

Momsfradrag i filialstrukturer

Vat deduction in branch structures

af LASSE AEBELØE THOMSEN og MATHIAS ALMINDE

Dette speciale undersøger retten til momsfradrag i forbindelse med internationale filialstrukturer, hvor virksomheder opererer på tværs af landegrænser. Med udgangspunkt i en stadig mere globaliseret økonomi analyseres det, hvordan momsfradragsretten påvirkes, når en virksomhed har etableringer i flere stater, og hvordan afgrænsningen af afgiftspligtige personer spiller ind. Specialet tager afsæt i relevante EU-retlige og nationale regler, med særligt fokus på praksis fra EU-Domstolen (herunder sagerne FCE Bank, Skandia America, Danske Bank, Credit Lyonnais og Morgan Stanley) samt den danske Højesterets dom i U.2024.2496H.

Analysen viser, at momsfradragsretten er forholdsvis klar i situationer, hvor virksomheden kun er etableret i én stat og leverer til andre stater uden lokal etablering. Her kan virksomheden generelt fradrage momsudgifter relateret til transaktioner udført i andre stater, hvilket sker efter en samlet pro rata-sats i etableringsstaten. Situationen bliver imidlertid mere kompleks, når virksomheden er etableret i en filialstruktur med flere etableringer i forskellige lande. Det centrale spørgsmål bliver, om disse etableringer udgør én eller flere afgiftspligtige personer. Hvis de er én afgiftspligtig person, anses interne transaktioner som nulliteter, og retten til fradrag afhænger af, om der er en tilstrækkelig tilknytning mellem udgifterne og den genererede omsætning. Hvis derimod etableringerne ikke anses for én afgiftspligtig person – for eksempel som følge af medlemskab af en momsgruppe – skal transaktionerne mellem etableringerne behandles som momsplichtige leverancer.

Specialet konkluderer, at retsstillingen fortsat er præget af betydelig usikkerhed, især ved filialstrukturer, hvor etableringerne er lokaliseret i flere stater. Retten til momsfradrag kræver derfor en konkret vurdering af, om der er sammenhæng mellem de afholdte udgifter og den genererede omsætning. Dette har stor betydning for virksomhedernes økonomi og for retssikkerheden i medlemsstaternes skattesystemer. Specialet understreger behovet for klarhed og harmonisering i EU-retten på dette område for at sikre en retfærdig og forudsigelig anvendelse af momsreglerne i grænseoverskridende filialstrukturer.

Indholdsfortegnelse

1.INTRODUKTION	3
1.1 INDLEDNING	3
1.2. AFGRÆNSNING	4
1.3.METODE.....	5
1.4. RETSKILDEBETRAGTNINGER	5
1.4.1. Direktiver	5
1.4.2. EU-Domstolen.....	6
1.4.3. Generaladvokaterne.....	6
1.4.4. National ret.....	7
2.ETABLERING DER KUN LEVERER I SIT ETABLERINGSLAND.....	7
2.1. EU-RETTENS INDFLYDELSE PÅ NATIONALE MOMSREGLER	7

2.2. ETABLERING I DANMARK.....	8
2.3. KONKLUSION	10
3.ETABLERING I MEDLEMSSTAT, DER OGSÅ LEVERER TIL ANDRE LANDE INDENFOR EU.10	
3.1. UDGIFTER TIL TRANSAKTIONER MED HENHOLDSVIS FULD ELLER INTET FRADRAG	11
3.2. UDGIFTER TIL BLANDET BRUG.....	11
3.3. BEREGNINGEN AF PRO RATA-SATSEN	13
3.4. KONKLUSION	14
4.EN ELLER FLERE AFGIFTSPLIGTIGE PERSONER.....15	
4.1. ENHEDSPRINCIPPET	15
4.2. FRAVIGELSE FRA ENHEDSPRINCIPPET	18
4.2.1. Momsgrupper.....	18
4.3. INTERNE TRANSAKTIONER.....	20
4.3.1. Behandlingen af interne transaktioner.....	21
4.4. KONKLUSION	23
5.LEVERING TIL ANDEN MEDLEMSSTAT MED FAST ETABLERING I DETTE LAND25	
5.1. MOMSFRADRAGET INDENFOR SAMME AFGIFTSPLIGTIGE PERSON	25
5.1.1. Udgifter til aktiviteter med fuld eller intet momsfradrag.....	25
5.1.2 Udgifter til blandet brug.....	26
5.1.2.1. Le Credit Lyonnais.....	27
5.1.2.1.1. Neutralitetsprincip vs. territorialprincip.....	29
5.1.2.2. Konklusion på Credit Lyonnais.....	31
5.1.3. C-165/17 Morgan Stanley.....	32
5.1.3.1. Baggrunden for sagen og parternes påstande.....	32
5.1.3.2 Afgørelsen	33
5.1.3.2.1. En eller to afgiftspligtige personer.....	33
5.1.3.2.2. Udgifter afholdt i Frankrig til blandet brug i Storbritannien.....	34
5.1.3.2.3. Fællesudgifter.....	38
5.1.3.2.4. Hvad kan udledes af Morgan Stanley-dommen?	39
5.2. TRANSAKTIONER MELLEM TO ETABLERINGER DER IKKE ER EN DEL AF SAMME AFGIFTSPLIGTIG PERSON ...	41
5.3. KONKLUSION	41
6.LEVERING TIL TREDJELANDE.....43	
6.1. BEHANDLINGEN AF TRANSAKTIONER TIL TREDJELANDE	43
6.2. INDVIRKNING PÅ PRO RATA-SATSEN.....	45
6.3 KONKLUSION	46
7.ETABLERING I TREDJELANDE.....46	
7.1. UDGIFTER MED FULDT FRADRAG ELLER INTET FRADRAG	47
7.2. UDGIFTER TIL BLANDET BRUG.....	47
7.2.1.Domspraksis.....	48
7.2.1.1. C-388/11 Le Credit Lyonnais	48
7.2.1.2. C-165/17 Morgan Stanley	50
7.3. NUVÆRENDE RETSSTILLING	50
7.4. KONKLUSION	51
8.HVORDAN REGLERNE HAR UDMØNTET SIG I DANSK RET52	
8.1 MOMSLOVEN.....	52
8.2 DANSK RETSPRAKSIS.....	54
8.2.1. U.2024.2596H.....	54
8.2.2. Højesterets afgørelse	55
8.2.2.1. Flertallets udtalelse.....	56
8.2.2.1.1. To afgiftspligtige personer?	58
8.2.2.1.2. Konklusion på flertallet	59
8.2.2.2. Mindretallets afgørelse	60
8.2.3. Momsgruppens betydning	61
8.2.4. Retsfølge af mindretallets resultat	62
8.2.4. Udfordringerne ved interne transaktioner	63

8.2.5. - Hvordan løser Højesteret problemstillingen og hvilken betydning får det?	64
8.3. KONKLUSION	65
9. KONKLUSION	66
LITTERATURLISTE	69

Følgende sider er udarbejdet af Lasse Aebeløe Thomsen:

Side 4-8, side 14-21, side 47-63, side 69-78, side 78-91, side 99-103.

Følgende sider er udarbejdet af Mathias Alminde:

Side 4-8, side 9-14, side 21-36, side 36-47, side 63-69, side 91-99, side 99-103.

Abstract

This thesis explores the right to deduct VAT within international branch structures, focusing on situations where businesses operate across national borders. In an increasingly globalized economy, the issue of how and when VAT can be deducted by companies with establishments in multiple countries presents significant legal and practical challenges. The thesis analyses the relevant EU and national legislation, placing particular emphasis on the case law of the Court of Justice of the European Union (notably *FCE Bank*, *Skandia America*, *Danske Bank*, *Credit Lyonnais*, and *Morgan Stanley*) as well as the recent Danish Supreme Court judgment U.2024.2496H.

The analysis finds that the right to deduct VAT is relatively straightforward when a company is established only in one state and delivers to other states without a local establishment. In these cases, the company is generally entitled to deduct input VAT incurred in the state of establishment, and this deduction is calculated according to the pro rata rate in that state. However, the situation becomes significantly more complex when a company has a branch structure with establishments in several states. The central issue is whether these establishments constitute a single taxable person or multiple taxable persons for VAT purposes. If they are considered a single taxable person, internal transactions are disregarded, and the right to deduct depends on whether there is a sufficient link between the input costs and the taxable output. Conversely, if the establishments are treated as separate taxable persons - such as when one establishment is part of a VAT group - the transactions between them must be treated as taxable supplies, which in turn affects the right to deduct VAT.

This thesis concludes that the legal position regarding VAT deduction for companies operating through branch structures remains highly complex and uncertain, particularly where establishments span multiple jurisdictions. The right to deduct VAT depends on a careful assessment of the connection between input costs and the generated output revenue, and a determination of whether two establishments are part of the same taxable person.

1. Introduktion

1.1 Indledning

I en verden, der bliver mere og mere globaliseret, hvor virksomheder i stigende grad har aktiviteter i flere lande, opstår der udfordringer med at afgøre, hvordan og hvornår moms kan fradrages, når en virksomhed har tilstedeværelse i flere stater. Virksomheder kan således enten

vælge at indrette sig ved at være etableret i en stat og levere til andre stater ud fra denne stat. Ellers kan virksomheder vælge at have en tilstedeværelse i de stater, de leverer til og dette kan ske ved, at indrette sig i en koncern med et moderselskab i én stat og datterselskaber i andre stater eller en samlet virksomhed med hovedsæde i en stat og filialer i andre stater. Dette speciale vil se på sidste løsning, og forsøge at afklare retsstillingen for momsfradrag, når en virksomhed er indrettet i en filialstruktur.

Når en virksomhed er indrettet i en filialstruktur, vil der f.eks. opstå spørgsmål om retten til fradrag, når der afholdes udgifter af en etablering i én stat, som bruges til at skabe omsætning hos en etablering i en anden stat. Dernæst kan det overvejes om fradragsretten skal udregnes samlet for alle etableringer, når der er tale om én virksomhed eller fradragsretten skal opgøres for hver enkelt etablering. Disse spørgsmål er ikke blot teoretiske. De har konkrete økonomiske konsekvenser for virksomhederne og for de enkelte staters skatteindtægter. Uenigheder om momsfradrag kan føre til juridiske tvister, og EU-Domstolens afgørelser spiller en afgørende rolle i at fastlægge, hvordan reglerne skal fortolkes og anvendes i medlemsstaterne. Dette speciale undersøger netop disse problemstillinger, og der vil blive forsøgt at fastlægge, hvad retsstillingen vedrørende momsfradrag i filialstrukturer er, især når disse opererer på tværs af landegrænser.

Når der er tale om en virksomhed, der er indrettet i en filialstruktur, er der tale om ét civilretlig retssubjekt. Spørgsmålet bliver således, om dette medfører, at der også kun er tale om én afgiftspligtig person, når virksomheden har etableringer i flere lande. Afgørelsen af, om der er tale om en eller flere afgiftspligtige personer, er således særlig relevant for afgørelsen af om transaktioner mellem etableringerne anses for interne transaktioner eller almindelige transaktioner. Dette bliver afgørende for fastsættelsen af fradragsretten.

Undersøgelsen af fradragsretten vil ske ud fra en række typesituationer, hvor retsstillingen vedrørende retten til momsfradrag enten er klar eller usikker. Usikkerheden opstår i flere tilfælde, når en virksomhed vælger at etablere sig i leveringslandet frem for blot at levere uden en etablering. De situationer, hvor retsstillingen er usikker, er derfor især ved etablering, hvorfor dette vil blive behandlet mere i dybden. Denne analyse vil ske ud fra en fortolkning af bestemmelserne udstedt af EU og praksis fra EU-Domstolen, hvor især sagerne C-388/11, Le Credit Lyonnais, og C-165/17, Morgan Stanley, er relevante. Endeligt vil der blive set på, om der er overensstemmelse mellem retspraksis fra EU-Domstolen og de danske domstole, hvor der for nyligt blev afsagt dom af Højesteret i U.2024.2596H, som netop vedrører retten til momsfradrag, når en virksomhed er indrettet i en filialstruktur, med en hovedetablering i Danmark, og en filial i et andet land. I denne sag var der dernæst det ekstra lag, at hovedetableringen var en del af en momsgruppe, og betydningen heraf vil også blive behandlet.

1.2. Afgrænsning

Til besvarelsen af dette speciales ovenfor fremsatte problemstillinger, er der foretaget nogle afgrænsninger som en naturlig følge af hensynet til specialets omfang.

Dette speciale er afgrænset ved ikke at behandle hvornår der foreligger et fast etableringssted for en filial, og der vil i denne opgave alene tages stilling til de retsfølger som et fast etableringssted eller manglen på samme medfører. For nærmere om hvornår der foreligger et fast etableringssted henvises til andre fremstillinger herom.

Derudover er dette speciale afgrænset til ikke at behandle problemstillinger om hvor leveringsstedet for transaktionerne er. Der er således i dette speciale lagt til grund, ved handel på tværs af landegrænser, at leveringsstedet er i udlandet. Yderligere er der sket en afgrænsning vedrørende behandlingen af hvornår der foreligger en afgiftspligtig transaktion i form af en leverance mod vederlag, idet dette udelukkende er redegjort for kort, for forståelsens skyld, mens der for en nærmere redegørelse herfor, må henvises til andre fremstillinger. Det samme gør sig gældende for analyse af tilknytningskravet ved direkte omkostninger, som der også udelukkende redegøres for kort for forståelsens skyld. For en nærmere behandling heraf, henvises til Dennis Ramsdahl Jensen og Henrik Steensgaard.¹

1.3. Metode

Dette speciale har, naturligt, et juridisk fokus, hvis formål er at afdække retsstillingen ved den momsretlige behandling af fradragsretten for virksomheder, som har indrettet sig i en filialstruktur på tværs af landegrænser. Ved besvarelsen af dette speciales problemstilling og til fastlæggelsen af, hvad gældende ret er, er den retsdogmatiske metode blevet anvendt. Den retsdogmatiske metode er en retsvidenskabelig metode, som beskriver, fortolker og systematiserer den gældende ret.²

1.4. Retskildebetragtninger

Idet dette speciales fokus har været på fradragsretten for filialstrukturer på tværs af landegrænser, har EU-retten retskilder haft stor indvirkning på specialets tilblivelse. Specialet har særligt anvendt direktiver og afgørelser fra EU-Domstolen.

1.4.1. Direktiver

Det fremgår af EU-retten, at det er op til de nationale myndigheder, hvordan de ønsker at gennemføre et direktiv.³ Det er for direktiver et krav at de gennemføres/implementeres i de enkelte medlemsstater, og en sådan gennemførelse kan ske ved enten en inkorporering eller en omskrivning eller en kombination af disse.⁴ For en nærmere gennemgang af inkorporering og omskrivning henvises der til EU-Retten af Karsten Engsig Sørensen og Jens Hartig Danielsen.⁵

Når et direktiv er gennemført i national ret ved inkorporering eller omskrivning, er det den nationale regel som finder anvendelse og giver de nationale domstole det lovgrundlag, som de kan dømme efter.⁶ Det følger dog samtidigt af EU-praksis,⁷ at såfremt en bestemmelse i et direktiv fremstår ubetinget og tilstrækkelig præcis og herudover indeholder rettigheder for borgerne i forhold til medlemsstaten, er sådanne bestemmelser umiddelbart anvendelige i medlemsstaten.⁸

¹ Sondringen mellem direkte omkostninger og generalomkostninger i momsretten af Dennis Ramsdahl Jensen og Henrik Steensgaard.

² Evald, J. (2024). Juridisk teori, metode og videnskab. (3. udg.), side 203-204.

³ TEUF artikel 288, stk. 3.

⁴ Sørensen, K. E., & Danielsen, J. H. (2025). EU-retten. (9 udg.), side 113ff.

⁵ IBID, side 113ff.

⁶ IBID, side 113ff.

⁷ C-200/90, Dansk Denkvit, C-9/70, Franz Grad, C-549/11, Orfey Bulgaria.

⁸ Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.), side 39.

Det europæiske momssystem er reguleret af momssystemdirektivet, som i kraft af dets karakter af direktiv, skal implementeres i national lovgivning, med den effekt at der sker en harmonisering af medlemsstaternes momssystem, herunder sikrer en ensartet behandling af fradragsretten.⁹

1.4.2. EU-Domstolen

En afgørende retskilde inden for EU-retten, og som også fylder en væsentlig del i dette speciale, er EU-Domstolens afgørelser.

Der er efter Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde (herefter TEUF) artikel 267, stk. 1 givet alle medlemsstater i EU-ret til at forelægge præjudicielle spørgsmål for unionen. Besvarelsen af disse spørgsmål ligger ved EU-Domstolen, som i praksis er enekompetent til at besvare spørgsmålene vedrørende fortolkning af traktater og gyldigheden og fortolkningen af enkelte retsakter, som Unionen har udstedt.¹⁰ Besvarelsen af disse præjudicielle spørgsmål er af yderst stor betydning, eftersom muligheden for at forelægge præjudicielle spørgsmål er skabt for at sikre, at reglerne udformet af Unionen fortolkes på samme måde af alle medlemsstaterne. Derfor har EU-Domstolen en essentiel rolle for fastsættelsen af den gældende ret inden for de områder, som EU regulerer. Dette betyder derfor også, at EU-Domstolen har en stor betydning for forståelsen af den EU-retslige momsregulering, eftersom det er et retsområde, som i høj grad er reguleret af Unionen.¹¹ Som følge heraf er EU-Domstolens afgørelser også en meget væsentlig retskilde ved fortolkning af momsretten, ligesom nationale domstole er forpligtet til, i det omfang at den nationale implementering tillader det at følge EU-Domstolens fortolkning af EU-retten.

Som nævnt ovenfor træffer EU-Domstolen præjudicielle afgørelser, og afgør således ikke de konkrete sager, men træffer afgørelse vedrørende fortolkning eller gyldighed af EU-retlige forskrifter.¹² De nationale retter har således mulighed for at anmode EU-Domstolen om en præjudiciel afgørelse af tvivlsspørgsmål, og EU-Domstolen fastsætter i disse præjudicielle spørgsmål i høj grad hvordan det fælles europæiske momssystem skal fortolkes.

1.4.3. Generaladvokaterne

EU-Domstolen består af 11 generaladvokater, som er en del af Domstolen og har samme retlige status som Domstolens dommere.¹³ Generaladvokaternes opgave er, at de kommer med forslag til afgørelse i de enkelte sager, uden Domstolen er forpligtet til at følge disse forslag.¹⁴ Retskildeværdien af generaladvokatens udtalelser er som følge heraf som udgangspunkt begrænset.¹⁵ Det fremføres dog af Dennis Ramsdahl Jensen i Momsretten, at i det omfang EU-Domstolen henviser direkte til udtalelserne, må udtalelserne på de specifikke punkter anses som havende samme retskildeværdi som Domstolens egen afgørelse.¹⁶

⁹ Sørensen, K. E., & Danielsen, J. H. (2025). EU-retten. (9 udg.), side 114.

¹⁰ TEUF artikel 256.

¹¹ Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.), side 40.

¹² Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.), side 40.

¹³ Sørensen, K. E., & Danielsen, J. H. (2025). EU-retten. (9 udg.), side 101.

¹⁴ IBID, side 101.

¹⁵ Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.), side 42.

¹⁶ IBID, side 42.

1.4.4. National ret

Ud over de ovenfor gennemgåede retskilder fra EU-retten, har dette speciale også en naturlig dansk vinkling. Derfor har fokus også været på hvordan EU-retten er implementeret i dansk ret både gennem lovgivning og retspraksis. Momssystemdirektivet er implementeret i momsloven, og specialet vil gennemgå de i momsloven relevante bestemmelser for fastsættelsen af fradragsretten. Yderligere behandler specialet en nyligt afsagt dom fra Højesteret og særligt hvordan denne behandler praksis fra EU-Domstolen. Idet der er tale om en afgørelse fra Højesteret, er retskildeværdien heraf naturligt væsentlig.

Yderligere er også inddraget Skattestyrelsens Juridiske Vejledning, som udtrykker Skattestyrelsens egen opfattelse af, hvad som er gældende ret og som kun er bindende for Skattestyrelsen selv, hvorfor retskildeværdien må siges at være begrænset.¹⁷

2. Etablering der kun leverer i sit etableringsland

Når retsstillingen vedrørende momsfradrag for en virksomhed, der har indrettet sig i en filialstruktur, skal fastlægges, er der mange forskellige situationer, der er relevante. I dette kapitel vil der blive set nærmere på den situation, at en virksomhed er etableret i en medlemsstat, og dernæst udelukkende foretager transaktioner og leverancer inden for denne medlemsstat.

EU-retten spiller en stor rolle inden for momsretten, og dette kapitel vil derfor i afsnit 2.1. starte med en gennemgang af det relevante regelsæt fra EU-retten, dernæst vil der i afsnit 2.2. blive gennemgået, hvordan disse regler anvendes i en medlemsstat ud fra et eksempel med en dansk virksomhed, og endeligt vil der i afsnit 2.3. blive konkluderet på, hvad retsstillingen vedrørende momsfradrag er for virksomheder, som udelukkende opererer i en stat.

2.1. EU-rettens indflydelse på nationale momsregler

Når en virksomhed er etableret i en EU-stat og kun leverer varer og ydelser indenfor denne stat, vil den nationale lovgivning finde anvendelse ved afgørelsen af retten til fradrag for denne virksomhed.¹⁸ Når denne stat ligger indenfor EU, så har EU-retten dog en stor indflydelse på, hvordan den nationale lovgivning skal udformes, eftersom en stat ved indtræden i EU forpligter sig til at fortolke national ret i overensstemmelse med EU-retlige regler.¹⁹ Dernæst er hele formålet med EU netop at skabe så stor en grad af harmonisering inden for de retsområder, som er behandlet i unionen, at EU-rettens udarbejdelse af retsregler får indflydelse på national lovgivning, hvilket f.eks. kommer til udtryk ved, at EU-Domstolen også har konstateret, at EU-rettens regler gives forrang frem for national lovgivning.²⁰

¹⁷ Michelsen, A., Askholt, S., Bolander, J., & Engsig, J. (2023). Lærebog om indkomstskat. (20. udg.), side 118.

¹⁸ I dansk ret følger dette af momslovens kapitel 1.

¹⁹ Sørensen, K. E., & Danielsen, J. H. (2025). EU-retten. (9 udg.), side 173ff.

²⁰ C-6/64, Costa mod ENEL.

