackl i sag C-498/99 - Town & County Factors Ltd mod Commissioners of Customs & Excise

Forslag til afgørelse fra Generaladvokat M. Poiares Maduro i sag C-277/05 - Société thermale d'Eugénie-les-Bains mod Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

Forslag til afgørelse fra Generaladvokat M. Bobek i sag C-665/16 - Minister Finansów mod Gmina Wrocław

Forslag til afgørelse fra Generaladvokat J. Richard De La Tour i sag C-90/20 - Apcoa Parking Danmark A/S mod Skatteministeriet

National lovgivning

Lovbekendtgørelse 2019-09-26 nr. 1021 om merværdiafgift (Momsloven)

Lovforslag som fremsat: FT 1993/94 L124. Fremsat den 8. december 1993 af skatteministeren (Stavad)

Lovbekendtgørelse 2014-05-13 nr. 459 om renter og andre forhold ved forsinket betaling (Rente-loven)

Lovbekendtgørelse 2022-06-03 nr. 835 Skatteforvaltningsloven

Nationale afgørelser

SKM2016.553.BR

SKM.2021.237.ØLR

SKM2022.205.HR

National administrativ praksis

TfS 1999, 173

SKM2003.271.TSS

SKM.2006.535.SR

SKM.2012.492.SR

Vejledning

Skattestyrelsen: Den Juridiske Vejledning 2023-1

Skatteverket:

https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.5/322322.html#update_20230404134936

Udkast til styresignal - Praksisændring - Genoptagelse - Momsfritagelse af skoleundervisning, link: <https://skat.dk/data.aspx?oid=2351009>

Litteratur

Bolander, Jane; Madsen, Liselotte; Laursen, Anders Nørgaard; Langhave, Inge, Lærebog om indkomstskat, Djøf Forlag, 19. udgave, 2021

Devlin, Alan, Fundamental principles of law and economics, Routledge, 1. udgave, 2015

Engsig, Karsten; Danielsen, Jens Hartig, EU-retten, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 8. udgave 2022.

Jensen, Dennis Ramsdahl, Merværdiafgiftspligten, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 1. udgave, 2004

Juul, Mette, Moms på tværs - Momsret i et bredere perspektiv, Karnov Group, 1. udgave, 2013

Parisi, Francesco, The Language of Law and Economics, Cambridge University Press, 1. udgave, 2013

Straffin, Philip D., Game Theory and Strategy, Washington: Mathematical Association of America, 1. udgave, 1993

Tvarnø, Christina D.; Denta, Sarah Maria, Få styr på metoden! : introduktion til juridisk metode og tværfaglig samfundsvidenskabelig projektmetode, Ex Tuto, 3. udgave, 2022

Tvarnø, Christina D.; Nielsen, Ruth, Retskilder og retsteorier, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 6. reviderede udgave, 2021

Van Doesum, Ad; Van Kesteren, Herman; Cornuelje, Simon; Nellen, Frank, Fundamentals of EU VAT Law, Wolters Kluwer, 2. udgave, 2020

Videnskabelige artikler

Auken, David, Hvad er et momspligtigt vederlag i 2022? Dansk Skattevidenskabelig Forening, 3. november 2022, link:

https://skattevidenskab.dk/wp-content/uploads/DSF-Praesentation-3.nov_22-1.pdf

Christiansen, Randi, Apcoa Parking-dommens betydning, Taxo.2023.01, 2023

Elgaard, Karina Kim Egholm; Jensen, Dennis Ramsdahl; Stensgaard, Henrik, 50 år, festskrift i anledning af 50 års jubilæet for Danmarks første momslov:

Eskildsen, Casper; Bohn, Claus; Johansen, Flemming Lind, Levering mod vederlag - Udvalgte grænsedragningstilfælde

Jensen, Dennis Ramsdahl, Erstatninger, godtgørelser og bodsbetalinger m.v. i momsretlig belysning, RR.SM.2021.5

Johansen, Flemming Lind, Levering mod vederlag - En grundlæggende forudsætning for momspligt, SR.2022.161, 2022

Matesanz, Fernando, Apcoa Parking: Yet another case of VAT and compensation? International Tax Review, February 14, 2022, Link:
<https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6aakzi8dqey2r8baww/apcoa-parking-yet-another-case-of-vat-and-compensation>

Van Doesum, Ad; Nellen Frank, Economic Reality in EU VAT, EC Tax Review, 2020

Internetkilder:

Parkeringsbøder: <https://politi.dk/boeder/boede-og- Straf/parkeringsafgifter-og-parkeringsboeder>
(sidst besøgt: 30-05-2023)

Definition af erstatning: <https://denstoredanske.lex.dk/erstatning>
(sidst besøgt: 30-05-2023)

Definition af Kvasiløfte: <https://denstoredanske.lex.dk/kvasil%C3%B8fte>
(sidst besøgt: 30-05-2023)