Momsretten er kendetegnet ved et meget nært samspil mellem nationale og EU-retlige kilder. Det fælles europæiske momssystem er primært reguleret af momssystemdirektivet,²¹ som erstattede det tidligere sjette momsdirektiv.²² Det følger af EU-retten, at direktiver alene er bindende for medlemsstaterne i forhold til direktivets tilsigtede formål.²³ Der bliver fra Kommissionens side løbende udarbejdet et uofficielt konsolideret momssystemdirektiv, som indeholder alle nye ændringsdirektiver.²⁴

Hovedreglen for momsfradrag følger af momssystemdirektivet artikel 168, som fastslår, at der kan foretages fradrag af momsen på udgifter, der anvendes til at foretage afgiftspligtige transaktioner.²⁵ Det følger af momssystemdirektivet artikel 168, at der er fradrag for omkostningerne til varer og ydelser, i det omfang at disse varer og ydelser *“anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner”*. Spørgsmålet er her, hvilken tilknytning mellem varer og ydelser og så outputtransaktionerne, som kræves for at der foreligger den i artikel 168 omtalte *“forbindelse”*. EU-domstolen har formuleret, at der skal foreligge en direkte og umiddelbar forbindelse mellem henholdsvis input- og outputtransaktionen.²⁶ Spørgsmålet om hvilke udgifter som har den fornødne tilknytning til at være omfattet af momssystemdirektivets artikel 168 er blevet behandlet gentagne gange ved EU-domstolen.²⁷ Det følger af Domstolens afgørelser på dette område, at det afgørende ved vurderingen af om der foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og en udgående transaktion, er de indgående transaktioners objektive indhold, således at der, skeles til omstændighederne hvor transaktionerne fandt sted og navnlig den faktiske anvendelse samt eneårsagen. Retsstillingen vedrørende, hvad der skal til, for at der foreligger den fornødne forbindelse, synes derfor fortsat at være op til en konkret vurdering i den enkelte sag.²⁸ Fradragsretten udvides ved artikel 169, litra a til c, der som udgangspunkt omhandler transaktioner, som udføres i andre lande og som i visse tilfælde udvider fradragsretten til at gælde transaktioner, som ellers er momsfrataget.²⁹

Endelig er artikel 173 og 174 af helt særlig interesse i denne opgave, eftersom det er disse, som fastsætter reglerne for udregningen af pro rata-satsen. Pro rata-satsen er den sats, der fastsætter den forholdsmæssige andel af momsen, der kan gives fradrag for, når der er tale om udgifter, der både anvendes til transaktioner, der kan gives fradrag for og transaktioner, der ikke giver ret til fradrag.³⁰

2.2. Etablering i Danmark

Hvis vi tager udgangspunkt i den situation, at en virksomhed er lokaliseret i Danmark og kun foretager transaktioner i Danmark, så vil det betyde, at det er den danske momslov, der regulerer retten til momsfradrag.³¹

²¹ Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112).

²² Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.) s. 37.

²³ Sørensen, K. E., & Danielsen, J. H. (2025). EU-retten. (9 udg.), side 113ff.

²⁴ IBID s. 37.

²⁵ Momssystemdirektivet artikel 168.

²⁶ C-4/94, BLP, præmis 19.

²⁷ Se hertil f.eks. C-696/22, C () and liquidateurs judiciaires), præmis 86-89 og 99.

²⁸ For nærmere herom, henvises til Ramsdahl Jensen, Dennis. Stensgaard, Henrik “Sondringen mellem direkte omkostninger og generalomkostninger i momsretten”, samt Jensen, D. R. (2004). Merværdiafgiftspligten.

²⁹ Eksempel herpå er momssystemdirektivets artikel 169, litra c, som hjemler fradrag for ydelser omfattet af momsfratagelserne i artikel 135, litra a)-f), ved levering til tredjelande.

³⁰ For eksempel på udregning af en pro rata-sats, se nedenfor i afsnit 2.2.

³¹ Momslovens § 1, 1. pkt.

Hovedreglerne for momsfradrag i dansk ret er momslovens §§ 37 og 38, som omhandler henholdsvis fuld fradragsret og delvis fradragsret. Momslovens § 37 bygger på momssystemdirektivets artikel 167 og 168, som er gennemgået ovenfor. Det følger af § 37, stk. 1, at der er fuld fradragsret for indgående moms, som er knyttet til indkøbte varer og ydelser, som udelukkende anvendes til brug for virksomhedens momspligtige leverancer. Der er dog undtagelser til ovennævnte hovedregel, idet leverancer omfattet af § 13 ikke medfører fradrag. Momslovens § 13 oplister varer og ydelser som er fritaget for afgift. Købsmomsen på udgifter forbundet med disse momsfritagne transaktioner kan ikke fradrages.³² Udgangspunktet vedrørende disse momsfritagelser er, at medlemslandene i EU anvender de samme fritagelser, således at der sker en harmonisering af reglerne på tværs af EU. Samtidigt er der dog frirum for de enkelte nationer, hvilket medfører at de i et vist omfang kan fastsætte deres egne afgiftsfritagelser samt pålægge afgift på tilfælde som ellers er fritaget i direktivet.

Fuld fradragsret kræver derfor som udgangspunkt, at de momspligtige udgifter udelukkende anvendes til gennemførelse af momspligtige transaktioner.³³ Undtagelsen til undtagelsen, som kommer til udtryk i § 37, stk. 7, bliver gennemgået nedenfor i afsnit 8.1.

Udover § 37 i momsloven er § 38 også essentielt for afgørelsen af en virksomheds ret til momsfradrag. Momslovens § 38, stk. 1, 1. pkt. implementerer momssystemdirektivets artikel 173-175, og fastlægger i hvilke tilfælde der foreligger ret til delvis fradragsret, samt hvordan den delvise fradragsret skal fastsættes. Dette sker ved at udregne den såkaldte pro rata-sats. Denne pro rata-sats afgør, hvor stor en del af fællesudgifterne en virksomhed kan fradrage. Beregningen af pro rata-satsen sker på baggrund af den omsætning, som er realiseret i hver af de respektive dele af virksomheden. Der opstilles en brøk, indeholdende omsætningen fra "*den registreringspligtige del af virksomheden*" i brøkens tæller over virksomhedens samlede omsætning i brøkens nævner jf. § 38, stk. 1., 1. pkt. Ved beregningen af brøken fremkommer pro rata-satsen, som illustrerer forholdet mellem den pågældende virksomheds samlede omsætning og den momspligtige omsætning.

Hvis den danske virksomhed udelukkende foretager momspligtige aktiviteter, og dermed afholder udgifter, som udelukkende går til momspligtige leverancer, så har virksomheden, i henhold til ovennævnte regler, fuld fradragsret, jf. momslovens § 37, stk. 1. Modsat hvis en virksomhed udelukkende leverer leverancer, som er fritaget for moms efter momslovens § 13, så er der ingen mulighed for fradrag for de afholdte udgifter jf. momslovens § 37, stk. 1.

Det er meget almindeligt at en virksomhed både leverer momspligtige og momsfritagne ydelser, og når dette er tilfældet, så opstår spørgsmålet, i hvilket omfang omkostningerne forbundet med disse ydelser kan fradrages.³⁴ Når der i samme virksomhed leveres ydelser som giver ret til fradrag og ydelser som ikke giver ret til fradrag, har virksomheden ret til delvis fradragsret.³⁵ Udgangspunkter er som redegjort for ovenfor, at de udgifter, som relaterer sig til de momspligtige transaktioner giver fuld fradragsret, mens de udgifter, som relaterer sig til de momsfritagne transaktioner, ikke giver fradragsret. Der sker således en opdeling af virksomhedens udgifter, efter hvilke transaktioner de relaterer sig til.

³² Momsfritagelserne i § 13 svarer til momssystemdirektivets artikel 131-137 og er også fastsat i overensstemmelse hermed.

³³ Momsfradragsret i filialstrukturer af Dennis Ramsdahl Jensen, side 2.

³⁴ Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.), side 395f.

³⁵ Momslovens § 38, stk. 1.

Det vil dog ikke altid være muligt at foretage en sådan afgrænsning af virksomhedens omkostninger i forhold til dens omsætning. Der vil blive afholdt udgifter, som anvendes til gennemførelse af både momspligtige og momsfritagne aktiviteter, også kaldet udgifter til blandet brug. I disse tilfælde ville det således være begunstigende for virksomhederne, hvis man lod dem fradrage disse udgifter fuldt ud, samtidig med at det ville være bebyrdende, hvis de slet ikke fik mulighed for at foretage fradrag. Den mest rimelige og nærliggende løsning er derfor at opgøre, hvor stor en del af udgiften, der relaterer sig til momspligtige ydelser og dermed give fradrag for denne andel af udgiften. Denne løsning vil dog være for ressourcekrævende, og ikke realistisk at overholde i praksis, hvorfor der i momslovens § 38, stk. 1, 1. pkt. er dannet en pragmatisk løsning for den delvise fradragsret.³⁶ Momslovens § 38 er gennemgået yderligere i det tidligere afsnit, men grundlæggende kan det siges, at der ved udgifter som relaterer sig til både momspligtige- samt momsfritagne aktiviteter, beregnes en pro rata sats, som fastlægger hvor stor en andel af udgifterne som anvendes til de momspligtige transaktioner, og hvor stor en andel af udgifterne, der går til de momsfritagne transaktioner.

Som et eksempel kan man forestille sig den situation, at en virksomhed har en momspligtig omsætning på 8 mio. kr., en momsfritaget omsætning på 2 mio. kr. og har afholdt udgifter for 1 mio. kr., som er gået til at generere denne omsætning. Der er i denne forbindelse betalt moms på 250.000 kr. for de udgifter til blandet brug, eftersom den danske momssats er 25%. I dette eksempel udgør pro rata-satsen 8 mio. kr./10 mio. kr. også svarende til 80%. Virksomheden kan således fradrage 80% af den betalte moms, og derfor fradrage 200.000 kr., af de afholdte 250.000 kr.

2.3. Konklusion

Der synes ikke at være nogen tvivl om, at der i Danmark vil være ret til fradrag efter momslovens §§ 37 og 38 i de tilfælde, en virksomhed har afholdt udgifter her i landet til leverancer her i landet. Eftersom Danmark har implementeret reglerne fra momssystemdirektivet, synes dette også at skulle være tilfældet i alle medlemsstater, der har inkorporeret reglerne korrekt. I disse tilfælde vil det således være de lokale nationale regler, der svarer til momssystemdirektivets artikel 168, 169, 173 og 174, der finder anvendelse og retten til fradrag vil derfor være meget ens, eftersom der er tale om klare regler, når det kommer til alene indenlandsk afholdelse af udgifter og leverancer.

3. Etablering i medlemsstat, der også leverer til andre lande indenfor EU

Ovenfor er det blevet demonstreret, hvordan pro rata-satsen beregnes i tilfælde af, at der udelukkende afholdes udgifter i samme stat, som omsætningen sker i. Der eksisterer dog også mange virksomheder, som har en hovedetablering i en EU-stat og dernæst leverer til tredjeparter i andre medlemsstater, hvor virksomheden ikke er etableret. I dette kapitel vil det derfor blive gennemgået, hvad retsstillingen er, når dette er tilfældet.

Der vil i afsnit 3.1. blive gennemgået, hvilke regler, der skal anvendes, når der er tale om udgifter til transaktioner, der giver enten fuld eller intet fradrag, derefter vil det i afsnit 3.2. blive gennemgået, om førnævnte regler ændres, når der er tale om udgifter til blandet brug, før der i afsnit 3.3. vil blive forklaret, hvordan den såkaldte pro rata-sats skal udregnes før der endeligt i afsnit 3.4. vil blive konkluderet på, hvad retsstillingen for momsfradraget er i den situation, at en virksomhed leverer til medlemsstater, som den ikke er etableret i.

³⁶ Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.) s. 395.

3.1. Udgifter til transaktioner med henholdsvis fuld eller intet fradrag

Når retten til momsfradrag skal afgøres, er det væsentligt at afgøre, om de afholdte udgifter går til transaktioner, der enten er momspligtige, momsfritagne eller begge dele, eftersom dette afgør hvilken regel, der finder anvendelse for momsfradraget. Det primære fokuspunkt vil i denne forbindelse være på de situationer, hvor der afholdes udgifter til blandede brug, som også er de transaktioner hvor udregningen af pro rata-satsen er relevant, men det er naturligvis også nødvendigt at undersøge reglerne særskilt for både momspligtige og de momsfritagne transaktioner.

I denne forbindelse er spørgsmålet, om transaktionerne skal behandles på samme måde, når der bliver leveret i en anden medlemsstat, som når de leveres i samme medlemsstat, hvor udgifterne afholdes. Som gennemgået indledningsvist i denne opgave, er momslovens § 37 funderet på momssystemdirektivets artikel 168, hvorefter det følger, at der er fradrag for de relaterede udgifter, ved momspligtige transaktioner, samtidig med at der ikke gives momsfradrag når de udgifter, der afholdes går til momsfritagne transaktioner. Dette gælder således uanset om transaktionen leveres i virksomhedens hjemland eller der sker levering i et andet medlemsland, uden at virksomheden er etableret i dette medlemsland.³⁷ For virksomheder med fuldt momspligtige eller momsfritagne transaktioner gælder således, at de har fuld fradrag, henholdsvis ingen fradrag, for deres transaktioner udført i andre medlemslande, jf. momssystemdirektivets § 170, hvorefter det følger, at afgiftspligtige personer, som ikke er etableret i den medlemsstat, hvor denne køber varer og ydelser eller indfører momspligtige varer, har ret til tilbagebetaling af den afholdte moms, såfremt varerne og ydelserne anvendes til de i artikel 169 omhandlede transaktioner, jf. litra a.³⁸

3.2. Udgifter til blandet brug

Mere kompliceret bliver det dog, når der i stedet er tale om udgifter til blandet brug, altså hvor transaktionerne er både momspligtige og momsfritagne. Det følger af artikel 174 i Momssystemdirektivet, at pro rata-satsen skal opgøres på baggrund af den omsætning, som er genereret af den afgiftspligtige person. Spørgsmålet er derfor, hvor meget af virksomhedens omsætning, som er relevant ved opgørelsen af virksomhedens pro rata-sats. Dette spørgsmål behandles blandt andet af Casper Bjerregaard Eskildsen, som i 2012, og således før EU-Domstolens afgørelse af *Credit Lyonnais*, fastslår, at der principielt er to muligheder for hvordan dette spørgsmål kan behandles.³⁹ Enten skal man beregne en national pro rata-sats i hovedsædelandet og dermed ignorere den omsætning, som virksomheden får i den anden medlemsstat, og dernæst beregne en anden national pro rata-sats i den anden medlemsstat, som der leveres til, således der sker en geografisk afgrænsning af omsætningen. Alternativt skal man beregne en global pro rata-sats, som medtager hele virksomhedens omsætning.

Det følger af Momssystemdirektivets artikel 173, stk. 1, 2. pkt., at pro rata-satsen skal beregnes efter artikel 174 og 175, ud fra den afgiftspligtige persons "*samtlig transaktion*".⁴⁰ Denne ordlyd synes at lede i retning af, at der ved opgørelsen af pro rata-satsen ikke skal skeles til en geografisk afgrænsning af omsætningen, hvilket også støttes af Casper Bjerregaard Eskildsen,

³⁷ Momslovens § 37, stk. 1.

³⁸ Momssystemdirektivets artikel 170.

³⁹ Bjerregaard Eskildsen, Casper "Opgørelsen af delvis fradragsret for en juridisk enhed, der er etableret i flere medlemsstater".

⁴⁰ Momssystemdirektivets artikel 173, stk. 1, 2. pkt.

som anfører at dette indikerer der ikke skal ske en udsondring af visse aktiviteter fra opgørelsen.⁴¹

Som gennemgået indledningsvist i afsnittet vedrørende retsgrundlaget, følger det af Momssystemdirektivets artikel 174, stk. 1, at der i tælleren ved beregningen af pro rata satsen medregnes den årlige omsætning *“for de transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 168 og 169”*.⁴² Momssystemdirektivets artikel 169, litra a har ordlyden:

“hans transaktioner i forbindelse med de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed, som udføres uden for den medlemsstat, hvor afgiften skal betales eller er betalt, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført inden for denne medlemsstat” (Egen fremhævelse)

Artikel 169, litra a, omhandler, som det også fremgår af ordlyden, transaktioner som udføres i udlandet. Efter artikel 169 er der således fradrag for købsmomsen på de udgifter, som anvendes til transaktioner, som udføres i udlandet. Der ses ikke at være den samme klare hjemmel i dansk ret. Henrik Steensgaard anfører i Momsretten, at hjemlen må hævdes at følge af en samlæsning af momslovens §§ 37, stk. 1 og 38, stk. 1, samt at momssystemdirektivets artikel 174, stk. 1 må antages at være umiddelbart anvendelig, således at danske virksomheder vil kunne påberåbe sig artiklen.⁴³

Momssystemdirektivets artikel 169, litra a omtaler ligeledes den dobbelte betingelse, som EU-Domstolen også fremhæver i Monte Dei Paschis afgørelsen.⁴⁴ Sagens kerne var her todelt: Hvorvidt Monte Dei Paschi havde ret til en delvis tilbagebetaling af deres momsbetaling i Frankrig og hvordan en eventuel pro rata-sats skulle beregnes. EU-domstolen behandlede det præjudicielle spørgsmål med udgangspunkt i det dagældende sjette momsdirektiv, som i dag er blevet erstattet af momssystemdirektivet. EU-domstolen bemærkede, at formålet med ottende direktiv samt sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 4, var at fastsætte betingelserne for tilbagebetaling af den moms, som en afgiftspligtig person betaler i en anden medlemsstat end der, hvor denne er etableret.⁴⁵ EU-domstolen fremhæver ottende direktivs artikel 5, hvoraf det følger, at retten til tilbagebetaling fastsættes i overensstemmelse med sjette momsdirektivs artikel 17, som artiklen anvendes i den tilbagebetalende medlemsstat.⁴⁶ I sin præmis 23 præciserer EU-domstolen, at der foreligger en forbindelse mellem retten til fradrag i etableringsstaten og retten til tilbagebetaling i den medlemsstat, hvor der afholdes udgifter. Domstolen henviser her til den tidligere afgørelse C-302/93, Debouche.

EU-domstolen siger yderligere i sin præmis 24, at de tilfælde hvor *“goderne og tjenesteydelserne benyttes af den afgiftspligtige person såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner der ikke giver ret til fradrag”*, følger det af det dengang gældende sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 5,⁴⁷ at fradrag kun er tilladt for den andel af den betalte moms, som forholdsmæssigt svarer til beløbet for de fradragsberettigede transaktioner. Domstolen fastslår

⁴¹ Bjerregaard Eskildsen, Casper “Opgørelsen af delvis fradragsret for en juridisk enhed, der er etableret i flere medlemsstater”.

⁴² Momssystemdirektivets artikel 174, stk. 1.

⁴³ Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.), side 397.

⁴⁴ C-136/99, Monte Dei Paschi.

⁴⁵ C-136/99, Monte Dei Paschi, præmis 20.

⁴⁶ IBID, præmis 21.

⁴⁷ Svarende til Momssystemdirektivets artikel 173, stk. 1.

herefter, at en virksomhed, der både udfører momspligtige såvel som momsfritagne transaktioner i etableringsstaten har ret til delvist fradrag af købsmomsen på udgifterne i denne stat.⁴⁸

På baggrund af dette når EU-domstolen frem til følgende i præmis 26:

“Det må udledes af det foregående, at såfremt denne afgiftspligtige person afholder udgifter i en anden medlemsstat end etableringsmedlemsstaten til brug for såvel sine afgiftspligtige transaktioner som sine fritagne transaktioner i sidstnævnte stat, har han ret til delvis tilbagebetaling i den førstnævnte stat.”

EU-domstolen når således frem til, at Monte Dei Paschi havde ret til delvis tilbagebetaling for deres udgifter afholdt i Frankrig, for så vidt de relaterede sig til deres transaktioner udført i Italien, uanset at de ikke havde haft en etablering i Frankrig. På baggrund heraf, synes hjemlen i primært artikel 17, stk. 5, at kunne udstrækkes til at gælde uanset hvor i Unionen, at transaktionerne gennemføres.

3.3. Beregningen af pro rata-satsen

EU-domstolen forholder sig også i Monte Dei Paschi til, hvordan størrelsen af en sådan tilbagebetaling skal opgøres. Her fastlægger domstolen, med henvisning til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a, at retten til fradrag afhang af, om de pågældende transaktioner ville have givet ret til fradrag i den medlemsstat, der skal foretage tilbagebetalingen.⁴⁹ I præmis 28 præciserer domstolen, at den afgiftspligtige person, når denne udfører både afgiftspligtige og afgiftsfritagne transaktioner etableringsstat, kun kan medregne de afgiftspligtige transaktioner i beregningen for tilbagebetalingen, hvis de også havde medført en ret til tilbagebetaling, hvis de var blevet udført i den tilbagebetalende medlemsstat. Yderligere fastslår EU-Domstolen samme sted, at såfremt dette ikke er tilfældet, kan transaktionerne ikke tages i betragtning ved beregningen af hvilke beløb som skal tilbagebetales.⁵⁰ Domstolen fastsætter herved et krav om, at de afgiftspligtige transaktioner ligeledes skal være fradragsberettigede i den medlemsstat, hvor de afholdes, og som skal foretage tilbagebetalingen, i tilfælde af at transaktionerne ligeledes var blevet udført her.

Som det fremgår af gennemgangen ovenfor, når EU-domstolen i Monte Dei Paschi dommen frem til, at en virksomhed med hjemsted i en medlemsstat, kan opnå tilbagebetaling for de udgifter de afholder i en anden medlemsstat, uanset at de ikke er etableret i denne stat. Domstolen sonderer altså ikke mellem i hvilket medlemsland udgifterne afholdes, i forhold til hvor transaktioner udføres. På baggrund heraf, må reglerne som i dag findes i momssystemdirektivets artikel 173, stk. 1, anses at være gældende på tværs af landegrænser og finde anvendelse uanset om købsmomsen og salgsmomsen afholdes i samme medlemsstat eller i forskellige medlemsstater.

EU-domstolen opstiller i Monte Dei Paschi dommen dog en dobbelt betingelse, for at disse kan medregnes ved beregningen af pro rata-satsen. Det fremgår af dommen, at for at opnå tilbagebetaling, skal det først afgøres hvilke transaktioner der giver ret til fradrag/tilbagebetaling i etableringsstaten, og derudover som gennemgået i punkt 3.2., kan der udelukkende ske tilbagebetaling for udgifter til transaktioner, som også havde givet fradrag, hvis de var sket i den

⁴⁸ C-136/99, Monte Dei Paschi, præmis 25.

⁴⁹ C-136/99, Monte Dei Paschi, præmis 27.

⁵⁰ IBID, præmis 28.

tilbagebetalende medlemsstat.⁵¹ Denne dobbelte betingelse fremhæves også af Casper Bjerregaard Eskildsen, som anfører at fradragsretten efter artikel 169, litra a er afhængig af hvordan den udgående transaktion ville blive vurderet, i tilfælde af at denne var gennemført i medlemsstaten hvor fradragsretten gøres gældende, og at dette princip også må finde anvendelse ved opgørelse af pro rata-satsen.⁵²

Der synes ud fra EU-domstolen i Monte Dei Paschi ikke at være nogen forskel på, om en virksomhed har afholdt udgifter relateret til momspligtige transaktioner i etableringsstaten eller som i dommen gennem et repræsentationskontor i en anden medlemsstat. Pro-rata satsen opgøres således på samme måde uanset om udgifterne afholdes hvor transaktionerne sker eller i en anden medlemsstat, så længe der blot er fradragsret efter reglerne i begge stater.

Ud fra Momssystemdirektivets artikel 174, stk. 1 og inddragelsen af artikel 169 i opgørelsen af tælleren, synes omsætningen som hidrører fra andre medlemsstater, således at skulle indgå i opgørelsen af pro rata-satsen, så der opgøres en samlet pro rata sats, frem for en national pro rata-sats for hvert land, hvor transaktionerne har leveringssted.

3.4. Konklusion

Retsstillingen synes således, i de tilfælde hvor en virksomhed er etableret i én medlemsstat og har transaktioner i en anden medlemsstat, uden at være etableret i denne medlemsstat, at være, at virksomheden har fradrag for sin købsmoms på de udgifter som relaterer sig til transaktioner i en anden medlemsstat, såfremt disse transaktioner er momspligtige i både den medlemsstat hvor de udføres samt i den medlemsstat hvor der foreligger en etablering. Dette er dog betinget af, at dobbeltbetingelsen som følger af momssystemdirektivets artikel 169, litra a, og også fremhæves af EU-domstolen i Monte Dei Paschi er opfyldt. Når en virksomhed har både momspligtige og momsfritagne aktiviteter og der dermed skal opgøres en pro rata sats, følger det af momssystemdirektivet, hvordan pro rata-satsen skal opgøres. Ud fra Momssystemdirektivets artikel 174, stk. 1 og inddragelsen af artikel 169 i opgørelsen af tælleren, kan det konstateres, at der ved levering til andre medlemslande uden en etablering, skal opgøres en samlet pro rata sats, som omfatter både transaktionerne internt i medlemslandet hvor der foreligger etablering, og samtidigt inddrage transaktionerne og omsætningen som sker i andre medlemsstater.

Det kan konkluderes, at en virksomhed der er etableret i medlemsstat A, hvori de har både momspligtige og momsfritagne transaktioner, og herudover har aktiviteter i medlemsstat B, uden at have etableret sig i medlemsstat B, har fradrag for de udgifter de afholder i medlemsstat A i relation til de momspligtige transaktioner de udfører i medlemsstat B. På baggrund af det ovenfor gennemgåede, kan det yderligere fastlægges, at såfremt virksomheden afholder udgifter i medlemsstat B som relaterer sig til virksomhedens momspligtige transaktioner i medlemsstat A, så har virksomheden ret til tilbagebetaling af den pålagte moms på sine udgifter i medlemsstat B, som relaterer sig hertil, såfremt der er fradrag efter reglerne i både medlemsstat A og medlemsstat B, og dobbeltbetingelsen således er opfyldt.

Det har ikke betydning, hvor transaktionerne udføres i forhold til det delvise fradrag og opgørelsen af pro rata-satsen, i disse tilfælde hvor der ikke også foreligger en etablering i leverings-

⁵¹ IBID, præmis 28.

⁵² Bjerregaard Eskildsen, Casper "Opgørelsen af delvis fradragsret for en juridisk enhed, der er etableret i flere medlemsstater", afsnit 4, side 390.

landet. Reglerne i momssystemdirektivets artikel 173, stk. 1, kan konstateres at finde anvendelse på tværs af eventuelle landegrænser inden for unionen, og det afgørende er hvorvidt der er fradrag for udgifterne i både det medlemsland hvor de blandede transaktioner udføres samt i tilbagebetalingslandet. Omsætningen skal således, i de tilfælde hvor den vedrører momspligtige transaktioner, og hvor dobbeltbetingelsen er opfyldt, medregnes i både tæller og nævner, ved opgørelsen af pro rata-satsen efter direktivets artikel 174, hvorimod de momsfritagne transaktioner kun medregnes i nævneren.

4. En eller flere afgiftspligtige personer

Som nævnt ovenfor, vil dette speciale ikke analysere på, hvad der skal til, for at en etablering i en stat anses som et fast forretningssted eller en etablering. Når retsstillingen vedrørende virksomheder, der har indrettet sig i en filialstruktur, skal fremlægges og analyseres, er det dog nødvendigt at få klarlagt, hvorvidt en etablering i en anden stat anses som en selvstændig virksomhed, eller som en etablering på vegne af en hovedetablering i en anden stat - ofte i form af en filial. Dette er relevant, eftersom det i momsretlig henseende skal afgøres, om der er tale om en eller to afgiftspligtige personer.

I dette kapitel vil først enhedsprincippet blive gennemgået, særligt med fokus på EU-domstolens afgørelse i C-210/04, FCE Bank i afsnit 4.1. Herefter vil det i afsnit 4.2. blive behandlet hvordan EU-domstolen i visse tilfælde har fraveget udgangspunktet fastlagt i FCE Bank, herunder indvirkningen af medlemskabet af en momsgruppe. I afsnit 4.3. vil det blive gennemgået hvordan transaktioner internt i samme afgiftspligtige person, samt transaktioner mellem flere afgiftspligtige personer skal behandles momsretligt. Endelig vil der i afsnit 4.4. blive konkluderet på, hvornår der foreligger henholdsvis en eller flere afgiftspligtige personer, og hvilken indvirkning dette får.

4.1. Enhedsprincippet

Til vurdering af om en virksomhed med en hovedetablering i en medlemsstat og en filial i en anden medlemsstat er en del af ét og samme skatte- og momsretlige retssubjekt, vil man formentligt, ud fra et juridisk perspektiv, tænke, at det mest forudsigelige, og dermed det der skaber størst retssikkerhed, ville være, at etableringer, der er en del af samme civilretlige retssubjekt også er en del af samme afgiftspligtige person.⁵³ Dette synes også at være tilfældet i størstedelen af praksis fra EU-Domstolen, men der er dog en enkelt, ret central, afgørelse, som formentligt ikke støtter dette udgangspunkt.⁵⁴ Praksis efterlader altså en vis tvivl og usikkerhed om, hvornår to etableringer, som er en del af samme civilretlige retssubjekt, i hvert sit land, kan kvalificeres som samme afgiftspligtige person.

Til trods for en lidt uklar linje fra EU-Domstolens side, synes udgangspunktet dog fortsat at være, at man forsøger at forene den civilretlige afgrænsning af et retssubjekt med den momsretlige, således at to etableringer der anses for at være en del af samme civilretlige retssubjekt, også anses for at være samme afgiftspligtige person. Man vil dog kunne se undtagelser til ovennævnte udgangspunkt, såfremt der foreligger konkrete afvigelser i momslovgivningen eller

⁵³ Ramsdahl Jensen, Dennis "Subjektafgrænsning i det fælleseuropæiske momssystem – En trist rejse fra FCE Bank til Crédit Lyonnais", *Nordic Tax Journal* 2014:1, s. 2.

⁵⁴ Her henvises til C-388/11 Credit Lyonnais, som vil blive gennemgået nedenfor i afsnit 5.1.2.1.

hvis der skulle være tale om tilfælde, hvor Domstolen vurderer, at der foreligger misbrugsbetragtninger.⁵⁵ Dette synes dog ikke at adskille sig fra andre juridiske områder.

Ovennævnte udgangspunkt, hvor der sættes lighedstegn mellem det civilretlige retssubjekt og den afgiftspligtige person, kan kaldes et enhedsprincip. Der er dog, som nævnt ovenfor, tilfælde, hvor dette udgangspunkt kan fraviges.⁵⁶ For at undgå misbrugstilfælde, og for at have en klar definition, er der således indsat en bestemmelse i momssystemdirektivet, som definerer, hvornår der er tale om, at en etablering anses for at være en selvstændig afgiftspligtig person. Denne regel er indsat ved momssystemdirektivets artikel 9, som regulerer hvornår en etablering anses for at være en selvstændig afgiftspligtig person. Af bestemmelsens stk. 1 fremgår det, at:

“Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.”⁵⁷

Det essentielle i denne vurdering er således, hvorvidt der drives “selvstændig” økonomisk virksomhed. Afgrænsningen af hvornår en etablering har denne grad af selvstændighed, synes derfor at være af afgørende betydning for, om en etablering anses for at være sin egen selvstændige afgiftspligtige person. Når der er tale om filialer, vil en naturlig forståelse af disse være, at de ikke har denne grad af selvstændighed, da hele forudsætningen for en filial netop er, at der ikke er tale om en selvstændig enhed, men derimod en forgrening af hovedvirksomheden, som er lokaliseret et andet sted.⁵⁸ Til trods for denne naturlige forståelse af en filial, er der alligevel blevet forelagt spørgsmål for EU-Domstolen om, hvorvidt en fast etablering i en medlemsstat skulle anses for sin egen afgiftspligtige person.

EU-Domstolen er f.eks. i C-210/04, FCE Bank blevet forelagt spørgsmål om, hvorvidt en filial af en virksomhed, der har hjemsted i en anden medlemsstat, anses som en selvstændig afgiftspligtig person. Den konkrete sag handlede om, at FCE Bank, som havde hjemsted i England, havde en filial, FCE IT, i Italien. Filialen havde til formål at udøve finansiell virksomhed, der var momsfritaget efter en bestemmelse svarende til ML § 13, stk. 1, nr. 11, og i denne forbindelse mente de italienske skattemyndigheder, at FCE IT skulle anses som et selvstændigt skatteobjekt i Italien. FCE IT havde modtaget ydelser fra hovedetableringslandet, og disse leverancer var hos filialen blevet behandlet som momspligtige leverancer, hvor der blev ydet vederlag som modydelse. Spørgsmålet kom således for EU-Domstolen, da filialen senere ønskede tilbagebetaling af den betalte moms, da filialen senere fik den opfattelse, at leverancerne ikke udgjorde transaktioner, der skulle ydes vederlag for og dermed heller ikke var momspligtige.⁵⁹ Skattemyndighederne i Italien mente dog alligevel, at FCE IT var et selvstændigt skatte- og momssubjekt i landet, også selvom de italienske myndigheder medgav, at der var tale om samme civilretlige retssubjekt.⁶⁰

EU-Domstolen gjorde i sin besvarelse tydeligt, at det præjudicielle svar udelukkende omhandlede transaktioner mellem etableringer med hjemsted i EU.⁶¹ Domstolens præjudicielle svar

⁵⁵ For tilsidesættelse af enhedsprincippet i henhold til misbrugsbetragtninger se, C-425/06, Part Service.

⁵⁶ For eksempler herpå se dette kapitels afsnit 4.2.

⁵⁷ Momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1.

⁵⁸ Sørensen, K. E. (2024). Selskabsstrukturer: Joint ventures, koncerner, mobilitet og bæredygtighed. (3 udg.), s. 433.

⁵⁹ C-210/04, FCE Bank, præmis 15.

⁶⁰ IBID, præmis 28.

⁶¹ IBID, præmis 22.

belyser derfor i høj grad forholdet mellem den civilretlige definition af et retssubjekt og den skatte- og momsretlige definition. Netop denne definition er essentiel både i denne forbindelse, men også til vurderingen af, om, om der kan gives ret til momsfradrag for udgifter afholdt af en etablering i én stat, som anvendes til at skabe omsætning i en anden stat, eller om omsætningen fra et fast forretningssted i en anden medlemsstat kan medregnes i hovedetableringens pro rata-sats, da det må være en forudsætning for udregning af en fælles pro rata-sats, at de forskellige etableringer er en del af samme afgiftspligtige person. Sagen er derfor særlig relevant til afgørelsen af interne transaktioner, når en virksomhed benytter sig af en filialstruktur, men kan altså også blive relevant, til vurderingen af denne opgaves senere analyse af retten til fradrag for fællesudgifter, der primært afholdes af en etablering i én stat.

Til besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål gjorde EU-Domstolen det tydeligt, at FCE IT ganske klart ikke var et selvstændigt civilretligt subjekt.⁶² Det skulle undersøges, om der kunne være tale om en selvstændig afgiftspligtig person, når FCE IT ikke var et selvstændigt civilretligt retssubjekt. Domstolen foretog derfor en fortolkning af det dagældende sjette momsdirektivs art. 2, stk. 1 (nu afløst af momssystemdirektivets art. 2, stk. 1, litra a og c).⁶³ Dernæst konkluderede Domstolen, at transaktioner mellem en hovedetablering og dennes filial i en anden stat ikke blev anset som "levering af varer", eftersom der ikke forelå noget retsforhold, der vedrører gensidig udveksling af ydelser. Der skal således, efter den nuværende praksis fra EU-Domstolen,⁶⁴ være en sådan gensidig udveksling af ydelser før disse transaktioner kan beskattes.⁶⁵ Transaktioner mellem to etableringer indenfor samme civilretlige person kaldes også interne transaktioner, dette begreb vil blive gennemgået og analyseret nedenfor i afsnit 4.3.

Et afgørende element i FCE Bank-sagen til vurderingen af, om der var tale om et selvstændigt skatte- og momssubjekt var, om filialen bar nogen økonomisk risiko i forbindelse med driften.⁶⁶ Dette mente hverken Domstolen eller Generaladvokaten således var tilfældet. Det blev derimod fastlagt, at alle risici lå hos hovedetableringen i England, og at der derfor var tale om et afhængighedsforhold mellem filialen og hovedetableringen i England.⁶⁷ I dette eksempel blev det vurderet, at filialen var en del af samme civilretlige retssubjekt som hovedetableringen, og dernæst også samme skatte- og momsretlige person, fordi filialen ikke bar risikoen ved driften af filialen. På baggrund af ovennævnte begrundelse bekræfter Domstolen, at resultatet kan blive et andet, hvis filialen selv bærer den økonomiske risiko for driften af filialen, men det vil formentligt ikke blive aktuelt i mange tilfælde, da en filial netop er kendetegnet ved, at der er tale om en sekundær etablering, der i langt de fleste tilfælde vil være afhængigt af hovedetableringen i hovedsædelandet.⁶⁸

FCE-Bank-dommen fastlægger derfor EU-Domstolens linje i forhold til interne transaktioner mellem hovedetableringer og sekundære etableringer i andre medlemsstater. Udgangspunktet er efter denne afgørelse, at en hovedetablering er en del af samme afgiftspligtige person som alle dens filialer i andre medlemsstater, når de er en del af samme civilretlige retssubjekt. Der-

⁶² C-210/04, FCE Bank, præmis 23.

⁶³ IBID, Præmis 32.

⁶⁴ Se hertil især sag C-16/93, Tolsma.

⁶⁵ C-210/04, FCE Bank, præmis 34.

⁶⁶ IBID, præmis 35.

⁶⁷ IBID, præmis 36.

⁶⁸ Sørensen, K. E. (2024). Selskabsstrukturer: Joint ventures, koncerner, mobilitet og bæredygtighed. (3 udg.), s. 433.

imod tager FCE Bank-afgørelsen ikke stilling til, hvorvidt omsætningen fra et fast forretningssted i en anden EU-stat kan medregnes i hovedetableringens udregning af pro rata-sats. Dommen er dog essentiel til at forstå, hvad der skal til for at en hovedetablering, og en filial i en anden medlemsstat kan identificeres med hinanden og således være en del af samme skatte- og momsretlige subjekt. Hvis det er tilfældet at en filial vurderes, at være en del af samme skatte- og momsretlige subjekt må det dermed også have formodningen for sig, at udgifter afholdt af en af disse etableringer kan give ret til fradrag, selvom de anvendes af en etablering i en anden medlemsstat, når der altså er tale om momspligtige transaktioner. Om det dernæst også betyder, at der kan udregnes en pro rata-sats på global plan for alle etableringer en virksomhed har, synes denne afgørelse dog ikke at tage stilling til. Dette vil derimod blive behandlet yderligere senere i dette speciale.

Afslutningsvist skal det bemærkes, at selvom Domstolen afgrænser sin præjudicielle afgørelse til udelukkende at gælde for transaktioner mellem etableringer indenfor EU, foreligger der dog ikke momenter i dommen, som indikerer, at resultatet skulle være blevet et andet, hvis der var tale om en etablering i et tredjeland. Baggrunden for at Domstolen har afgrænset sin afgørelse til udelukkende at tage stilling til etableringer i medlemsstater er formentligt at der i den konkrete situation kun forelå etableringer i medlemsstater.

4.2. Fravigelse fra enhedsprincippet

Der er dog i praksis fra EU-Domstolen set tilfælde, hvor enhedsprincippet og FCE Bank-afgørelsen bliver fraveget. Dette kommer f.eks. til udtryk ved sagerne C-7/13 Skandia og C-812/19 Danske Bank, hvor det faktum, at en af etableringerne var en del af en momsgruppe, fik en betydning for, om etableringer i forskellige lande fortsat kunne være en del af samme afgiftspligtige person.

4.2.1. Momsgrupper

Det følger af momssystemdirektivets artikel 11, at hver enkelt medlemsstat har mulighed for at betragte personer, som er etableret på medlemsstatens område, og som retligt er selvstændige, men som både finansielt, økonomisk samt organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som værende én enkelt afgiftspligtig person. Artikel 11 er en fakultativ bestemmelse, og det er således op til de enkelte medlemsstater selv at beslutte, hvorvidt de ønsker at følge denne mulighed. I dansk ret er artikel 11 udnyttet ved momslovens § 47, stk. 4.

En momsgruppe, eller en fællesregistrering som det også kaldes, indebærer, at flere selvstændige retssubjekter samles under en fælles momsregistrering.⁶⁹ Medlemmerne af en momsgruppe bevarer deres status som selvstændige retssubjekter, herunder blandt andet i relation til civilretten og selskabsretten.⁷⁰ Dette anføres også af Domstolens afgørelse i C-141/20,⁷¹ hvor det yderligere fremgår at *“En momsgruppe er en særlig form for afgiftspligtig person, der kun eksisterer til momsformål”*.⁷² I dansk ret er betingelserne for at udgøre en momsgruppe blandt andet, at virksomhederne for det første selv skal ansøge om en sådan fællesregistrering. Dernæst skal medlemmerne udelukkende drive registreringspligtig virksomhed, og hvis dette ikke er tilfældet, skal et af medlemmerne, direkte eller indirekte have 100 procents ejerskab over de resterende medlemmer af fællesregistreringen. Det skal hertil bemærkes, at det er diskuteret i

⁶⁹ Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.), side 85.

⁷⁰ IBID, side 85, note 114.

⁷¹ C-141/20, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie.

⁷² C-141/20, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, præmis 76.

litteraturen, hvorvidt dette krav om 100 procent ejerskab er i strid med momssystemdirektivets artikel 11, men dette vil dog ikke blive behandlet nærmere i dette speciale.⁷³ Endelig kan fællesregistrering efter den danske momslov udelukkende ske mellem selskaber som er etableret ved hjemsted eller fast forretningssted i Danmark.^{74 75}

For danske momsgrupper følger det af momslovens § 3, stk. 3, 1. pkt., at disse skal behandles som en afgiftspligtig person, uanset at denne omfatter flere selvstændige retssubjekter. Medlemmerne betragtes således ikke længere som selvstændige momssubjekter.⁷⁶ Yderligere følger det som ovenfor anført af § 47, stk. 4, 4. pkt., at momsgruppen kun omfatter virksomheder etableret i Danmark. Det anføres af Dennis Ramsdahl Jensen i Momsretten, at dette også betyder, at de dele af virksomhederne, som er etableret i andre lande via faste forretningssteder, ikke indgår i momsgruppen.⁷⁷ Som det vil blive gennemgået straks nedenfor, har medlemskabet af en momsgruppe afgørende betydning for vurderingen af, hvorvidt et hovedsæde og dets filial i et andet land skal betragtes som en eller to afgiftspligtige personer.

I C-7/13 Skandia America skulle Domstolen vurdere, hvordan interne transaktioner mellem et hovedsæde i et tredjeland og en filial i en medlemsstat skulle behandles. Et afgørende parameter for denne vurdering er, som det også gennemgås nedenfor, hvorvidt der er tale om en levering internt i en afgiftspligtig person, eller om der er tale om forskellige momspligtige enheder, herunder hvorvidt disse transaktioner var momspligtige. Besvarelsen i Skandia har yderligere en væsentlig relevans for denne opgave, idet EU-domstolen netop behandlede problemstillingen vedrørende vurderingen af, hvorvidt hovedsædet og en filial udgjorde en eller flere afgiftspligtige personer. Som gennemgået ovenfor fastslog Domstolen i sin besvarelse i FCE Bank, at et afgørende kriterium var filialens økonomiske risiko i forbindelse med driften.⁷⁸ I C-7/13 Skandia America er der dog den afgørende forskel fra FCE Bank, at filialen Skandia Sverige var en del af en momsgruppe i Sverige, med andre svenske virksomheder, som var etableret på baggrund af momssystemdirektivets artikel 11.⁷⁹ Uanset at Domstolen fastslår i sin præmis 26, at den svenske filial ikke opererede selvstændigt, samt at den ikke bar de økonomiske risici, som var forbundet med dens virksomhed, og Domstolen således talte ind i det afgørende kriterium fra FCE Bank, fandt Domstolen at den svenske filials fællesregistrering i en momsgruppe måtte medføre en anden vurdering af filialens uafhængighed fra sit hovedsæde. Domstolen udtalte i sin præmis 28, at den svenske filial og de andre medlemmer i den etablerede momsgruppe udgjorde én momspligtig person, og at hovedsædet i tredjelandet derfor ikke også kunne være en del af denne afgiftspligtige person.

Samme pointe følger af Domstolen i C-812/19 Danske Bank, hvor det af præmis 30 fremgår, at den momsgruppe som Danske Banks hovedetablering indgår i, og dets svenske filial ikke sammen kan udgøre en enkelt afgiftspligtig person. Domstolen fastslår i præmis 35, at momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1 og artikel 11 skal fortolkes således, at en hovedetablering, som er en del af en momsgruppe, oprettet på baggrund af artikel 11, samt dennes filialer, såfremt disse er etableret i andre medlemsstater, skal anses for at udgøre særskilte afgiftspligtige

⁷³ Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.), side 86, note 120.

⁷⁴ Momslovens § 47, stk. 4, 4. pkt.

⁷⁵ Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.), side 87, note 121.

⁷⁶ IBID, side 87.

⁷⁷ Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.), side 87.

⁷⁸ C-210/04, FCE Bank, præmis 35.

⁷⁹ C-7/13, Skandia America, præmis 28.

personer, når hovedetableringen leverer ydelser samt allokerer omkostningerne herfor til filialen. Domstolen lægger vægt på, at såfremt hovedsædet eller en filial indgår i en momsgruppe, og derfor er del af en fællesregistrering med de øvrige medlemmer heri, medfører dette at denne gruppe sammen udgør en afgiftspligtig person, jf. også Domstolens præmis 25 i Danske Bank. Medlemmet af momsgruppen udgør således ikke selvstændigt en afgiftspligtig person, men skal udelukkende vurderes ud fra momsgruppen som helhed, som derved udgør den momspligtige person.

Det afgørende i praksis synes derfor at være, at momsgrupper udgør en selvstændig afgiftspligtig person, og at medlemmerne samtidig mister deres individuelle status som afgiftspligtig person.⁸⁰ Spørgsmålet synes herefter at være, hvorvidt en filial/hovedsæde i et andet land, grundet dennes forbindelse til hovedsædet/filialen, kan anses for også at være en del af samme momsgruppe og derved udgøre en og samme afgiftspligtige person, uanset at disse er etableret i forskellige lande. Dette behandler Domstolen ligeledes i Danske Bank, hvor den med henvisning til de territoriale afgrænsninger i momssystemdirektivets artikel 11, stk. 1, finder at den svenske filial ikke kan anses for at indgå i den danske momsgruppe.⁸¹ Det følger således af artikel 11, stk. 1, at personer som er etableret på samme medlemsstats område, kan betragtes som én afgiftspligtig person.

På baggrund heraf kan det konkluderes, at det er uden betydning hvorvidt det er en filial eller hovedsædet som er del af en momsgruppe, og at medlemskabet af en momsgruppe medfører, at momsgruppen betragtes som én samlet og selvstændig afgiftspligtig person. Herudover følger det, at medlemmernes henholdsvis filialer og hovedsæder i andre lande ikke kan blive en del af disse momsgrupper, samt at de som direkte resultat heraf må betragtes som forskellige afgiftspligtige personer. Ved eksistensen af en momsgruppe, ses således fuldstændig bort fra kriteriet i FCE-Bank vedrørende den økonomiske risiko, jf. Domstolens udtalelse i Skandia, hvor det netop bliver slået fast, at den svenske filial ikke selv bærer den økonomiske risiko og ikke opererer selvstændigt,⁸² men hvor Domstolen alligevel slår fast at medlemskabet af momsgruppen medfører betragtningen som to afgiftspligtige personer. Domstolens udtalelser i C-7/13 Skandia og C-812/19 Danske Bank er således væsentlige undtagelser til reglen i FCE-Bank, for de tilfælde hvor en af parterne er medlem af en momsgruppe.

4.3. Interne transaktioner

Som det følger af det ovenfor gennemgåede, er transaktioner internt mellem etableringer i forskellige lande, i form af f.eks. ydelser fra et hovedsæde til en filial, en naturlig del af en virksomhed, når denne er indrettet i en filialstruktur. Derfor er det også essentielt at få fastslået, hvordan disse interne transaktioner skal behandles momsretligt. Det afgørende er, hvorvidt disse skal pålægges moms, eller om de er fritaget.

Ved interne transaktioner er der tale om handel af varer og tjenesteydelser, som sker internt mellem enkelte etableringer på tværs af en og samme virksomhed, i mange tilfælde på tværs af landegrænser. Virksomheder vil f.eks. ofte have producenter i et land, som producerer virksomhedens produkter og derefter sælger dem til virksomhedens egne salgsselskaber, som derefter sælger dem videre til eksterne modtagere, eller virksomheder som har såkaldte low value

⁸⁰ C-812/19, Danske Bank, præmis 25.

⁸¹ IBID, præmis 20.

⁸² C-7/13, Skandia America, præmis 26.

adding services⁸³ samlet i en filial i form af f.eks. HR-funktioner, juridiske funktioner og lignende. Dernæst er der en masse andre “transaktioner”, som er et helt naturligt led inden for samme virksomhed, som sker dagligt eller på ugentlig basis, som formentligt ikke anses som transaktioner. Når et hovedsæde f.eks. afholder et møde med sin filial, som er beliggende i et andet land, for at hjælpe filialen med optimering af filialens salg eller lignende, så vil dette formentligt ikke medføre en faktura til filialen, hvorimod dette ville være tilfældet, hvis mødet var med en tredjepart, som ikke er en del af virksomheden. Dette anses også som interne transaktioner.

4.3.1. Behandlingen af interne transaktioner

Det klare udgangspunkt er, at der udelukkende foreligger en leverance i momsretlig kontekst, når der er tale om en transaktion mellem selvstændige afgiftspligtige personer.⁸⁴ Dette skyldes at transaktioner, som sker internt i samme afgiftspligtige person, ikke indebærer en levering af varer og/eller ydelser mellem selvstændige afgiftspligtige personer og derfor ikke udgør en afgiftspligtig transaktion.⁸⁵

Derudover følger det af momslovens § 4, stk. 1, 1. pkt., at der skal være tale om en leverance mod vederlag, før der pålægges momspligt på en transaktion. Før der kan være tale om en sådan leverance, må det kræves, at der er to parter involveret i transaktionen, som hver især har selvstændig retsevne.⁸⁶ Når interne transaktioner behandles, er det derfor af afgørende betydning momsretligt, hvorvidt der er tale om leverancer mellem parter i en koncern, som hver især udgør selvstændige selskaber og dermed hver sin afgiftspligtige person, eller om der er tale om enheder inden for samme afgiftspligtige person, hvor imellem der handles.

Vedrørende interne leverancer af varer og ydelser i koncerner bestående af flere selvstændige selskaber, bemærkes det af Dennis Ramsdahl Jensen i Momsretten, at disse utvivlsomt indebærer en leverance rent momsretligt, uagtet at disse selskaber helt eller delvist er ejet af den samme ejerkreds.⁸⁷ Samtidig synes det klare udgangspunkt ved interne transaktioner ifølge Dennis Ramsdahl Jensen, hvor begge enheder er samme afgiftspligtige person, at være, at disse ikke udgør en leverance momsretligt, hvorfor disse ikke pålægges afgift efter momslovens § 4, stk. 1, 1. pkt.⁸⁸ Dette er udgangspunktet, uanset om de enkelte enheder er beliggende i samme medlemsstat eller f.eks. hovedsædet i et land og en filial i en anden medlemsstat. Årsagen til at dette ikke indebærer en momsretlig leverance er, at der ved transaktioner mellem flere enheder i den samme afgiftspligtige person ikke foreligger et gensidigt bebyrdende retsforhold, idet disse enheder ikke er selvstændige fra hinanden. Dette understøttes også af EU-domstolen i C-210/04 FCE Bank. I afgørelsen fastslår EU-domstolen, at FCE IT ikke var et selvstændigt civilretligt subjekt, samt at der ikke kunne være tale om “levering af varer”, når der sker levering af varer og ydelser fra en etablering i hovedsædelandet til en filial i form af et sekundært driftssted, i en anden medlemsstat.⁸⁹

⁸³ Interne serviceydelser som bidrager med en lav eller ingen værdi til modtageren.

⁸⁴ Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.), side 102.

⁸⁵ Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.), side 102.

⁸⁶ IBID, side 102.

⁸⁷ IBID, side 102.

⁸⁸ IBID, side 103.

⁸⁹ For yderligere vedrørende FCE-Bank, se afsnit 4.1.

Som følge af ovenstående, så behandles transaktioner mellem enheder af den samme afgiftspligtige person rent momsretligt som det klare udgangspunkt som nulliteter.⁹⁰

I momssystemdirektivets artikel 17, samt i momslovens § 10, som implementerer artikel 17, er der dog en modifikation til det ovenfor fremførte udgangspunkt. Af artikel 17, stk. 1 fremgår det, at såfremt en afgiftspligtig person overfører varer fra en af sine virksomheder til en anden medlemsstat, sidestilles dette med en levering af varer mod vederlag. Af artikel 17, stk. 2 fremgår dog en rimelig omfattende opstilling af tilfælde, hvor der ikke er tale om en overførsel til en anden medlemsstat, hvorfor disse overførsler i mange tilfælde ikke vil anses som levering af varer. Tilsvarende har momslovens § 10, stk. 2 en opstilling af transaktioner, hvortil forsendelser og transporter ikke anses for at være en overførsel til et andet EU-land. Momssystemdirektivets artikel 17, stk. 1, samt momslovens § 10 har derfor et begrænset anvendelsesområde, og den reelle hovedregel må på baggrund heraf være, at en overførsel af varer ikke skal sidestilles med en levering af varer mod vederlag.

Såfremt en overførsel ikke er omfattet af momslovens § 10, stk. 2 og eller momssystemdirektivets artikel 17, stk. 2, sidestilles overførslen altså med en levering af varer mod vederlag, hvilket som nævnt ovenfor er kravet for at en transaktion kan pålægges moms. Det er her vigtigt at bemærke, at der udelukkende er tale om overførsler af varer, hvorimod ydelser internt mellem to dele af samme virksomhed ikke omtales. For ydelser gælder ikke denne undtagelse, og ydelser udgør derfor som fastslået ovenfor ikke leverancer i en momsretlig henseende.⁹¹

En særlig problemstilling, når man taler om transaktioner inden for en virksomhed, er behandlingen af disse, når enten en filial eller hovedsæde er en del af en momsgruppe. Spørgsmålet er her, hvorvidt filialens medlemskab af en momsgruppe medfører, at der mellem filialen og hovedetableringen opstår en sådan selvstændighed, at der skal ske beskatning. Det følger således af den ovenfor behandlede FCE-Bank-afgørelse, at tjenesteydelser kun beskattes, såfremt der består et retsforhold mellem parterne, som vedrører en gensidig udveksling af ydelser.⁹² Dette spørgsmål blev behandlet af EU-domstolen i C-7/13 Skandia America.

Som gennemgået i afsnit 4.2.1., blev det af Domstolen slået fast, at Skandia Sverige ikke opererede selvstændigt og ikke selv bar de økonomiske risici, som var forbundet med deres virksomhed.⁹³ På baggrund heraf, ville det ud fra det ovenstående være nærliggende at tænke, at der således ikke skulle pålægges moms på transaktioner mellem Skandias hovedsæde i USA, og deres filial i Sverige, idet filialen ikke havde den økonomiske risiko, og dermed, som fastslået af Domstolen i FCE-Bank, som udgangspunkt ikke udgør en selvstændig afgiftspligtig person. Domstolen fastslår, at den svenske filial er fuldt ud i stand til at deltage i en momsgruppe i Sverige, og dette uden at hele virksomheden bliver en del af denne momsgruppe.⁹⁴ Dette til trods for, at generaladvokaten i sit forslag til afgørelse konkluderede, at tilladelsen til at den svenske filial deltog i en momsgruppe i Sverige var ulovlig.⁹⁵ Domstolen fastslog derudover, at medlemskab i en momsgruppe medfører, at momsgruppen betragtes som en afgiftspligtig person.⁹⁶

⁹⁰ Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.), side 103.

⁹¹ IBID, side 103.

⁹² C-210/04, FCE Bank., præmis 34.

⁹³ C-7/13, Skandia America, præmis 26.

⁹⁴ IBID, præmis 28.

⁹⁵ Forslag til afgørelse fra Generaladvokat M. Wathelet i C-7/13, punkt 60.

⁹⁶ C-7/13, Skandia America, præmis 28.

Idet domstolen finder, at den svenske filial er i stand til at deltage i den pågældende momsgruppe, fastlægger den på baggrund heraf, at ydelser leveret fra hovedetableringen til den svenske filial, ikke anses som leveret til filialen men derimod skal betragtes som værende leveret til momsgruppen, jf. præmis 30. Domstolen fastslår yderligere, at sådanne ydelser er momsplichtige efter momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c.⁹⁷

Til trods for der altså var tale om en transaktion mellem et hovedsæde og en filial, fastlagde domstolen, at sådanne ydelser var afgiftspligtige, idet der skete levering til momsgruppen og ikke filialen og der dermed var tale om en transaktion mellem to selvstændige afgiftspligtige personer.⁹⁸ C-7/13 Skandia America viser derfor, at der til trods for udgangspunktet om, at der ikke pålægges afgift ved leverancer af tjenesteydelser mellem et hovedsæde og en filial, som ikke er økonomisk afhængige, kan ske transaktioner, der pålægges moms, når en af etableringerne er en del af en momsgruppe. Udgangspunktet fraviges i dette tilfælde, fordi hovedsædet og filialen ikke længere er en del af samme afgiftspligtige person, eftersom en af disse deltager i en momsgruppe, og dermed opgiver sin selvstændighed som afgiftspligtig person og dermed sin "tilknytning" i momsretlige henseende til den anden etablering, og derimod bliver en del af den afgiftspligtige person, som momsgruppen udformer. Dette understøttes desuden af Domstolens afgørelse i C-812/19, Danske Bank, hvor Domstolen ligeledes fastslog, at medlemmerne af en momsgruppe ses som en samlet afgiftspligtig person, uanset medlemmernes eventuelle filialer i andre medlemsstater.⁹⁹

4.4. Konklusion

Det kan på baggrund af ovenstående konkluderes, at der fra EU-Domstolens side synes at være fastlagt et enhedsprincip, hvorefter det forsøges at forene den momsretlige afgrænsning af en afgiftspligtig person med den civilretlige afgrænsning af et retssubjekt, således at etableringer som anses for at være del af samme civilretlige retssubjekt, også anses for at udgøre en og samme afgiftspligtige person. I momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1 er en afgiftspligtig person defineret som enhver, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed. Dette understøttes af EU-Domstolens afgørelse i C-210/04, FCE Bank, hvor Domstolen særligt tillagde det vægt, at filialen ikke bar nogen økonomisk risiko ved driften. Udgangspunktet som fastlagt af Domstolen i FCE Bank ved vurderingen af, om der er tale om en eller flere afgiftspligtige personer, er dog fraveget af Domstolen i visse tilfælde. Domstolen har i C-812/19, Danske Bank og særligt i C-7/13, Skandia America fastslået, at såfremt en filial eller et hovedsæde er del af en momsgruppe, medfører dette at filialen og hovedsædet ikke kan udgøre en og samme afgiftspligtige person, uanset om filialen selvstændigt bærer den økonomiske risiko. Ved vurderingen af om et hovedsæde og en filial beliggende i hver sin medlemsstat udgør en eller flere afgiftspligtige personer, kan det således konkluderes, at et eventuelt medlemskab af en momsgruppe får afgørende betydning, idet dette medfører, at de, uanset enhedsprincippet, skal betragtes som hver sin afgiftspligtige person, samt at momsgruppen betragtes som en selvstændig afgiftspligtig person.

Yderligere kan det konkluderes, at transaktioner mellem etableringer skal behandles forskelligt, alt efter om der er tale om leverancer indenfor samme afgiftspligtige person eller der er tale om to selvstændige virksomheder. Når der er tale om to selvstændige selskaber, synes

⁹⁷ IBID, præmis 31.

⁹⁸ IBID, præmis 32.

⁹⁹ Jf. afsnit 4.2.1.

retsstillingen klar, idet der her anses at være sket en levering mod vederlag, hvorfor det er transaktionens karakter som afgør hvorvidt denne er afgiftspligtig, idet transaktionen sidestilles med levering til tredjemand. Det afgørende er, som fastlagt af EU-domstolen i FCE Bank, hvorvidt der foreligger en gensidig udveksling af ydelser mellem selvstændige subjekter. Mere kompliceret bliver retsstillingen, når leverancer sker mellem to enheder, som er en del af samme afgiftspligtige person. Ved disse interne transaktioner er det i første omgang af betydning, om der er tale om leverance af varer eller tjenesteydelser, idet disse behandles forskelligt. For både varer og ydelser gælder det, at det klare udgangspunkt er, at transaktioner mellem enheder af samme afgiftspligtige person betragtes som nulliteter.¹⁰⁰

Ved leverancer af varer, finder momssystemdirektivets artikel 17 samt momslovens § 10 for så vidt der er tale om danske afgiftspligtige personer dog anvendelse som en undtagelse til ovenstående udgangspunkt. Det følger af artikel 17, stk. 1, 1. pkt., at en afgiftspligtig persons overførsel af varer fra sin virksomhed til en anden medlemsstat sidestilles med levering mod vederlag, mens stk. 2, litra a-h oplister en række undtagelser til stk. 1, hvor en sådan overførsel ikke sidestilles med levering mod vederlag. De omfattende undtagelser hertil i henholdsvis artikel 17, stk. 2 og momslovens § 10, stk. 2 indsnævrer dog anvendelsesområdet væsentligt.

Ved leverancer af ydelser er situationen anderledes. Ved levering af ydelser har vi ingen regler i momssystemdirektivet eller momsloven lig med hvad vi har vedrørende varer. Ved levering af ydelser er det derimod særligt relevant at kigge mod EU-domstolens afgørelse i C-210/04 - FCE Bank, hvor domstolen i sin afgørelse fastslog at det afgørende ved levering af tjenesteydelser er, hvorvidt der består et gensidigt forhold mellem parterne som vedrører en gensidig udveksling af ydelser, og særligt hvorvidt at filialen havde en tilstrækkelig selvstændighed. I dette tilfælde hvor der ikke forelå en sådan selvstændighed, og hvor filialen ikke selv bar den økonomiske risiko, nåede domstolen frem til, at der ikke forelå en afgiftspligtig transaktion. Det betyder derfor, at der ikke pålægges moms på interne transaktioner mellem enheder, som anses for være en del af samme afgiftspligtige person.

Såfremt der er tale om et hovedsæde og en filial, hvor filialen ikke har den påkrævede økonomiske selvstændighed til at udgøre en selvstændig afgiftspligtig person, bliver det yderligere af afgørende betydning, om en etablering er en del af en momsgruppe. Såfremt enten filialen eller hovedetableringen er del af en momsgruppe, anses denne momsgruppe som en selvstændig afgiftspligtig person, mens filialen og hovedsædet som følge heraf ikke længere kan betragtes som en og samme afgiftspligtige person. Dette understøttes af EU-Domstolens afgørelser i C-812/19, Danske Bank og særligt i C-7/13, Skandia America, som konkluderede at det tilfælde, at filialen er en del af en momsgruppe i filiallandet, medfører at leverancer fra en etablering til en anden, som er medlem af en momsgruppe, anses som leveret til momsgruppen og ikke til filialen. Dermed er der mulighed for at pålægge moms på leverancer inden for samme virksomhed, i tilfælde hvor der ellers ikke foreligger den påkrævede selvstændighed, når enten filial eller hovedetablering er del af en momsgruppe, og der herved anses at være sket en levering mod vederlag. Det afgørende bliver således transaktionernes karakter, i form af om disse er omfattet af en af momsfritagelserne i momssystemdirektivets artikel 131-137.

¹⁰⁰ Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.), side 103.

5. Levering til anden medlemsstat med fast etablering i dette land

I dette kapitel vil der blive set på retten til momsfradrag, når en virksomhed har etableringer i flere stater indenfor EU. I afsnit 5.1. vil det blive gennemgået, hvad retten til momsfradrag er, når etableringerne er en del af samme afgiftspligtig person, og denne analyse vil ske med udgangspunkt i centrale afgørelser fra EU-Domstolen, og dernæst vil der i afsnit 5.2. blive set på retten til momsfradrag, når etableringerne anses som forskellige afgiftspligtige personer.

5.1. Momsfradraget indenfor samme afgiftspligtige person

Som gennemgået ovenfor er det særlig relevant at få afklaret, hvornår to etableringer er en del af samme afgiftspligtige person eller hver sin afgiftspligtige person. Grundlaget for dette er, at transaktioner mellem enheder af samme afgiftspligtige person anses som interne transaktioner, mens transaktioner mellem to forskellige afgiftspligtige personer anses som almindelige transaktioner, hvilket får en væsentlig betydning for den momsretlige behandling af transaktionerne. I dette afsnit vil det blive behandlet, hvordan momsfradraget og de interne transaktioner behandles, når der er tale om etableringer, der er en del af samme afgiftspligtige person.

Det er de nationale momsregler for den stat, som en etablering er beliggende i, der finder anvendelse for etableringen momsfradrag.¹⁰¹ Spørgsmålet bliver dog, hvordan man regulerer retten til momsfradrag, når udgifter afholdes af en etablering i én medlemsstat, hvis disse anvendes til at skabe omsætning hos en etablering i en anden medlemsstat. Det er tidligere i EU-Domstolens praksis blevet fastslået, at der alene kan foretages fradrag for udgifter, der anvendes til en etablerings "egne afgiftspligtige transaktioner".¹⁰² Det skal derfor afgøres i denne forbindelse, om det at en etablering i én medlemsstat anvender udgifter afholdt af en etablering i en anden medlemsstat, også vil falde ind under denne definition af "egne afgiftspligtige transaktioner".

Når ovennævnte spørgsmål skal besvares, kan man med fordel vælge at inddele udgifterne i to kategorier. Dels en kategori, som omfatter de udgifter, der går til aktiviteter, der enten er fuld fradragsret for eller ingen fradragsret for, og dels en kategori, der omfatter udgifter til aktivitet, der både medfører fradrag og ikke medfører fradrag - det man også i litteraturen og retspraksis har kaldt udgifter til blandet brug.¹⁰³ Afslutningsvis vil de fællesudgifter, som en virksomhed afholder, blive behandlet.

5.1.1. Udgifter til aktiviteter med fuld eller intet momsfradrag

Hvis man tager udgangspunkt i de udgifter, der går til aktivitet, der berettiger momsfradrag, er udgangspunktet, at der kan ske fuldt momsfradrag - også selvom udgiften er afholdt i medlemsstat A, og udgiften anvendes af en etablering i medlemsstat B til denne etablerings aktivitet. Dette støttes således også i praksis ved Morgan Stanley afgørelsen,¹⁰⁴ som vil blive analyseret i dybden nedenfor. Domstolen henviser i denne forbindelse til, at momssystemdirektivets artikel 168 og 169 også giver ret til fuldt fradrag, selvom udgiften til transaktionen er afholdt i en medlemsstat, men dernæst udnyttes af en etablering i en anden medlemsstat.¹⁰⁵ Det er dog

¹⁰¹ I dansk ret følger dette af momslovens kapitel 1.

¹⁰² Se hertil sag C- 408/98, Abbey National, præmis 32. Se også sag C-516/14, Barlis 06, præmis 40, hvor begrebet anvendes.

¹⁰³ Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.), side 379, og C-165/17 Morgan Stanley.

¹⁰⁴ C-165/17 Morgan Stanley.

¹⁰⁵ IBID, præmis 29 og 31.

antaget, og bekræftet i Morgan Stanley-afgørelsen, at de betingelser, som blev anført i Monte Dei Paschi-afgørelsen, om at aktiviteten skal være momspligtig i begge stater også skal være opfyldt, se hertil ovenfor i afsnit 3.2. Dette kan skabe problemer, når en transaktion er omfattet af momsfritagelsesreglerne i én medlemsstat og ikke i den anden stat, men disse situationer vil ikke blive gennemgået i dette speciale.¹⁰⁶

På samme måde er det dernæst naturligt, at der ikke kan gives momsfradrag for udgifterne der afholdes i medlemsstat A, hvis den aktivitet som etableringen i medlemsstat B foretager er momsfrigat. Dette er også i overensstemmelse med det enhedsprincip, som blev bekræftet i Domstolens afgørelse i FCE-Bank. Der er således en klar retsstilling i det tilfælde, at der er tale om udgifter, der er afholdt af en etablering i medlemsstat A, men anvendes til aktivitet af en etablering i medlemsstat B, hvis aktiviteten enten medfører fuld fradragsret eller ingen fradragsret.

5.1.2 Udgifter til blandet brug

Den tydelighed der er vedrørende retsstillingen i forhold til udgifter der afholdes til enten fuldt momspligtige eller momsfrigitagne transaktioner, synes dog ikke tilsvarende at være til stede for udgifter til blandet brug. Når der tales om udgifter til blandet brug, menes der udgifter, der er afholdt til både momspligtige såvel som momsfrigitagne transaktioner. I denne del af specialet vil især de tilfælde, hvor en etablering i en medlemsstat afholder disse udgifter, som dernæst bruges til at foretage både momspligtige og momsfrigitagne transaktioner af en etablering i en anden medlemsstat, blive behandlet.

Det er i tidligere retspraksis fra EU-Domstolen slået fast, at interne transaktioner inden for samme afgiftspligtige person ikke skal afgøre fradragsretten for udgifterne, hvorfor det er den transaktion i den medlemsstat, der sker til tredjemand, der er afgørende for om der er tale om momspligtige eller momsfrigitagne transaktioner.¹⁰⁷ Det vil altså sige, at interne transaktioner anses som ikke-eksisterende, når fradragsretten for udgifterne skal afgøres. Det afgørende for fradragsretten for udgifterne afholdt i medlemsstat A bliver således, hvorvidt den senere transaktion i medlemsstat B til tredjemand er momspligtig eller momsfrigat. Dernæst medfører dobbeltbetingelsen endvidere, at transaktionen skal være momspligtig i både medlemsstat A og B, hvis den skal medføre fradrag for de afholdte udgifter.¹⁰⁸

Eftersom der er tale om udgifter, der er afholdte til både momspligtige såvel som momsfrigitagne transaktioner, skal det fastslås, i hvilket omfang der kan ske momsfradrag for disse udgifter, eftersom det hverken vil være rimeligt at give fuldt fradrag eller nægte fradrag. Denne beregningsmodel er indsat i momssystemdirektivets artikel 173, som siger, at der gives ret til et forholdsmæssigt fradrag for de afholdte udgifter. Der skal altså beregnes en pro rata-sats, som fastsætter hvor stor en del af omsætningen, der vedrører momspligtige transaktioner. Det fremgår af artikel 173, at:

“Pro rata-satsen for fradraget beregnes i overensstemmelse med artikel 174 og 175 for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person.”¹⁰⁹ (vores understregning)

¹⁰⁶ Momssystemdirektivets artikel 131-137 overlader medlemsstaterne et vist spillerum for at bestemme, hvilke transaktioner, der skal være momsfrigat.

¹⁰⁷ C-210/04 FCE Bank, præmis 38.

¹⁰⁸ C-136/99, Monte Dei Paschi, præmis 32.

¹⁰⁹ Momssystemets artikel 173, 2. pkt.

Når det kommer til en fortolkning af anvendelsesområdet for artikel 173, er det især betegnelsen “samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person”, som skaber en uklar definition af, hvad der skal medregnes, når pro rata-satsen udregnes. Det er således ikke klart, om der menes samtlige transaktioner indenfor den enkelte virksomhed eller om det er samtlige transaktioner for den enkelte etablering. Netop dette spørgsmål har også skabt usikkerhed i diverse medlemslande, og EU-Domstolen er blevet forelagt præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af netop denne bestemmelse.

Når retsstillingen vedrørende fradragsretten for udgifter til blandet brug skal vurderes, er Domstolens afgørelser i to sager særligt vigtige. Det drejer sig om afgørelserne C-388/11, Le Credit Lyonnais, og C-165/17, Morgan Stanley. Ved en umiddelbar læsning af disse domme synes resultatet forskelligt, men Domstolen udtaler selv, at den senere dom Morgan Stanley ikke er i strid med den linje, der blev lagt i Le Credit Lyonnais. Nedenfor vil førnævnte domme blive analyseret med henblik på at vurdere, hvad retsstillingen for udgifter til blandet brug er.

5.1.2.1. Le Credit Lyonnais

Begrebet “blandet udgifter” nævnes ikke direkte i Le Credit Lyonnais, modsat Morgan Stanley, som vil blive analyseret nedenfor, som lægger stor vægt på dette begreb og forståelsen heraf. Derimod er hovedspørgsmålet i Le Credit Lyonnais, og det som Domstolen forholder sig til, spørgsmålet vedrørende en hovedetablerings ret til at medregne omsætning fra sine filialer i andre medlemsstater, når hovedetableringens pro rata-sats skal udregnes. Spørgsmålet opstod på baggrund af, at de franske skattemyndigheder ikke ville acceptere, at det franske selskab Le Credit Lyonnais i deres beregning af virksomhedens pro rata-sats havde medregnet den omsætning, som virksomhedens filialer havde. Med udgangspunkt i FCE Bank-afgørelsen argumenterede Le Credit Lyonnais for, at der var tale om samme afgiftspligtige person, og at virksomheden derfor havde ret til at medregne omsætning fra filialer - både indenfor og udenfor EU.

EU-domstolen blev derfor stillet to præjudicielle spørgsmål fra den franske domstol. Først og fremmest om et selskab med hovedsæde i en medlemsstat kan medregne omsætning fra en etablering i en anden medlemsstat til udregningen af hovedetableringens pro rata-sats, og dernæst om et selskab med hovedsæde i en medlemsstat kan medregne omsætning fra en etablering i et tredjeland til udregningen af pro rata-satsen.

Domstolen valgte en lidt mærkværdig tilgang til det første præjudicielle spørgsmål, hvor den slog fast, at ordlyden af:

*“sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, samt artikel 19, stk. 1, ikke i sig selv skaber grundlag for at antage, at et selskab, hvis hovedsæde er beliggende i en medlemsstat, ved fastsættelsen af den pro rata-sats for momsfradraget, som finder anvendelse på dette selskab, kan medregne omsætningen i sine filialer, der er beliggende i andre medlemsstater.”*¹¹⁰ (vores understregning)

EU-Domstolen konstaterer altså, at der ikke foreligger noget i de nævnte bestemmelser, som skaber grundlag for at give hovedetableringen ret til at medregne omsætning fra etableringer i andre medlemsstater. Domstolen lægger derfor op til, at der skal foretages en fortolkning af

¹¹⁰ C-388/11, Le Credit Lyonnais, præmis 24

den EU-retlige momsret, eftersom der ikke er en klar hjemmel for hovedetableringen til at kunne medregne omsætning fra sine filialer. Allerede her ligner det, at Domstolen vælger at tage en smule afstand fra det udgangspunkt, som formentlig var den logiske følge af FCE Bank-afgørelsen, eftersom Domstolen ikke tillægger det nogen værdi, at der er tale om filialer, som er en del af samme afgiftspligtige person.

EU-Domstolen bevæger sig dernæst videre og konstaterer, at når en hovedetablering har filialer i flere medlemslande, så bliver disse filialer, hvis de leverer momspligtige ydelser, momsregistreret i disse stater og får dermed ret til momsfradrag efter disse staters momslovgivning.¹¹¹ Domstolen synes således at være af den holdning, at filialerne har ret til momsfradrag efter de samme regler i filiallandet, som hovedetableringen har i hovedetableringslandet, hvorfor der ikke er noget grundlag for, at give hovedetableringen ret til at medregne omsætningen fra filialerne i hovedetableringens udregning af pro rata-sats.¹¹² Domstolen redegør dog ikke nærmere for, hvorfor dette skulle være tilfældet. Domstolens udtalelse i præmis 34 er dernæst af generel karakter, hvorfor Domstolens må synes at mene, at der helt generelt ikke kan gives ret til fradrag for udgifter afholdt af en etablering i en stat, når disse anvendes til at skabe omsætning hos en etablering i en anden stat. Dette medfører også, at der ikke kan medregnes omsætning fra filialer beliggende i andre stater, når en hovedetablering skal udregne sin pro rata-sats.

Dermed afviser Domstolen også, at der kan udregnes en global pro rata-sats for en virksomhed med filialer i flere medlemslande. Selvom enhedsprincippet og den afsagte FCE-Bank-afgørelse ikke tager stilling til, om der er ret til momsfradrag, når udgifterne føres på tværs af landegrænser, synes EU-Domstolens fortolkning i Credit Lyonnais alligevel at være et skridt væk fra enhedsprincippet, eftersom Domstolen ikke tillægger det nogen betydning, at etableringerne er en del af samme afgiftspligtige person.

EU-Domstolens fravigelse fra den tidligere praksis synes dernæst umiddelbart at være ubegrundet. Domstolen udtaler dog, at det vil medføre en risiko for at bringe eksistensberettigelsen af pro rata-satsen i fare, hvis virksomheder gives en mulighed for at medtage omsætning fra filialer i andre medlemslande.¹¹³ At dette skulle true eksistensberettigelsen af pro rata-satsen støtter EU-Domstolen udelukkende på, at det er bedst i overensstemmelse med sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 2 og 5, samt artikel 19, stk. 1.¹¹⁴ Det fremgår dog ikke nærmere, hvorfor denne fortolkning skulle stemme bedst overens med disse bestemmelsers formål.

Domstolen nægter således, at hovedetableringen ved udregningen af sin pro rata-sats kan medregne omsætningen fra sine filialer, men begrundelsen for dette resultat synes mangelfuld. Det synes i sagens natur meget almindeligt, når en virksomhed har valgt at etablere sig i en filialstruktur, at udgifter kan afholdes af en etablering i en medlemsstat, og dernæst udnyttes af en etablering i en anden stat - dette er en af fordelene ved netop at etablere sig i en filialstruktur modsat at oprette et moderselskab og datterselskaber, hvor disse transaktioner vil anses som almindelig levering mod vederlag.¹¹⁵ Hvis der skabes en praksis, hvor en etablering i medlemsstat A afholder udgifter, som udnyttes af en etablering i medlemsstat B til at udføre transaktioner, og man dernæst ikke giver etableringen i medlemsstat A ret til at foretage fradrag for disse

¹¹¹ IBID, præmis 34.

¹¹² IBID, præmis 34.

¹¹³ C-388/11, Le Credit Lyonnais, præmis 35

¹¹⁴ IBID, præmis 36

¹¹⁵ Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.) side 102.

udgifter, vil der skabes en stor ubalance i retten til fradrag, og dette ville med stor sandsynlighed skabe en praksis, hvor udgifter nødvendigvis må afholdes i samme stat, hvor transaktionerne skal udføres, hvilket dels skaber en meget svær konkurrencesituation for virksomheder, der er etableret i en filialstruktur, og dels kan det også diskuteres, om det ikke er i strid med grundprincippet om den frie etableringsret indenfor EU.

5.1.2.1.1. Neutralitetsprincip vs. territorialprincip

Som det kan ses i Domstolens afgørelse tiltræder Domstolen punkt 67-69 i Generaladvokatens forslag til afgørelse.¹¹⁶¹¹⁷ Domstolen udleder af dette, at det ikke er godtgjort, at momsens neutralitet bedst sikres ved at lade hovedetableringen medregne omsætningen fra sine filialer ved udregningen af hovedsædets pro rata-sats.¹¹⁸ Generaladvokaten skriver i sit forslag at man, ved at give virksomheder lov til at inddrage omsætning fra filialer, risikerer at fordreje den egentlige betydning af pro rata-satsen som fradragsmulighed.¹¹⁹ Domstolen synes således at vægte den territorielle tilknytning til et land over det momsretlige eksterne neutralitetsprincip, som omhandler den internationale grænseoverskridende handel af varer og ydelser.¹²⁰ Domstolens holdning til, at en territorial pro rata-sats mindst er lige så meget i overensstemmelse med neutralitetsprincippet, synes dog ikke begrundet, og kan ikke tiltrædes. Hvis pro rata-satsen skal udregnes alene ud fra territoriale forhold opstår der først og fremmest ovennævnte problemstilling vedrørende den ubalance, der kommer i fradragsretten, hvis der afholdes udgifter i en stat, som anvendes i en anden. Dernæst er der den dobbelte betingelse, som sikrer, at transaktionerne skal være afgiftspligtige i begge stater, hvilket sikrer mod misbrugsbetragtninger. Derfor synes en fuldstændig afvisning af at kunne få fradrag for udgifter, der er afholdt af en etablering i en stat, som udnyttes af en etablering i en anden stat klart at være i strid med det momsretlige neutralitetsprincip, som er et vigtigt element af momsretten i det europæiske samarbejde. Det kan dernæst overvejes, om det er rigtigt at vægte territorialprincippet over neutralitetsprincippet, men denne diskussion kommer Domstolen udenom ved at anføre, at udregning af en national pro rata-sats ikke strider med neutralitetsprincippet, hvilket dog heller ikke kan tiltrædes.

Domstolens afgørelse er generelt båret af et territorialprincip, hvilket, udover ovennævnte, allerede kommer til udtryk, da Domstolen konstaterer, at det er den medlemsstat, som filialen er placeret i, som afgør, hvordan fradragsreglerne skal udmønte sig i den enkelte stat, og at beregningen af pro rata-satsen hører under den nationale momslovgivnings anvendelsesområde.¹²¹

I punkt 67-69 i Generaladvokatens forslag til afgørelse, som Domstolen tiltræder, behandler han endvidere de skriftlige indlæg, som er blevet indleveret i forbindelse med sagen.¹²² Af disse fremgår det, hvordan Credit Lyonnais ønsker generelle retningslinjer for, hvordan pro rata-satsen skal udregnes, når der foreligger tilfælde, hvor der afholdes fællesudgifter i hovedsædelandet, som også anvendes til aktiviteter i en filial i en anden medlemsstat. Det synspunkt, som fremlægges i indlæggene, og som Generaladvokaten tiltræder, er at selskabet ikke har

¹¹⁶ C-388/11, Credit Lyonnais præmis 37.

¹¹⁷ Forslag til afgørelse af Generaladvokat P. Cruz Villalón fremsat den 28. februar 2013 i C-388/11.

¹¹⁸ C-388/11, Le Credit Lyonnais, præmis 37.

¹¹⁹ Forslag til afgørelse af Generaladvokat P. Cruz Villalón fremsat den 28. februar 2013 i C-388/11 - punkt 67.

¹²⁰ Se hertil Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.) og for en mere dybdegående analyse af begrebet se Sonnerby, M. (2010). Neutral udtagsbeskatning på merværdesskatteområdet (1. udg.).

¹²¹ C-388/11, Le Credit Lyonnais, præmis 30 og 31.

¹²² I punkt 68 behandler Generaladvokaten således Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen indlæg.

fremlagt præcise tal og dokumenteret en tilknytning mellem de afholdte udgifter i hovedetableringslandet og den omsætning, som er blevet genereret i filiallandene, hvilket anføres som en praksis, som EU-Domstolen tidligere har forudsat for, at der kan gives ret til fradrag for disse afholdte udgifter.¹²³

EU-Domstolen behandler i forlængelse disse indlæg i præmis 38, hvor den vedrørende afholdelse af fællesudgifter i hovedetableringslandet udtaler, at:

“Endvidere vil en sådan måde at fastlægge en pro rata-sats for fradraget, som finder anvendelse på en afgiftspligtig persons hovedsæde, således som Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland med rette har gjort gældende, medføre en forøgelse af den momsandel, som den afgiftspligtiges hovedsæde kan fradrage, for alle de erhvervelser, som den afgiftspligtige person har gennemført i den medlemsstat, hvor dens hovedsæde befinder sig, uanset at en del af disse erhvervelser ikke har nogen forbindelse med de faste forretningssteders virksomhed, som er beliggende uden for denne stat. Værdien af den pro rata-sats for fradraget, der finder anvendelse, ville således blive fordrejet.”

En sådan fordrejning, som både Generaladvokaten og Domstolen mener vil finde anvendelse, er dog ikke nødvendigvis tilfældet, da inddragelsen af omsætning fra filialer lige så godt kan trække i den anden retning, såfremt der skulle være aktivitet, der ikke er momsfritaget i hovedsædelandet.

Dernæst synes Domstolen at behandle fradraget ud fra den betragtning, at der enten skal gælde en global eller en national pro rata-sats, og at der ikke er noget derimellem. Man overvejer ikke den løsning, som kommer til udtryk i den senere Morgan Stanley-afgørelse, at se på de afholdte udgifter og den omsætning, som disse udgifter skaber, og ud fra dette bestemme fradragsretten. Det kan overvejes, om Domstolen ikke overvejer fradragsretten yderligere fordi, at Domstolen lægger til grund, at selskabet ønsker en beregningsmodel for udregningen af en global pro rata-sats, og at det præjudicielle spørgsmål udelukkende går på, om en hovedetablering har ret til at medregne omsætning fra dens filialer, at fradragsretten ikke i yderligere omfang overvejes, eller om det rent faktisk er fordi, at Domstolen ikke mener, at der er ret til fradrag, når der afholdes udgifter af en etablering i en anden medlemsstat end den, hvor omsætningen genereres. Denne tredje løsningsmodel i forhold til fradragsretten vil blive gennemgået nedenfor i forlængelse af behandlingen af Morgan Stanley-sagen.

I de nævnte punkter i Generaladvokatens forslag til afgørelse lægges der således stor vægt på, at Credit Lyonnais ikke har godtgjort for tilknytningen mellem de afholdte udgifter og den genererede omsætning. Når der lægges vægt på dette, så efterlader det naturligvis en overvejelse om, hvorvidt resultatet i denne sag var blevet et andet, såfremt Credit Lyonnais havde fremlagt, hvilken tilknytning der var mellem de afholdte udgifter og den genererede omsætning, og om der kunne være givet fradrag i et eller andet omfang i det tilfælde, at der var godtgjort en tilknytning mellem disse. Det kan altså anses som en plausibel begrundelse for, hvorfor Domstolen afviser, at der kan gives hovedetableringen ret til at medregne omsætning fra sine filialer til udregningen af hovedetableringens pro rata-sats. Desværre behandler Domstolen ikke dette direkte, ud over sin henvisning til Generaladvokatens forslag til afgørelse, hvorfor det synes uklart, hvorvidt dette har haft en betydning for Domstolens afgørelse.

¹²³ Forslag til afgørelse af Generaladvokat P. Cruz Villalón fremsat den 28. februar 2013, punkt 68.

EU-Domstolen ender derfor med den konklusion, at sjette direktivs art. 17, stk. 2 og 5, samt art. 19, stk. 1, skal forstås således, at en virksomhed med hovedsæde i en medlemsstat ikke kan medregne den omsætning, som dets filialer i andre medlemsstater skaber.¹²⁴

Det andet præjudicielle spørgsmål, som blev forelagt EU-Domstolen i *Credit Lyonnais*, vil blive set nærmere på i afsnit 7.2.1.1., hvor retten til at medregne omsætning fra filialer i tredjelande gennemgås nærmere.

5.1.2.2. Konklusion på *Credit Lyonnais*

EU-Domstolen konkluderer derfor, at der ikke kan gives en hovedetablering ret til at medregne omsætning fra sine filialer, som er etableret i andre medlemsstater.¹²⁵ Derfor konkluderer Domstolen, at der ikke kan udregnes en global pro rata-sats, men at der derimod skal udregnes en pro rata-sats i hvert enkelt land, som en virksomhed er etableret i. Dette mener Domstolen således ikke er i strid med neutralitetsprincippet, eftersom en etablering i en anden medlemsstat er omfattet af lige så mange fradragsregler i denne stat, som hovedetableringen er i hovedetablingslandet.¹²⁶ Dermed synes den linje, som blev lagt i *FCE Bank*-afgørelsen fraveget, eftersom det faktum at alle etableringerne er en del af samme civilretlige retssubjekt bliver ignoreret. Domstolen når således frem til dette resultat, fordi den mener, at et andet resultat vil medføre en underminering af de nationale momsregler samtidig med, at der vil opstå en stor risiko for, at etableringen i hovedsædelandet vil kunne fradrage omkostninger, som ikke har nogen tilknytning til den omsætning, der er blevet skabt i filiallandet.¹²⁷ Dermed synes den territoriale tilknytning til etablingslandet at blive vægtet højere end det momsretlige neutralitetsprincip. Dette synes at være problematisk. Der kan sættes spørgsmålstegn ved, om en sådan forståelse af momsretten er den, som lovgiver ønskede ved udformningen af de momsretlige regler indenfor EU. Da det momsretlige neutralitetsprincip er en af grundstenene i den europæiske momsret, kan der godt tvivles på, om det har været hensigten, at territorialprincippet skal veje tungere end neutralitetsprincippet. Dette har også mødt stor kritik hos andre fagpersoner indenfor momsretten, se hertil *Charléne Herbain*.¹²⁸ En vægt på den territoriale tilknytning frem for neutralitetsprincippet kan også synes at efterlade spørgsmål, om dette er i overensstemmelse med etableringsfriheden, som er en af hjørnestenene indenfor EU. Man kan læse dommen som et tilfælde, hvor man vil blive givet et momsfradrag, hvis der ikke sker en grænseoverskridende situation, hvor man altså ikke vil opnå samme fradrag, hvis der er tale om en grænseoverskridende situation. Der vil dermed ikke blive givet noget fradrag, hvis der f.eks. afholdes udgifter til at udføre transaktioner af en etablering i medlemsstat A, og disse udgifter anvendes til at udføre transaktioner af en etablering i medlemsstat B. *Karoline Spies* har også kritiseret en sådan forståelse af momsretten.¹²⁹

Ovenstående står i nogen grad i kontrast til, hvad Domstolen nåede frem til i *FCE Bank*-afgørelsen, eftersom der altså i *Credit Lyonnais* lægges den linje, at selvom en virksomhed er bygget op i en filialstruktur, skal hver enkelt etablering udregne en selvstændig pro rata-sats, og at en eventuel grænseoverskridende aktivitet ikke skal tillægges nogen betydning for udregningen

¹²⁴ C-388/11, *Le Credit Lyonnais*, præmis 40.

¹²⁵ *IBID*, præmis 40

¹²⁶ *IBID*, præmis 34

¹²⁷ *IBID*, præmis 35-39.

¹²⁸ *Herbain, Charléne* "The Journey of Branches into VAT Schizophrenia" 2 (3) *World journal of VAT/GST Law* 2(3) (2013).

¹²⁹ *Spies, Karoline* "Fundamental Freedoms and VAT: An Analysis Based on the *Credit Lyonnais* Case", *World Journal of VAT/GST Law* 6(2) (2017), side 105.

af pro rata-satsen - også selvom der er tale om samme afgiftspligtige person. Situationen kan derfor godt ligne den, at Domstolen ikke eksplicit vil bryde med den tidligere linje fra FCE-Bank-afgørelsen, og derfor ikke udtaler, at der ikke er tale om samme afgiftspligtige person, men derimod begrundet sin afvisning af en global pro rata-sats med, at der er samme regler for momsfradrag i alle staterne indenfor EU, hvorfor det eneste en global pro rata-sats vil medføre er muligheden for, at et hovedsæde får fradrag ud over, hvad det er berettiget til, fordi der vil være nogle transaktioner i filiallandet, som ikke har nogen tilknytning til hovedetableringen.¹³⁰

Det ligner altså umiddelbart at Domstolen ved denne afgørelse udhuler det enhedsprincip, som den tidligere fastslog i FCE-Bank afgørelsen, eftersom et enhedsprincip i henhold til momsfradrag, ikke har meget betydning, hvis man totalt afviser enhver form for momsfradrag, når der afholdes udgifter hos en etablering i en medlemsstat, som anvendes til at skabe omsætning hos en etablering i en anden medlemsstat.

Det er uklart, som gennemgået ovenfor, om Domstolen i denne sag helt afviser fradragsretten, fordi den udelukkende bliver forelagt et spørgsmål om en hovedetablering kan medregne omsætning fra sine filialer i andre medlemsstater, og Domstolen blot ønsker at afvise en global pro rata-sats, når der ikke er godtgjort en tilknytning mellem de afholdte udgifter og den genererede omsætning, og ikke generelt vil afvise enhver form for fradragsret. I dette tilfælde synes den generelle udtalelsen om de nationale fradragsregler dog mærkværdig.¹³¹ Denne udtalelse synes at omhandle fradragsretten generelt, og ikke kun retten til at medregne omsætning fra filialer til udregning af hovedetableringens pro rata-sats. Der synes, især i Generaladvokatens forslag til afgørelse, som Domstolen i et omfang tiltræder, at være fokus på, at der ikke er godtgjort en tilknytning mellem de afholdte udgifter i hovedetableringslandet og den genererede omsætning hos filialerne, men Domstolens udtalelsen vedrørende fradragsretten synes at være generel og dermed mane vigtigheden af denne tilknytning til jorden.

Hvis man altså ser isoleret på retten til momsfradrag ud fra Credit Lyonnais-dommen kan man få det indtryk, at virksomheder der er indrettet i en filialstruktur, ikke kan få momsfradrag såfremt der afholdes udgifter af en etablering i en medlemsstat, som udnyttes af en etablering i en anden medlemsstat. Credit Lyonnais er dog ikke den eneste dom fra EU-Domstolen, som tager stilling til momsfradrag for udgifter afholdt af en etablering i en medlemsstat, som dernæst anvendes af en etablering i en anden medlemsstat. En afgørelse som fastlægger, at der, under visse betingelser, kan gives ret til momsfradrag for afholdte udgifter i en medlemsstat, som udnyttes af en etablering i en anden medlemsstat, er C-165/17, den såkaldte Morgan Stanley afgørelsen.

5.1.3. C-165/17 Morgan Stanley

5.1.3.1. Baggrunden for sagen og parternes påstande

Ovenpå Credit Lyonnais synes retsstillingen vedrørende retten til momsfradrag for virksomheder med filialer i andre stater således afklaret. Alligevel synes retsstillingen at være blevet modificeret ved den senere Morgan Stanley-afgørelse, hvor EU-Domstolen i en lignende sag nåede frem til en lidt anden konklusion end hvad, der synes at have været resultatet af Credit Lyonnais.

¹³⁰ C-388/11, Le Credit Lyonnais, præmis 34.

¹³¹ C-388/11, Le Credit Lyonnais, præmis 34.

Sagen omhandlede selskabet Morgan Stanley, som havde hovedsæde i Storbritannien (herefter MS UK), og som samtidig havde en filial i Frankrig (herefter MS FR). MS FR tilbød bankservice til tredjeparter i Frankrig, hvilket som udgangspunkt var momsfritaget,¹³² men MS FR havde valgt at lade sig momsregistrere og dermed betale moms for den aktivitet, som filialen havde i Frankrig.¹³³ Den omsætning, som blev genereret ved MS FR leveringer til tredjeparter, var således udelukkende momspligtigt. MS FR ydede dernæst også service til MS UK, altså hovedsædelandet, i form af vejledning ved salg af obligationer og aktier. Det fremgår dog af FCE Bank-afgørelsen, at sådanne interne transaktioner ikke er afgiftspligtige.¹³⁴ Der var derfor tale om afholdte udgifter af MS FR til aktivitet, som MS UK udførte, og denne aktivitet var både momspligtig og momsfritaget.

Den franske domstol valgte at forelægge to præjudicielle spørgsmål for EU-Domstolen. Først og fremmest om der var ret til fradrag for udgifter, som var afholdt af en filial i en medlemsstat, når disse udgifter udelukkende blev anvendt af hovedsædet, som altså var etableret i en anden medlemsstat. Andet præjudicielle spørgsmål var dernæst, hvilken ret til fradrag der var, når der blev afholdt udgifter i filiallandet, og disse blev anvendt til transaktioner i både filiallandet og i hovedsædelandet, som var en anden medlemsstat.

MS FR ønskede at få fuldt momsfradrag for de afholdte udgifter i Frankrig, da filialens ydelser først og fremmest vedrørende aktiviteten i Frankrig, som nævnt ovenfor, udelukkende var momspligtige finansielle ydelser.¹³⁵ Dernæst gjorde MS FR gældende, at leveringerne til MS UK også gav ret til momsfradrag, da man i henhold til FCE Bank skulle se bort fra den interne transaktion, da denne ikke i sig selv kunne danne grundlag for fradragsretten for disse udgifter.¹³⁶ De franske myndigheder mente dog ikke, at MS FR havde ret til fuldt fradrag, da myndighederne udtalte, at der kun kunne ske fradrag for ydelser, der gik direkte til afgiftspligtige aktiviteter. De franske myndigheder lagde således vægt på, at udgifterne til de interne ydelser til MS UK kun kunne fradrages, hvis hovedsædet brugte dem til momspligtige ydelser, og hvis det var tilfældet, ville der være mulighed for delvist fradrag. I henhold til de fællesudgifter, som var afholdt af MS FR mente de franske myndigheder således, at MS FR kun var berettiget til en delvis tilbagebetaling af den franske moms. De franske skattemyndigheder anvendte en tilbagebetalingsprocent baseret på MS UK's tilbagebetalingsprocent med en justering for MS FR's lokale omsætning.¹³⁷

5.1.3.2 Afgørelsen

5.1.3.2.1. Én eller to afgiftspligtige personer

Domstolen bevæger sig dernæst videre og lægger fokus på, hvorvidt der er tale om en eller flere momsretlige personer. Ved denne vurdering lægges der fokus på den tidligere praksis fra EU-Domstolen, hvor især FCE Bank-afgørelsen er et afgørende fortolkningsbidrag. Derfor udtaler Domstolen, som den også gjorde i FCE Bank-afgørelsen, at et afgørende moment for, om der er tale om et selvstændigt momssubjekt, er om der udøves selvstændig økonomisk virksomhed.¹³⁸ Dernæst udtaler Domstolens, at et vigtigt element i denne forbindelse er, hvorvidt

¹³² Efter en regel svarende til den danske momslovs § 13, stk. 1, nr. 11.

¹³³ C-165/17 Morgan Stanley, præmis 25.

¹³⁴ C-210/04, FCE Bank, præmis 34.

¹³⁵ C-165/17 Morgan Stanley, præmis 48.

¹³⁶ IBID, præmis 24.

¹³⁷ C-165/17 Morgan Stanley, præmis 18.

¹³⁸ IBID, præmis 34.

filialen selv bærer den økonomiske risiko ved udøvelsen af filialens drift.¹³⁹ Vedrørende son-
dringen af, om der er tale om én eller to afgiftspligtige personer, henviser Domstolen altså til
FCE Bank-afgørelsen og synes ikke at tillægge Credit Lyonnais meget betydning i denne for-
bindelse.¹⁴⁰ At dette skulle være praksis betvivles således ikke. Det er dog bemærkelsesvær-
digt, at der i Morgan Stanley-afgørelsen lægges så stor vægt på, om der er tale om samme
momsretlige person, eftersom det netop i Credit Lyonnais blev konstateret, at det faktum, at
der var tale om samme afgiftspligtige person ikke nødvendigvis havde en betydning for om der
kunne gives momsfradrag for afholdte udgifter af en etablering i en medlemsstat, som dernæst
blev anvendt af en etablering i en anden medlemsstat til at udføre transaktioner i denne med-
lemsstat.¹⁴¹ Se hertil ovenfor afsnit 5.1.2.1.

Domstolen synes ikke eksplicit at tage afstand fra den tidligere afgørelse i Credit Lyonnais,
men det synes alligevel bemærkelsesværdigt, at Domstolen i Morgan Stanley tillægger det en
betydning, hvorvidt der er tale om én eller to afgiftspligtige personer, eftersom dette ikke synes
at have haft en betydning for resultatet i Credit Lyonnais. Domstolen udtaler også senere i
afgørelsen, at resultatet i Morgan Stanley ikke er i strid med resultatet i Credit Lyonnais.¹⁴² For
en sådan forståelse skal Credit Lyonnais dog læses meget restriktivt.

Domstolen konkluderer derfor, at der ikke i den foreliggende sag med Morgan Stanley er mo-
menter, der taler for, at der skulle være en sådan selvstændig økonomisk virksomhed, at filialen
ikke skal anses som værende samme afgiftspligtige person som hovedetableringen i Storbri-
tannien.¹⁴³ Filialen i Frankrig og hovedetableringen i Storbritannien vurderes således, at være
en del af samme momsretlige person.

Som følge af, at Domstolen laver en fuld analyse af, om der foreligger én eller to afgiftspligtige
personer, og argumentationen heri, synes Domstolen derfor i højere grad at læne sig op ad
enhedsprincippet, som blev fastlagt ved FCE-Bank-afgørelsen, og ser en smule bort fra det
fokus på territorielle principper, som den senere Credit Lyonnais havde. Dermed fastslår Dom-
stolen igen ved Morgan Stanley, at en filial og en hovedetablering, som ligger i hver sin stat,
fortsat anses som samme afgiftspligtige person, så længe filialen ikke udøver selvstændig øko-
nomisk virksomhed.¹⁴⁴

5.1.3.2.2. Udgifter afholdt i Frankrig til blandet brug i Storbritannien

Domstolen konstaterer først og fremmest, at Morgan Stanley har ret i, at de interne transaktio-
ner skal betragtes som nulliteter, i henhold til den tidligere praksis fra FCE Bank-afgørelsen.¹⁴⁵
Domstolen konstaterer dernæst, at fordi hovedsædets transaktioner med tredjemand, både er
momspligtige såvel som momsfritaget, er retten til fradrag forholdsmæssig i forhold til, hvor
stor en del af transaktionerne, der er momspligtige. Derfor skal det forholdsmæssige fradrag
beregnes ud fra en pro rata-sats, som bestemmer, hvor stort det forholdsmæssige fradrag skal

¹³⁹ IBID, præmis 35.

¹⁴⁰ IBID, præmis 34.

¹⁴¹ C-388/11, Le Credit Lyonnais, præmis 34.

¹⁴² C-165/17 Morgan Stanley, præmis 50-52.

¹⁴³ C-165/17 Morgan Stanley, præmis 36.

¹⁴⁴ IBID, præmis 35 og 36.

¹⁴⁵ IBID, præmis 38.

være.¹⁴⁶ Domstolen konstaterer i denne forbindelse, at dette også er tilfældet, selvom de afholdte udgifter er afholdt af en etablering i en stat, og dernæst anvendes til at skabe omsætning hos en etablering i en anden stat.¹⁴⁷

Det at der overhovedet kan gives ret til momsfradrag for udgifter afholdt af en etablering i en stat, som dernæst anvendes til at foretage transaktioner af en etablering i en anden stat, kan umiddelbart anses som en modifikation til den tidligere afgørelse i Credit Lyonnais. EU-Domstolen udtaler dog, at der i Credit Lyonnais-sagen var tale om et tilfælde, hvor Credit Lyonnais ønskede at kunne medregne alle filialers omsætning uden nærmere redegørelse for tilknytningen mellem virksomhedens fællesudgifter og den omsætning, der blev genereret i filialerne.¹⁴⁸ Det bliver således slået klart fast i Morgan Stanley, at Domstolen ikke ved Credit Lyonnais-afgørelsen har haft den hensigt at udelukke retten til at momsfradrag, når der har været afholdt udgifter hos en etablering i en stat, hvis det kunne godtgøres, at der var en direkte og umiddelbar tilknytning til den genererede omsætning hos etableringen i den anden medlemsstat.¹⁴⁹ Domstolen behandler yderligere den dobbeltbetingelse, som momssystemdirektivets artikel 169 litra a, opstiller, såfremt en virksomhed kræver momsfradrag i en anden medlemsstat end der, hvor leveringen sker.¹⁵⁰ Betingelsen kræver således, at der skal være ret til fradrag for udgiften i begge stater, jf. ovenfor i afsnit 3.2.

Domstolen fastslår derfor i forbindelse med besvarelsen af første præjudicielle spørgsmål, at fordi der skal bortses fra de interne transaktioner, og fordi der er tale om disse blandet udgifter, som går til både momspligtige såvel som momsfritaget aktivitet, så har MS FR ret til at foretage momsfradrag i Frankrig. Dette er dog under forudsætning af, at der dels er en direkte og umiddelbare tilknytning til de afgiftspligtige transaktioner foretaget af MS UK, og så længe disse leverancer altså også ville være afgiftspligtige, hvis de var blevet foretaget i Frankrig. Det blev derfor fastslået, at der skulle udregnes en pro rata-sats, der tog hensyn til de udgifter, som filialen havde afholdt til hovedetableringens momspligtige og momsfritagne aktivitet.

Domstolen fremlægger dernæst en række muligheder for, hvordan denne pro rata-sats skal beregnes.¹⁵¹ Den første udregning af pro rata-sats, som Domstolen behandler er den løsning at filialens egen pro rata-sats lægges til grund, og at fradraget derfor fastsættes ud fra de transaktioner, som filialen udfører i filiallandet ud fra filiallandets nationale regler.¹⁵² Denne løsning stemmer overens med den fortolkning, som Domstolen anvender i Credit Lyonnais, da denne løsning i højere grad baserer sig på et territorialprincip, hvilket også synes at være tilfældet i denne afgørelse.¹⁵³ Der er ved denne udregning, og ved Credit Lyonnais, således valgt at se bort fra den omsætning, som de afholdte udgifter i fillandet har skabt. Denne løsning ville derfor også medføre, at MS FR ville få en pro rata-sats på 100%, fordi de transaktioner som denne udfører i Frankrig udelukkende er momspligtige. Dette ville således betyde, at MS FR ville opnå fuldt fradrag for alle afholdte udgifter, hvilket også vil betyde ud over, hvad neutralitetsprincippet fordrer. Det faktum at nogle af udgifterne går til momsfritagne transaktioner i

¹⁴⁶ IBID, præmis 40.

¹⁴⁷ IBID, præmis 41.

¹⁴⁸ C-165/17 Morgan Stanley, præmis 51-52.

¹⁴⁹ IBID, præmis 52.

¹⁵⁰ IBID, præmis 31.

¹⁵¹ IBID, præmis 26.

¹⁵² IBID, præmis 26.

¹⁵³ For en nærmere gennemgang af C-388/11, Credit Lyonnais, se ovenfor i afsnit 5.1.2.1.

hovedsædelandet vil i dette tilfælde blive ignoreret, eftersom der ikke tages hensyn til transaktioner, der sker udenfor filiallandet. Denne løsningsmodel synes derfor ikke oplagt, og det er heller ikke denne beregningsmodel, som Domstolen vælger at anvende.

Den anden mulige beregningsmodel, som Domstolen behandler, er den løsning, at man blot tager hovedsædets pro rata-sats og pålægger den på de afholdte udgifter, som filialen har.¹⁵⁴ Denne løsning forkaster domstolen dog også, eftersom der ikke er noget grundlag for at antage, at det er samme forhold af momspligtige såvel som momsfritagne transaktioner i hovedsædelandet som i filiallandet, og dernæst at det ikke nødvendigvis er hele hovedsædets omsætning, der bygger på afholdte udgifter fra filialen.¹⁵⁵

Domstolen ender med at gå med en version af den tredje beregningsmetode, som den fremlægger. Den præsenterer beregningen således, at der skal udregnes:

“en specifik pro rata-sats for fradrag, som kombinerer de gældende regler i samme filials registreringsmedlemsstat og de gældende regler i nævnte hovedsædes medlemsstat, såfremt sidstnævnte har valgt at lade transaktioner udført i dets registreringsmedlemsstat være momspligtige, idet de ville have været fritagne for denne afgift, såfremt der ikke var gjort brug af denne valgmulighed.”¹⁵⁶

I Domstolens afgørelse af, hvad der er den rette udregningsmetode af pro rata-satsen for disse udgifter, lægger denne således en smule afstand fra det territorialprincip, som vejede tungt i Credit Lyonnais-afgørelsen, eftersom den allerede her nævner, en “specifik pro rata-sats”, og hvordan reglerne i både filialland og hovedsædeland skal kombineres. Derfor konstaterer Domstolen også, at hovedetableringens omsætning spiller en rolle for fradragsretten i filialen, når filialen har afholdt udgifter, som hovedetableringen har benyttet sig af til at skabe omsætning.¹⁵⁷ Det er dog ikke hele hovedetableringens omsætning, der er relevant, når fradragsretten for de afholdte udgifter, som går til hovedetableringens blandet brug skal fastsættes. Domstolen udtaler derimod, at det udelukkende er den omsætning, der er blevet skabt på baggrund af de afholdte udgifter til blandet brug,¹⁵⁸ og samtidig lever op til de krav, som fremlagdes i Monte Pachi afgørelsen, se hertil ovenfor i afsnit 3.2., som skal anvendes til at fastsætte filialens ret til momsfradrag. Dette understøtter således Domstolens grundlag for at afvise, at fastsætte filialens fradragsret ud fra hovedetableringens pro rata-sats. Domstolen når frem til at udregningen af pro rata-satsen skal ske på følgende måde:

“Det følger heraf, at med hensyn til udgifter til blandet brug, som er afholdt af en filial registreret i en medlemsstat, som udelukkende anvendes til momspligtige og momsfritagne transaktioner, der udføres af denne filials hovedsæde, som er etableret i en anden medlemsstat, skal der anvendes en pro rata-sats for fradraget, hvis nævner udgøres af omsætningen – uden moms – for samtlige disse transaktioner, men ikke til de øvrige økonomiske transaktioner, som den afgiftspligtige person udfører, efter den metode, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 19, stk. 1, samt artikel 174 og 175 i direktiv 2006/112. Det skal i denne henseende præciseres, at i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, og artikel 169, litra a), i direktiv

¹⁵⁴ C-165/17 Morgan Stanley, præmis 26.

¹⁵⁵ IBID, præmis 47.

¹⁵⁶ IBID, præmis 26.

¹⁵⁷ Morgan Stanley præmis 44.

¹⁵⁸ IBID, præmis 47.

2006/112 samt den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 32, kan alene omsætningen – uden moms – for transaktioner, som hovedsædet udfører, optræde i tælleren i den brøk, som udgør pro rata-satsen for fradraget, når disse transaktioner ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført inden for filialens registreringsmedlemsstat.”¹⁵⁹

Ovenstående beregningsmodel lægger således op til en lidt anden forståelse af fradragsretten i filialstrukturer, end den tidligere Credit Lyonnais-afgørelse, eftersom det i Morgan Stanley-afgørelsen fremgår ganske klart, at en filial kan opnå fradrag for afholdte udgifter, selvom disse går til transaktioner udført af en etablering i en anden medlemsstat, hvilket ikke synes at kunne udledes af Credit Lyonnais.

Omvendt synes Morgan Stanley-afgørelsen ikke at være direkte i strid med den linje, der blev lagt i Credit Lyonnais. Det er ikke således, at Domstolen i Morgan Stanley fastsætter en ret til at udregne en global pro rata-sats. Det synes derimod at være en udregning udelukkende på baggrund af de afholdte udgifter, der anvendes af en etablering i en anden medlemsstat, og den omsætning, som disse transaktioner medfører.¹⁶⁰ Der er altså ikke tale om, at omsætningen “lægges oveni” den pro rata-sats, som allerede udregnes for filialen, og der er ikke tale om udregning af en global pro rata-sats, for alle filialerne indenfor en virksomhed, men derimod en helt særskilt pro rata-sats.

Afgørelsen synes derfor at fastlægge en ny praksis for afholdelsen af udgifter, hvor der skal udregnes en helt særskilt pro rata-sats, som udelukkende forholder sig til de afholdte udgifter i det ene etableringsland, og dernæst den omsætning, som disse udgifter skaber. I denne forbindelse synes Domstolen derfor at ignorere i hvilket land omsætningen skabes, hvilket især synes at være en modifikation af den tidligere Credit Lyonnais, hvor de territoriale forhold blev vægtaget meget højt. Udregningen af den særskilte pro rata-sats synes at komme til udtryk ved, at Domstolen, i ovennævnte citat, bestemmer, at brøken skal udregnes således, at nævneren skal bestå af omsætningen fra “disse transaktioner”, som henviser til de transaktioner, som hovedsædelandet foretager på baggrund af de afholdte udgifter i filiallandet, og at tælleren skal bestå af de afgiftspligtige transaktioner af den ovennævnte omsætning, med den ekstra betingelse at disse både skal være afgiftspligtige i begge stater. Samtidig præciserer Domstolen, ved at udtale “*men ikke til de øvrige økonomiske transaktioner*”, at det altså ikke er hele hovedetableringens omsætning, der skal anvendes.

Ud fra ovenstående synes Domstolen at bestemme, at der skal fastsættes en helt tredje pro rata-sats, som udelukkende vedrører de udgifter afholdt i en medlemsstat, hvis de anvendes af en etablering i en anden medlemsstat. Dette kan umiddelbart ses som en modifikation til det, som fremgik af Credit Lyonnais, men det forholder Domstolen sig også til. Domstolen nævner, at resultatet i Morgan Stanley ikke er i strid med Credit Lyonnais-afgørelsen, eftersom det, ifølge Domstolen, ikke blev udelukket, at der kunne ske momsfradrag, hvis det blev godtgjort, at der forelå en tilknytning mellem udgifterne, der blev afholdt af en etablering i en medlemsstat og transaktionen der skaber omsætningen hos en etablering i en anden medlemsstat og at denne tilknytning var tilstrækkelig direkte og umiddelbar. Både Generaladvokaten og Domstolen læg-

¹⁵⁹ IBID, præmis 46.

¹⁶⁰ C-165/17 Morgan Stanley, præmis 47.

ger således vægt på, at det essentielle i vurderingen er, om der foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de afholdte udgifter og den genererede omsætning, og at dette altså ikke var tilfældet i Credit Lyonnais, men derimod var tilfældet i Morgan Stanley dommen.¹⁶¹

Domstolen behandler også, hvordan dette kan være i overensstemmelse med den ordlyd, som momssystemdirektivets artikel 173 har. Denne bestemmelse siger netop, at pro rata-satsen skal beregnes for “samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person”. Domstolen udtaler, at resultatet i Morgan Stanley er bedst i overensstemmelse med bestemmelsen, og at dette netop giver den bedste mulighed for at den afgiftspligtige person får fradrag for den forholdsmæssige del, der anvendes til den momspligtige aktivitet.¹⁶²

5.1.3.2.3. Fællesudgifter

I Morgan Stanley-afgørelsen bliver Domstolen i andet præjudicielle spørgsmål forelagt spørgsmålet om, hvordan udregningen af pro rata-satsen skal ske, når der er tale om udgifter, som afholdes af filialen, men som bruges af både filialen til dennes egne transaktioner til tredjemand, men også anvendes af hovedetableringens transaktioner i hovedetableringslandet.

Domstolen lægger i denne forbindelse ud med at slå fast, at udgangspunktet for sådanne udgifter også er, at der skal være en umiddelbar og direkte tilknytning mellem de afholdte udgifter og den senere transaktion, før der kan gives ret til momsfradrag.¹⁶³ Domstolen konstaterer dernæst, at der dog også er en række udgifter, der er af så generel karakter, at disse anses som havende en direkte og umiddelbar tilknytning til den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed.¹⁶⁴ Disse omkostninger har således ikke en direkte tilknytning til leverancerne, men anses derimod som “omkostningselementer”¹⁶⁵, som knytter sig til prisen på de leverede ydelser.¹⁶⁶

Det vil altså sige, at Domstolen anerkender, at der er nogle udgifter, der har en så generel karakter, at der kan gives ret til fradrag for disse, også selvom der er tale om, at disse fællesudgifter bliver anvendt af en etablering i en anden medlemsstat, og der ikke er en umiddelbar og direkte tilknytning mellem udgifterne og den senere transaktion til tredjemand. Det er også i overensstemmelse med tidligere praksis fra EU-Domstolen, at der kan findes generalomkostninger i en virksomhed, som anses for at være et omkostningselement i prisen på goder og tjenesteydelser.¹⁶⁷ De vurderes derimod at have en direkte og umiddelbar tilknytning til hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed.

Domstolens konklusion bliver derfor, at der skal udregnes en separat pro rata-sats, ligesom Domstolen anførte i besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål. Eftersom udgifterne nu går til omsætning, der skabes i både filiallandet og i hovedetableringslandet, så er det altså omsætning, der realiseres i begge stater, som skal være en del af pro rata-sats-brøken.¹⁶⁸ Brøkens tæller skal bestå af de afgiftspligtige transaktioner, som udføres i filiallandet, såvel som de afgiftspligtige transaktioner, som udføres, på baggrund af de afholdte udgifter i filiallandet,

¹⁶¹ C-165/17 Morgan Stanley, præmis 51.

¹⁶² IBID, præmis 44.

¹⁶³ IBID, præmis 56.

¹⁶⁴ IBID, præmis 57.

¹⁶⁵ IBID, præmis 57.

¹⁶⁶ IBID, præmis 57.

¹⁶⁷ C-104/12, Wolfram Becker, præmis 20.

¹⁶⁸ C-165/17 Morgan Stanley, præmis 60.

i hovedetableringslandet. Dernæst skal brøkens nævner bestå af alt den omsætning, som de afholdte udgifter i filiallandet har skabt, som i dette tilfælde både er i filiallandet og i hovedetableringslandet, modsat det første tilfælde hvor omsætningen kun kom fra hovedetableringslandet.¹⁶⁹

Domstolen konkluderer dermed, at der også gives ret til fradrag i de situationer, hvor en etablering i en medlemsstat afholder udgifter, som både denne etablering og hovedetableringen i en anden medlemsstat anvender til sine transaktioner.

5.1.3.2.4. Hvad kan udledes af Morgan Stanley-dommen?

Efter Credit-Lyonnais-afgørelsen var der i litteraturen og blandt fagpersoner inden for momsretten en stor usikkerhed vedrørende retten til momsfradrag, når der var en grænseoverskridende aktivitet.¹⁷⁰ Man var i tvivl om, om man overhovedet kunne få momsfradrag, hvis man afholdte udgifter hos en etablering i en medlemsstat, og anvendte disse udgifter i en etablering i en anden medlemsstat. Baggrunden for denne tvivl var, at EU-Domstolen i Le Credit Lyonnais-afgørelsen lagde et stort fokus på territorialprincippet, og selvom det blev afvist af Domstolen, så ligner det fortsat, at territorialprincippet blev vægtet over neutralitetsprincippet i denne afgørelse. En lignende afvejning ser dog ikke ud til at komme til udtryk i Morgan Stanley-afgørelsen. Domstolen udtaler derimod følgende:

“for så vidt angår de udgifter, der er afholdt af en filial registreret i en medlemsstat, som udelukkende anvendes til såvel momspligtige transaktioner som til transaktioner fritaget for denne afgift, der udføres af denne filials hovedsæde beliggende i en anden medlemsstat, skal anvendes en pro rata-sats for fradraget, der fremkommer ved, at der opstilles en brøk, hvis nævner udgøres af omsætningen – uden moms – for disse transaktioner alene, og hvis tæller udgøres af afgiftspligtige transaktioner, når disse ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført inden for filialens registreringsmedlemsstat, herunder når denne ret til fradrag følger af, at sidstnævnte har foretaget et valg om at lade transaktioner udført i denne stat være momspligtige.”¹⁷¹

Domstolen giver således filialen i Frankrig ret til at foretage momsfradrag på udgifter, som er bestemt til at blive anvendt af hovedetableringen i Storbritannien. Den bestemmer også, at fordi der er tale om udgifter til “blandet brug”, så skal fradraget afgøres af, hvor stor en del af udgifterne, som går til momspligtig aktivitet, og med den sidste betingelse bestemmes yderligere, at der skal være tale om momspligtige aktiviteter efter begge staters momsregler.

Afgørelsen i Morgan Stanley må altså anses som en afgørelse, som cementerer vigtigheden af det EU-retlige neutralitetsprincip, som bestemmer, at virksomheder skal have ret til momsfradrag i det omfang de afholdte udgifter går til momspligtig aktivitet. Samtidig lægger afgørelsen en afstand til vigtigheden af det territorialprincip, som var centralt for afgørelsen i Credit Lyonnais-sagen. Spørgsmålet er dog, om Morgan Stanley-afgørelsen derfor også medfører den mest optimale retsstilling.

¹⁶⁹ IBID, præmis 60.

¹⁷⁰ Se hertil blandt andet, Herbain, Charléne “The Journey of Branches into VAT Schizophrenia” 2 (3) World Journal of VAT/GST Law 2(3) (2013), s. 203-213, mens afgørelsen også er kritiseret i Ramsdahl Jensen, Dennis “Subjektafgrænsning i det fælleseuropæiske momssystem – En trist rejse fra FCE Bank til Crédit Lyonnais”, Nordic Tax Journal 2014:1.

¹⁷¹ C-165/17 Morgan Stanley, præmis 54.

Dertil må man nævne, hvordan den enkelte virksomhed nu også skal være opmærksom på de forskelle der er på udregningen af pro rata-satsen i de forskellige stater, da de jo ikke nødvendigvis er ens, eftersom der er tale om, at momsreglerne indenfor EU er reguleret ved direktiver, som altså skal implementeres af hver enkelt stat, og derfor ikke nødvendigvis får fuldstændig samme indhold i hver enkelt stat. Og at der dernæst er bestemmelser, som overlader de enkelte stater et spillerum, hvor de selv kan fastsætte reglerne.¹⁷²

Dermed synes Morgan Stanley-afgørelsen at påføre virksomheder i filialstrukturer flere administrative byrder end hvad Credit Lyonnais lagde op til. Modsat synes Morgan Stanley-afgørelsen i højere grad at være overensstemmende med det EU-retlige neutralitetsprincip, som sikrer, at virksomheder får lov til at foretage momsfradrag for de udgifter, der går til at momspligtige transaktioner. Som følge heraf synes Morgan Stanley-afgørelsen modsat Credit Lyonnais-afgørelsen at vægte neutralitetsprincippet over territorialprincippet, som også dette speciales forfattere synes er bedst stemmende med EU-retten.

Et afgørende moment i Morgan Stanley-afgørelsen er, som tidligere behandlet ovenfor, at Domstolen tilsyneladende lægger op til, at der skal beregnes en særskilt pro rata-sats for at afgøre fradragsretten for de udgifter, en etablering afholder i forbindelse med transaktioner, der udføres af en etablering i en anden medlemsstat. Der er dermed ikke tale om, at en filial kan medregne omsætningen fra transaktioner i den pro rata-sats, der allerede skal udregnes for andre udgifter. Dette medfører derfor også, at en enkelt etablering kan ende i en situation, hvor denne skal udregne flere pro rata-satser.

Det kan umiddelbart virke en smule mærkværdigt, hvordan Domstolen er kommet frem til dette resultat. Som man kan læse af artikel 173 og 174 af momssystemdirektivet, så synes disse at lægge op til, at der kun skal udregnes én pro rata-sats, eftersom artikel 173 bruger ordene, at pro rata-satsen skal udregnes for "samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person", og artikel 174 synes at lægge op til det samme, men denne antagelse synes Domstolen altså ikke at have af bestemmelserne. Det fremgår f.eks. i Morgan Stanley-afgørelsen, hvordan

*"Det følger af denne retspraksis, således som Kommissionen i det væsentlige har anført i retsmødet, at præciseringen i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, andet afsnit, og artikel 173, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112, hvorefter pro rata- satsen for fradraget – for varer og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes både til momspligtige og momsfritagne transaktioner – skal beregnes »for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person«, henviser til samtlige ovennævnte transaktioner, til hvilke disse varer og ydelser med blandet brug erhvervet af den afgiftspligtige person er blevet anvendt, men ikke til de øvrige økonomiske transaktioner, som sidstnævnte udfører."*¹⁷³

Dermed synes Domstolen ikke at fortolke bestemmelserne således, at der kun skal kunne udregnes én pro rata-sats for hver enkelt etablering. Denne formulering er endvidere generelt formuleret, hvilket må betyde, at Domstolen ikke blot mener, at det er omstændighederne i den foreliggende sag, der skal behandles sådan, men at virksomheder generelt skal udregne flere pro rata-satser i tilfælde, hvor den afholder udgifter og anvender disse på tværs af landegrænser. Dette kan muligvis også forstås således, at der skal udregnes flere pro rata-satser indenfor den

¹⁷² Som et eksempel på dette kan ses momssystemdirektivets artikel 131-137.

¹⁷³ C-165/17 Morgan Stanley, præmis 44.

enkelte etablering, såfremt de afholdte blandede udgifter ikke bliver anvendt til hele virksomhedens omsætning, hvilket altså også var hvad Domstolen nåede frem til i besvarelsen af det andet præjudicielle spørgsmål, se hertil Dennis Ramsdahl Jensen, Momsfradrag i filialstrukturer.¹⁷⁴

Hvad konsekvensen af, at der i fremtiden formentligt skal udregnes flere pro rata-satser indenfor den enkelte virksomhed, er svært at sige allerede nu, men det må antages at blive en stor administrativ byrde. Omvendt må dette siges at være bedst overensstemmende med neutralitetsprincippet, og at denne løsning må sikre, at en virksomhed ikke kan udnytte reglerne til f.eks. at opnå større momsfradrag end den er berettiget til og omvendt heller ikke får mindre fradrag end den er berettiget til.

5.2. Transaktioner mellem to etableringer der ikke er en del af samme afgiftspligtig person

Som gennemgået ovenfor i forbindelse med enhedsprincippet og modifikationerne til dette princip, så medfører det, at en af etableringerne er en del af en momsgruppe, at to etableringer i hver sin stat, som er en del af samme civilretlige retssubjekt, ikke kan være en del af samme afgiftspligtige person. Derfor er transaktionerne mellem disse etableringer ikke interne transaktioner, men derimod almindelige transaktioner, hvor de almindelige momsregler finder anvendelse.

Som gennemgået ovenfor er det ikke de interne transaktioner, der skal afgøre om der er fradragsret for udgifterne til disse transaktioner. Det er derimod den transaktion til tredjemand, der er afgørende for fradragsretten. I disse tilfælde, hvor de to etableringer nu ikke længere er en del af samme afgiftspligtige person, medfører dette, at der er tale om levering mod vederlag, og at det derfor netop er transaktionerne mellem de to etableringer, der er afgørende for fradragsretten. Det vil sige, at man så skal se på hver enkelt transaktion, og se på hvilken karakter denne transaktion har, og fastsætte fradragsretten ud fra denne karakter. Det vil sige, at hvis der f.eks. foreligger forsikringsydelser, vil der ikke være ret til fradrag, eftersom disse er fritaget for moms efter momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra a, og der er tale om levering indenfor EU, hvorfor artikel 169, litra c, ikke finder anvendelse. Hvis det derimod er f.eks. en HR-ydelse, som sker mellem de to etableringer, er disse ikke omfattet af en momsfrigtagelsesbestemmelse, hvorfor ydelsen er momspligtig, og dermed opnår etableringen ret til momsfradrag efter de almindelige regler i artikel 168.

For en nærmere gennemgang af effekten af, at to etableringer, som er en del af samme civilretlig person, men ikke er en del af samme afgiftspligtige person, se nedenfor i afsnit 8.2.3., hvor dette behandles ud fra dansk ret i forbindelse med gennemgangen af den nye afgørelse fra Højesteret.

5.3. Konklusion

På baggrund af ovennævnte kan det først og fremmest konkluderes, at det er af afgørende betydning at få afklaret, om to etableringer indenfor samme civilretlige person, også er en del af samme afgiftspligtige person. Når dette er afklaret, er der dog fortsat en vis usikkerhed om retten til momsfradrag. Denne usikkerhed bunder formentligt i at afgørelsen, C-388/11, Le

¹⁷⁴ Ramsdahl Jensen, Dennis "Momsfradragsret i filialstrukturer - én eller flere pro rata-satser? Kommentarer til udvalgte afgørelser".

Credit Lyonnais afsagt i 2013, synes at bryde en smule med den linje, som Domstolen ellers havde lagt i C-210/04, FCE Bank, og som den senere C-165/17, Morgan Stanley, bekræftede.

Retsstillingen i dag må derfor udlægges på den måde, at der findes et enhedsprincip, som tilsiger, at såfremt flere etableringer er en del af samme civilretlige retssubjekt, er der en formodning for, at der også er tale om samme afgiftspligtige person. Dette skal dog undersøges, hvor der i vurderingen af, om dette er tilfældet, især lægges vægt på, om filialerne, etableret i andre medlemsstater, driver selvstændig virksomhed, herunder med fokus på om det er filialen, der har de økonomiske risici. Såfremt dette ikke er tilfældet, synes Domstolen at konkludere, at der foreligger samme afgiftspligtige person jf. FCE Bank. Dernæst er der dog modifikationer til dette udgangspunkt, hvor især det tilfælde at en af etableringerne er en del af en momsgruppe, er relevant i denne sammenhæng. Disse undtagelser kom til udtryk i C-7/13, Skandia America, og C-812/19, Danske Bank, hvor det blev slået fast, at en etablering, der er en del af en momsgruppe ikke kan være en del af samme afgiftspligtige person som en etablering i en anden stat. Ingen af etableringerne i hverken Credit Lyonnais eller i Morgan Stanley var dog en del af en momsgruppe, hvorfor begge disse behandler den situation, at begge etableringer er en del af samme afgiftspligtige person.

Når det således er fastslået, at der er tale om samme afgiftspligtige person, vil der ofte være tilfælde, hvor en virksomhed har afholdt udgifter hos en etablering i én medlemsstat, som bruges hos en etablering i en anden medlemsstat til at foretage leverancer i dennes etableringsstat. Retsstillingen vedrørende denne fradragsret har, som forklaret ovenfor, været tvetydig. Det må dog konstateres, at der efter afgørelsen i Morgan Stanley er blevet lagt en klar linje, hvor der gives mulighed for at virksomheder, der har indrettet sig i en filialstruktur, kan foretage fradrag for udgifter afholdt i én medlemsstat, selvom udgifterne bruges til at udføre en transaktion af en etablering i en anden medlemsstat, såfremt det godtgøres, at der er en umiddelbar og direkte tilknytning mellem de afholdte udgifter og den genererede omsætning. Fradraget bestemmes således ud fra den transaktion, som er til en tredjepart, og de interne transaktioner er ikke afgørende for fradragsretten, da disse anses som nulliteter. Udregningen af hvor stort fradraget vil være, skal ske ved at udregne en separat pro rata-sats, som skal udregnes således, at der i brøkens nævner skal være omsætningen, uden moms, for de transaktioner, som udgifterne har medført, og der i tælleren skal være de af transaktionerne, som er afgiftspligtige, og dermed giver ret til fradrag, i begge stater.¹⁷⁵

Modsat ovenfor er karakteren af transaktionerne mellem etableringerne, der ikke er en del af samme afgiftspligtige person vigtige, eftersom der nu er tale om levering mod vederlag, hvorfor det er transaktionens karakter, der er bestemmende for fradragsretten.

Den nuværende retsstilling vedrørende hovedetableringer, der har filialer i andre medlemsstater, som er en del af samme afgiftspligtige person som hovedetableringen, må derfor være, at disse kan fradrage købsmomsen på udgifter, som de har haft, såfremt der er en direkte og umiddelbar tilknytning fra udgifterne og til de leverancer, der bliver gennemført i den anden medlemsstat, og disse transaktioner er momspligtige i begge stater. Såfremt transaktionerne til tredjemand er både momspligtige såvel som momsfritagne skal der udregnes en pro rata-sats til at bestemme fradragsretten.

¹⁷⁵ Jf. momssystemdirektivets artikel 174, stk. 1.

6. Levering til tredjelande

I de foreløbige afsnit har fokus været på levering til andre medlemslande, og hvordan transaktioner skal behandles momsretligt, herunder betydningen af om den afgiftspligtige person har været etableret ved en filial. I dette afsnit behandles de tilfælde hvor en virksomhed beliggende i et land inden for EU, udover deres aktiviteter i etableringslandet, også har aktiviteter i form af levering til tredjelande, uden der foreligger en etablering i tredjelandet. Spørgsmålet, der vil blive behandlet i dette kapitel, er således hvordan disse transaktioner skal behandles, når vi, i modsætning til de tidligere afsnit, bevæger os ud af EU, til lande som ikke er en del af det fælleseuropæiske momssystem. Nedenfor gennemgås derfor, hvordan sådanne transaktioner efter gældende ret skal behandles, herunder især med fokus på, hvilken indvirkning disse transaktioner har på beregningen af pro rata-satsen for virksomheden. Der vil også her, ligesom resten af opgaven, være et særligt fokus på de udgifter, der afholdes til blandet brug - altså både momspligtige såvel som momsfritagne transaktioner.

I nedenstående gennemgang vil det blive lagt til grund, at leveringsstedet for transaktionerne er i tredjelandet, hvor der ikke er en etablering.

6.1. Behandlingen af transaktioner til tredjelande

Det følger af momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra a, at eksport af varer til tredjelande er momsfrie. Der bliver således ikke pålagt moms på en virksomheds salg af varer ud af unionen. Dette er implementeret i dansk ret ved momslovens § 34, stk. 1, nr. 5, 1. pkt.:

“Følgende leverancer af varer og ydelser er fritaget for afgift:

...
Levering af varer, der af virksomheden eller af en køber, som ikke er etableret her i landet, eller for disses regning udføres til steder uden for EU.” (vores understregning)

Leverancer af varer med leveringssted udenfor EU pålægges derfor ikke moms, uanset hvilke transaktioner som der er tale om.¹⁷⁶ For levering af ydelser gælder det, at disse ikke er omfattet af ordlyden momssystemdirektivets artikel 146, stk. 1, litra a, samt momslovens § 34, stk. 1, nr. 5, 1. pkt., som er gengivet ovenfor.^{177 178 179}

Som gennemgået tidligere i denne opgave, er udgangspunktet at transaktioner som ikke er momspligtige, og som leveres inden for samme medlemsstat eller til en anden medlemsstat, heller ikke giver ret til momsfradrag for afholdte udgifter til disse transaktioner.¹⁸⁰ Der kræves momspligtige transaktioner, før virksomheder kan få ret til fradrag for momsen på de udgifter, som relaterer sig til de momspligtige transaktioner. Som følge af dette er det logiske resultat af, at momssystemdirektivets artikel 146, stk. 1, litra a, hjemler momsfrigivelse, at der ikke er mulighed for momsfradrag på de udgifter, der relaterer sig til disse transaktioner.

¹⁷⁶ Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.), side 495.

¹⁷⁷ “Ved levering af ydelser forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer” jf. momssystemdirektivets artikel 24, stk. 1.

¹⁷⁸ For yderligere om momssystemdirektivets artikel 146, stk. 1, litra a, henvises til Terra, B., Kajus, J. 2024 A Guide to the European VAT Directives vol 1-2, afsnit 15.6.

¹⁷⁹ For yderligere om momslovens § 34, stk. 1, nr. 5, kan der henvises til Rasmussen, L., Jørgensen, L. L., & Pedersen, B. A., (2007). Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger (5 udg.), side 792ff.

¹⁸⁰ Se hertil afsnit 2.2. samt momslovens § 37, stk. 1.

Det følger dog af momsdirektivets artikel 169, litra b, at man foruden de i artikel 168 omhandlede fradrag, har fradrag for udgifter, som anvendes til de momsfritagne transaktioner som der henvises til i litra b, herunder artikel 146 vedrørende udførsel til tredjelande.¹⁸¹ Uanset at der ikke pålægges moms på disse leverancer af varer til tredjelande, har virksomheden således efter momsdirektivets artikel 169, litra b, ret til at fradrage momsen for sine udgifter hertil.¹⁸² Dette bryder med retsstillingen, som vi kender fra leverancer både internt i medlemsstaten samt ved levering til andre medlemsstater, som kræver momspligt før der hjemles fradrag.¹⁸³ For levering af varer skal det dog bemærkes, at disse som det klare udgangspunkt er momspligtige ved levering inden for EU, og dermed medfører fradragsret for købsmomsen, hvorfor der ikke foreligger en egentlig forskel i hvorvidt der er fradragsret, ved levering til tredjelande kontra levering inden for EU.

For de fleste ydelser gælder det, som det også gælder for varer, at leveringen heraf som udgangspunkt er momspligtig, men såfremt leveringsstedet er uden for EU, opkræves der ikke moms, til trods for at ydelserne i deres karakter er momspligtige. Det følger blandt andet af de danske skattemyndigheder, at salg af ydelser til virksomheder uden for EU ikke pålægges moms.¹⁸⁴

Det klare udgangspunkt er således, at ydelser ej heller pålægges moms ved levering til tredjelande, og de gældende undtagelser hertil synes at omhandle de tilfælde hvor ydelserne reelt bliver udnyttet i Danmark.¹⁸⁵ Ydelser omtales dog ikke på samme vis i momssystemdirektivets artikel 169, litra b, idet de her refererede bestemmelser kun omfatter nogle meget specifikke tilfælde vedrørende levering af ydelser ud af EU, eller som skal sidestilles med en sådan udførsel, herunder f.eks. ydelser som udføres af formidlere, som handler for andres regning samt andres navn, som gennemføres uden for fællesskabet.¹⁸⁶ For ydelser som i sin karakter er momspligtige er der momsfradrag jf. momslovens § 37, stk. 1.¹⁸⁷

Udover momssystemdirektivets artikel 169, litra b, udvides retten til momsfradrag ved leverancer ud af EU også ved momssystemdirektivets artikel 169, litra c, som er implementeret i den danske momslov ved § 37, stk. 7. I momslovens § 37, stk. 7 fremgår det, at der er fradrag for købsmoms som udelukkende anvendes til leverancer omfattet af momsfratagelserne i § 13, stk. 1, nr. 10 og nr. 11, litra a-e, såfremt der er tale om ydelser som leveres til aftagere uden for EU. Momslovens § 13, stk. 1 nr. 10 vedrører forsikrings- og genforsikringsvirksomhed, mens stk. 1, nr. 1, litra a-e vedrører finansielle aktiviteter. Tilsvarende bestemmer momssystemdirektivets artikel 169, litra c, at der er fradrag for købsmoms på varer og ydelser som er direkte relateret til transaktioner fritaget for afgift efter direktivets artikel 135, stk. 1, litra a-f, som leveres til aftagere uden for EU. Direktivets artikel 169, litra c fastsætter altså et særligt fradrag

¹⁸¹ Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.), side 391 samt Terra, B. & Kajus, J. 2024 A Guide to the European VAT Directives vol 1-2, afsnit 17.2.5.2.

¹⁸² Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.), side 397.

¹⁸³ Jf. momssystemdirektivets artikel 168.

¹⁸⁴ <https://skat.dk/erhverv/moms/moms-ved-handel-med-udlandet/moms-ved-handel-med-virksomheder/moms-ved-handel-med-lande-uden-for-eu/moms-ved-salg-af-varer-og-ydelser-i-lande-uden-for-eu>

¹⁸⁵ Ydelser hvor der skal opkræves moms, er særligt ydelser som udnyttes i Danmark, herunder f.eks. udlejning af arbejdskraft, reklame, rådgivning, byggeydelser vedrørende fast ejendom beliggende i Danmark og lignende ydelser jf. <https://skat.dk/erhverv/moms/moms-ved-handel-med-udlandet/moms-ved-handel-med-virksomheder/moms-ved-handel-med-lande-uden-for-eu/moms-ved-salg-af-varer-og-ydelser-i-lande-uden-for-eu>

¹⁸⁶ Momssystemdirektivet artikel 153, 1. pkt.

¹⁸⁷ Følger af momslovens § 37, stk. 1, at også leverancer udført i udlandet er omfattet.

ved levering af ydelser uden for EU, som ikke er til stede ved leveringer inden for EU for de omfattede transaktioner.

Retten til fradrag synes derfor at være en anden, når der foretages leverancer af nærmere specificerede ydelser fra en etablering i en medlemsstat til en tredjepart beliggende i et tredjeland, jf. momssystemdirektivets artikel 169, litra c. Dette medfører, at der er ret til fradrag i et yderligere omfang, end når en etablering i en medlemsstat leverer internt i etableringslandet eller til andre stater inden for EU. Dette er tilfældet, fordi disse transaktioner er momsfritaget i det europæiske momssystem, samtidig med at der gives ret til fradrag for udgifter, der relaterer sig til disse transaktioner, når de leveres til modtagere uden for EU.

6.2. Indvirkning på pro rata-satsen

Det fremgår af artikel 174, stk. 1, litra a, at der i tælleren medregnes den årlige omsætning, som der er fradragsret for efter direktivets artikel 168 og 169. Artikel 169, litra b medfører, at der gives fradrag for købsmoms til transaktioner med levering af varer i tredjelande, eftersom den hjemler fradrag for udgifter i henhold til artikel 146.

Herudover skal de i artikel 135, stk. 1, litra a-e nævnte ydelser, som leveres til modtagere uden for EU også medregnes i tælleren ved opgørelsen af pro rata-satsen, jf. artikel 169, litra c og artikel 174 stk. 1, litra a. Dette omfatter blandt andet forsikrings- og genforsikringsydelser i litra a, ydelser og formidling af lån i litra b samt bortforpagtning og udlejning af fast ejendom i litra l.¹⁸⁸

Herved medregnes således i tælleren omsætning fra transaktioner, som ikke er momspligtige, til beregningen af pro rata-satsen. Når en virksomhed har transaktioner uden for EU, medregnes disse altså i opgørelsen af virksomhedens pro rata-sats på samme måde, som hvis de var momspligtige transaktioner udført i et medlemsland, uanset at transaktionerne ikke pålægges moms ved levering ud af EU. Herved behandles transaktioner med levering i tredjelande, uden en etablering i disse tredjelande, efter de samme principper som levering til andre medlemslande uden etablering, idet omsætningen efter momssystemdirektivets artikel 174, stk. 1, litra a, i begge situationer medregnes i tælleren ved opgørelsen af pro rata-satsen.¹⁸⁹

Som det er gennemgået i afsnit 2.2., fremgår det ikke med samme tydelighed i momsloven, at også omsætningen fra både andre medlemsstater samt fra tredjelande skal indgå i udregningen af pro rata-satsen. Virksomhederne kan dog, som anført af Henrik Steensgaard i Momsretten, påberåbe sig direktivet, idet dette må antages at være umiddelbart anvendeligt for dem.¹⁹⁰

Ud fra konkurrencemæssige betragtninger synes det udgangspunkt, at lade leverancer ud af EU være momsfritagne, men samtidig give virksomhederne ret til at foretage momsfradrag på udgifterne, der relaterer sig til disse transaktioner, også at give mening. Hvis virksomheder beliggende i en medlemsstat i EU blev pålagt købsmoms på deres afholdte udgifter i forbindelse med deres transaktioner ud af EU, ville dette være en svækkelse af deres konkurrenceevne over for virksomheder hjemmehørende i tredjelande, som ikke pålægges moms. Ud fra et konkurrencemæssigt perspektiv med EU over for tredjelande, vil det således være en svækkelse for

¹⁸⁸ Jf. momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra a, b og l.

¹⁸⁹ Ved levering til tredjelande foreligger dog ikke den dobbelte betingelse som kendes fra levering til andre medlemsstater.

¹⁹⁰ Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.) side 397.

virksomhederne beliggende i unionen, hvis de pålægges en afgift på deres udgifter, som alt andet lige vil tvinge deres priser op, eller minimere deres overskudsgrad, i forhold til konkurrerende virksomheder uden for unionen. EU har således en klar interesse i at sikre virksomhederne i unionen nogle vilkår, som gør, at de kan måle sig med sine konkurrenter uden for EU.

6.3 Konklusion

Det kan konkluderes, at retsstillingen vedrørende levering til tredjelande ikke har været behandlet i samme grad af EU-Domstolen, som det f.eks. var tilfældet vedrørende fradragsretten, når man var etableret i flere lande. Dette skyldes formentligt at der, som gennemgået i dette afsnit, synes at være en klar lovgivning af problemstillingen, som ikke hidtil har givet anledning til fortolkningstvivel. Ved levering til tredjelande pålægges der som det klare udgangspunkt ikke moms på de solgte varer og ydelser. Dog er det afgørende, at der sondres mellem levering af varer og levering af ydelser, idet fradragsretten for disse behandles forskelligt. Det følger af momssystemdirektivets artikel 169, litra b samt litra c, at der er fradrag for købsmomsen for de varer og ydelser, som anvendes til levering af varer til tredjelande uanset transaktionen, samt ved levering af visse specificerede ydelser til tredjelande, som er nærmere specificeret i de i litra b og c refererede artikler. Dette omhandler ydelser som ellers er momsfritaget ved levering inden for EU, hvorfor de her ikke ville medføre en fradragsret. For ydelser som i sin karakter er momspligtige, og således også medfører en fradragsret, er der ret til fradrag uanset at de, som følge af at leveringsstedet er uden for EU, ikke pålægges moms.

Yderligere følger det af artikel 174, stk. 1, litra a, at omsætningen ved salg til tredjelande, som er omfattet af artikel 169 litra b og c, uanset at transaktionerne ikke pålægges moms, skal medregnes i tælleren ved opgørelsen af pro rata-satsen, i de tilfælde hvor den afgiftspligtige person har både momspligtige og momsfritagne transaktioner. Transaktionerne får derved en positiv indvirkning på pro rata-satsen, og medfører dermed et højere fradrag for de generalomkostninger som den afgiftspligtige person afholder, og som kan henføres til både dennes momspligtige og momsfritagne transaktioner.

Samtidig opstår der ikke de situationer, hvor der afholdes udgifter hos forskellige etableringer, eftersom der kun er en etablering i én stat. Nedenfor vil den situation, at der er etableringer i flere stater blive gennemgået.

7. Etablering i tredjelande

I takt med at globaliseringen er fortsat stigende og at verden fortsat bliver mere og mere elektronisk, bliver muligheden for at have et hovedkontor uden for EU eller anvendelsen af filialer over hele verden større og mere attraktiv. Det er i dette speciale derfor også nødvendigt at gennemgå og analysere, hvordan en virksomhed i en filialstruktur har mulighed for momsfradrag i det tilfælde, at virksomheden har hovedkontor eller har filialer uden for EU. I forbindelse med Storbritanniens udtræden af EU vil man formentligt også se flere tilfælde, hvor man har virksomheder, som ikke udelukkende opererer inden for EU.

Der vil i dette kapitel først og fremmest i afsnit 7.1. blive gennemgået retsstillingen for udgifter afholdt af en etablering uden for EU, som anvendes til at skabe transaktioner med henholdsvis fuld eller intet fradrag af en etablering inden for Unionen - og omvendt. Dernæst vil der i afsnit 7.2. blive gennemgået, hvordan udgifter til blandet brug behandles, når en af etableringerne er lokaliseret udenfor EU. Afsnit 7.3. vil dernæst gennemgå nogle generelle betragtninger for

momsfradrag på udgifter, der afholdes på den ene side og anvendes til at skabe omsætning på den anden side af EU's grænser. Endelig vil der i afsnit 7.4. blive konkluderet på, hvad retsstillingen for afholdelse af sådanne udgifter og omsætningen bliver.

7.1. Udgifter med fuldt fradrag eller intet fradrag

Som det er konkluderet ovenfor i afsnit 5.3., er det således, at en virksomhed, der har etableret sig i en filialstruktur, har ret til at fradrage købsmomsen på udgifter, der anvendes til momspligtige transaktioner, også selvom disse udgifter afholdes af en etablering i én stat, og anvendes til at skabe omsætning i en anden stat. Det samme antages at gælde, når en virksomhed har etableret filialer eller hovedkontor i tredjelande.¹⁹¹ Dette synes først og fremmest at være tilfældet grundet den neutralitet, som gør sig gældende inden for momsretten generelt, hvilket ikke kun er tilfældet inden for EU. Et modsat resultat ville således medføre, at en virksomhed ville opnå mindre momsfradrag, end denne er berettiget til efter dette princip. Samtidig er dette resultat også det, der stemmer bedst overens med det enhedsprincip, som er gennemgået ovenfor. Når der altså er tale om udgifter afholdt inden for samme afgiftspligtige person, så synes disse at skulle give ret til fradrag. Dernæst synes der heller ikke at være hensyn at tage til eventuelle misbrugsbetragtninger, eftersom der, når der er tale om udgifter, der enten giver fuldt eller intet fradrag, ikke synes at være mulighed for at den afgiftspligtige person kan opnå fradrag for mere end denne ellers var berettiget til, da fradraget sker hos den etablering, som rent faktisk har afholdt udgiften. Der synes således ikke at være nogen usikkerhed vedrørende retsstillingen i tilfælde af, at transaktionerne giver ret til fuldt fradrag eller intet fradrag. Det afgørende bliver derfor, om transaktionerne i deres karakter er momspligtige eller momsfritagne efter reglerne i etableringsstaten inden for EU, uanset at de ved levering i tredjelande ikke pålægges moms.

7.2. Udgifter til blandet brug

Ligesom diskussionen ovenfor vedrørende etableringer i flere medlemsstater, er udgifter til blandet brug også det sted, hvor der kan være usikkerhed om retten til fradrag, når en virksomhed er etableret både indenfor og udenfor EU. For en definition af begrebet "blandet brug", se ovenfor under afsnit 3.2.

Som det er nævnt ovenfor, findes hovedreglen for fradrag indenfor EU i momssystemdirektivet artikel 168. Fradragsretten udvides dog af artikel 169, og når det kommer til filialer i tredjelande, er artikel 169, litra b og litra c, særlig relevant, eftersom disse, i et omfang, giver virksomheder ret til momsfradrag for udgifter, der relaterer sig til transaktioner, der er momsfritaget, når modtageren af disse ydelser er uden for EU. Ligesom for virksomheder, der udelukkende har etableringer indenfor EU, er der i henhold til momssystemdirektivets artikel 174 usikkerhed omkring udregningen af en virksomheds pro rata-sats eller satser, når der foreligger etableringer både indenfor og udenfor EU. I forbindelse med udregningen af pro rata-satsen er der, som nævnt ovenfor, især to afgørelser fra EU-Domstolen, der har særlig vigtighed - Credit Lyonnais og Morgan Stanley.¹⁹² Kun Credit Lyonnais behandler direkte det, at en virksomhed har etableringer uden for EU, men spørgsmålet er, om dette betyder, at Morgan Stanley ikke har nogen betydning for afgørelsen af retsstillingen, når der også er etableringer udenfor EU.

¹⁹¹ Ramsdahl Jensen, Dennis "Momsfradragsret i filialstrukturer - én eller flere pro rata-satser? Kommentarer til udvalgte afgørelser", s. 3.

¹⁹² C-388/11, Le Credit Lyonnais og C-165/17 Morgan Stanley.

7.2.1.Domspraksis

7.2.1.1. C-388/11 Le Credit Lyonnais

Som det kan ses ovenfor i afsnit 5.1.2.1, så lægger EU-Domstolen ved Le Credit Lyonnais hovedsageligt vægt på den territoriale tilknytning, som en etablering har. Derfor nåede Domstolen frem til, at hovedetableringen i en medlemsstat ikke kunne medregne den omsætning, som fandt sted i etableringens filialer i andre medlemsstater. Denne fortolkning betyder derfor også, at en virksomhed, som afholder udgifter hos en etablering i medlemsstat A, ikke opnår noget fradrag, når disse udgifter anvendes til transaktioner af en etablering i medlemsstat B.

På baggrund af ovennævnte resultat for filialer inden for EU, er det heller ikke overraskende, at Domstolen når frem til samme resultat, når det kommer til etableringer i tredjestatslande. Domstolen udtaler, at der ikke kan medregne omsætning fra filialer, der er beliggende i tredje-lande.¹⁹³ Domstolen udtaler videre til besvarelsen af dette spørgsmål, at der også i disse scenarier gælder et territorialprincip.¹⁹⁴ Det er ikke overraskende, at Domstolen vælger dette udgangspunkt taget besvarelsen af første spørgsmål i betragtning, men den understreger således, at territorial tilknytningen er det essentielle til afgørelsen af, hvad der kan inddrages i en etablerings udregning af pro rata-sats - også i tilfælde af, at filialen er beliggende i en tredjestat.

Domstolen går dernæst videre og konstaterer, at de transaktioner, som virksomhedens filial i en tredjestat har leveret til modtagere, som også er etableret uden for EU, ikke kan siges at have været leveret af hovedetableringen.¹⁹⁵ Domstolen synes at lægge vægt på de territoriale forhold, og siger, at filialers omsætning generelt ikke skal have nogen indflydelse på, hvordan udregningen af hovedetableringens pro rata-sats skal udregnes.

Denne udtalelse betyder også, at de førnævnte bestemmelser i momssystemdirektivets artikel 169, som hjemler en ret til momsfradrag, ikke finder anvendelse, eftersom Domstolen ikke mener, at der sker levering ud af EU, men at leveringen sker af en etablering udenfor EU til modtagere udenfor EU. Domstolen understreger altså, at hver enkelt filial skal udregne sin egen pro rata-sats, og at leverancer fra en filial, der er beliggende udenfor EU til modtagere, som ligeledes er beliggende udenfor EU, ikke har nogen betydning for hovedetableringen, som er beliggende indenfor EU.¹⁹⁶ Dermed synes Domstolen også at indikere, at den ikke kan anerkende eventuelle interne transaktioner fra hovedetableringen til filialen i forbindelse med filialens levering af ydelser til tredjeparter, og at der derfor heller ikke kan gives fradrag til hovedetableringen for disse transaktioner. Denne vægtning af territorialprincippet over neutralitetsprincippet, som Domstolen dog afviser finder sted, jf. afsnit 5.1.2.1.1. ovenfor, og det faktum, at Domstolen ser bort fra, at der er tale om samme civilretlige retssubjekt har mødt en del kritik, se hertil Dennis Ramsdahl Jensen i Nordic Tax Journal.¹⁹⁷

Domstolen konkluderer dermed, at selvom der er tale om samme momsretlige person, så er momsfradraget et nationalt anliggende og filialen er underlagt de regler og muligheder for fradrag, som er til stede i den stat, som den er etableret i. Dernæst konkluderer Domstolen at fordi fradragsretten er et nationalt anliggende, så kan en etablerings ret til fradrag ikke blive påvirket

¹⁹³ C-388/11, Le Credit Lyonnais, præmis 49.

¹⁹⁴ IBID, præmis 42.

¹⁹⁵ IBID, præmis 44.

¹⁹⁶ C-388/11, Le Credit Lyonnais, præmis 44.

¹⁹⁷ Ramsdahl Jensen, Dennis "Subjektafgrænsning i det fælleseuropæiske momssystem – En trist rejse fra FCE Bank til Crédit Lyonnais", Nordic Tax Journal 2014:1, side 121.

at forhold, som finder sted i en anden stat, ligesom den konkluderer for filialer i andre medlemsstater.¹⁹⁸ Dette medfører, at selvom Domstolen ikke direkte udtaler, at hver enkelt etablering skal anses for sin egen selvstændige afgiftspligtige person, så bliver dette reelt indholdet af afgørelsen, eftersom omsætningen fra etableringer i andre stater ikke får indflydelse på udregningen af den enkelte etablerings pro rata-sats. Dette betyder derfor også, at en virksomhed ikke har mulighed for at foretage fradrag for udgifter afholdt i en stat, når disse udgifter anvendes af en etablering i en anden stat.

I afsnit 5.1. bliver det kritiseret, at Domstolen når frem til, at der generelt ikke kan gives ret til momsfradrag, når der afholdes udgifter af en etablering i en stat, som anvendes til at skabe omsætning i en anden stat, hvilket medfører, at omsætningen fra filialer ikke kan medregnes i hovedetableringens omsætning. Den samme kritik kan fremsættes her, med en modifikation i forhold til kritikken vedrørende retten til fri etablering. Der skal dog stadig rejses en kritik af, at Domstolen ved denne afgørelse besværliggøre, for ikke at sige umuliggøre, muligheden for at drive sin virksomhed i en filialstruktur. For hvis det faktisk, at en grænseoverskridende aktivitet over EU's "grænser", i form af at overføre aktiver fra en etablering i én stat til en anden uden at der gives muligheden for at foretage fradrag af købsmomsen på disse aktiver, selvom de går til momspligtige transaktioner i den modtagende stat, så vil det være meget omkostningsrigt for en virksomhed at foretage sådanne overførsler og fjerne hele fordelene i at drive sin virksomhed i en filialstruktur.

Domstolen valgte i forbindelse med besvarelsen af dette præjudicielle spørgsmål at afgrænse sin besvarelse til udelukkende at tages stilling til, hvordan beregningen skulle ske for en etablering, som har hovedsæde i en medlemsstat, og derfor hvorvidt omsætningen fra filialer kunne medregnes i denne etablerings pro rata-sats. Selvom Domstolen ikke tog direkte stilling til den omvendte situation, må retsstillingen dog antages at være den samme, hvis det var den omvendte situation, hvilket også støttes af Dennis Ramsdahl Jensen i *Nordic Tax Journal*.¹⁹⁹

Hvis man derfor, isoleret set ud fra *Credit Lyonnais*, ser på retten for en hovedetablering, der er beliggende indenfor EU, til at medregne omsætning fra filialer etableret i en stat udenfor EU, så afviser Domstolen at dette kan lade sig gøre, med det resultat, at hovedetableringen ikke opnår noget momsfradrag for afholdte udgifter, der anvendes i filialer udenfor EU. Dette står således i kontrast til, hvad der var den generelle opfattelse inden *Credit Lyonnais*-afgørelsen, men dette gør sig ikke kun gældende, når det kommer til hvorvidt omsætning fra tredjelande kan medregnes, men også for så vidt det gælder omsætning fra andre medlemsstater, se hertil Casper Bjerregaard Eskildsen.²⁰⁰

Som det også er nævnt ovenfor, så modificerer den senere *Morgan Stanley*-afgørelse i nogen grad *Credit Lyonnais*-afgørelse. Der blev dog i *Morgan Stanley*-sagen ikke forelagt et præjudicielt spørgsmål om tredjelande, hvorfor Domstolen ikke tog stilling til dette. Spørgsmålet bliver derfor, om dette betyder, at *Morgan Stanley*-afgørelsen ikke skal have nogen betydning for det forhold, at en virksomhed har etableringer i tredjestatslande udenfor EU.

¹⁹⁸ C-388/11, *Le Credit Lyonnais*, præmis 42.

¹⁹⁹ Ramsdahl Jensen, Dennis "Subjektafgrænsning i det fælleseuropæiske momssystem – En trist rejse fra FCE Bank til *Crédit Lyonnais*", *Nordic Tax Journal* 2014:1, side 120-121.

²⁰⁰ Bjerregaard Eskildsen, Casper "Opgørelsen af delvis fradragsret for en juridisk enhed, der er etableret i flere medlemsstater".

7.2.1.2. C-165/17 Morgan Stanley

Det resultat som kom til udtryk ved Le Credit Lyonnais-afgørelsen blev dog, jf. ovenfor i afsnit 5.1.2.2., modificeret en smule ved den senere afgørelse, C-165/17 Morgan Stanley. De spørgsmål, der bliver forelagt Domstolen er i sagens natur præjudicielle, og er derfor generelle, men Domstolen skal naturligvis også kun tage stilling til det, som den bliver forelagt, hvorfor den i Morgan Stanley-afgørelsen kun tager stilling til og besvarer, hvorvidt en filial i en medlemsstat kan få fradrag for afholdte udgifter, når disse for det første udelukkende går til aktivitet udført af en etablering i en anden medlemsstat, og for det andet går dels til aktivitet i det land, hvor udgifterne bliver afholdt - som er en medlemsstat - og dernæst også aktivitet i hovedsædelandet, som er en anden medlemsstat. I denne sag var de udførte transaktioner i filiallandet udelukkende afgiftspligtige, imens transaktionerne i hovedsædelandet, som var Storbritannien, som var en del af EU på dette tidspunkt, var både afgiftspligtige og momsfrifragte. Derfor besvarer Domstolen heller ikke direkte, hvordan retsstillingen er, når der er tale om en hovedetablering i en medlemsstat med filialer i tredjelande - eller omvendt.

Spørgsmålet bliver derfor om det resultat, som Domstolen kommer frem til i Morgan Stanley også kan lægges til grund for retsstillingen, når der foreligger den situation, at en hovedetablering ligger i en medlemsstat, og har filialer i tredjelande - og omvendt. Umiddelbart foreligger der ingen momenter i afgørelsen, som giver grundlag for, at denne kun skulle finde anvendelse på situationer, hvor både filial og hovedetablering ligger inden for EU. Det betyder dog også, at det er de samme betingelser, der finder anvendelse, når det skal afgøres, om der kan gives momsfradrag, når den ene etablering ligger i en tredjestat. Med undtagelse af de i artikel 169, litra b og litra c oplyste transaktioner, må det således kræves at transaktionerne i deres karakter er momspligtige, såfremt de var blevet udført i etableringsstaten inden for EU, før der kan gives fradragsret ved levering uden for EU.

7.3. Nuværende retsstilling

Som nævnt ovenfor vil det skabe en ubalance i retten til momsfradrag, hvis det fuldstændig udelukkes, at der kan gives fradrag alene fordi udgifter og transaktioner ikke sker i samme stat. Dette gør sig, som gennemgået ovenfor, gældende indenfor EU, og det samme synes at gøre sig gældende, når en af etableringerne er lokaliseret udenfor EU. Der synes i denne forbindelse ikke nogen momenter for, at andre regler skulle gøre sig gældende i de situationer, hvor en af etableringerne ligger udenfor EU. I denne forbindelse kan det nævnes, hvordan Casper Bjerregaard Eskildsen - dog inden afsigelsen af Credit Lyonnais - argumenterer for en global pro rata-sats, og at der i denne forbindelse ikke skal skelnes mellem om en etablering er beliggende indenfor eller udenfor EU.²⁰¹

Momssystemdirektivet behandler, hovedsageligt, de situationer, hvor der sker afholdelse af udgifter og transaktioner indenfor EU, eftersom det er et direktiv udstedt af EU. De steder hvor der dog alligevel tages hensyn til, at der sker grænseoverskridende aktivitet over "grænsen" til EU, gives der fordelagtige muligheder for virksomhederne i disse tilfælde.²⁰² Det vil således være besynderligt, hvis lovgiver gennem udstedelse af direktiver giver virksomheder fordelagtige vilkår i disse situationer, men at der i praksis skulle være strengere vilkår for momsfradraget, når der sker en overskridelse af "grænsen" til EU. Det synes at være mest oplagt, at der

²⁰¹ Bjerregaard Eskildsen, Casper "Opgørelsen af delvis fradragsret for en juridisk enhed, der er etableret i flere medlemsstater".

²⁰² Se hertil gennemgangen af artikel 169 litra b og litra c, ovenfor i afsnit 6.1.

også i praksis skulle være, som minimum, de samme vilkår for momsfradrag, som når den grænseoverskridende aktivitet sker indenfor EU mellem diverse medlemsstater.

Som et eksempel på udstedelsen af bestemmelser, der giver virksomheder fordelagtige vilkår i tilfælde af aktivitet, der sker over EU's grænse, er momssystemdirektivets artikel 169, litra c. Denne giver virksomheder etableret indenfor EU ret til at foretage fradrag for udgifter, selvom transaktionen er fritaget for moms efter artikel 135, stk. 1, litra a)-f), såfremt den kunde der leveres til er etableret udenfor EU.²⁰³

Fra praksis kan det nævnes, at der i Credit Lyonnais, også blev lagt samme linje for både andre medlemsstater og for tredjestater. I denne konkrete afgørelse blev der ikke givet ret til at medregne omsætning fra filialer i andre stater til hovedetableringens udregning af en pro rata-sats, men som det er gennemgået ovenfor, gjorde dette sig gældende både for filialer etableret indenfor såvel som udenfor EU.

Dernæst må det også antages, at enhedsprincippet, som er gennemgået ovenfor i afsnit 4.1., også finder anvendelse, selvom en eller flere af etableringerne skulle være etableret i en tredjestat. I tilfælde af, at en virksomhed har en filial i en tredjestat, vil det afgørende for om denne anses som en selvstændig afgiftspligtig person således også her være selvstændigheden af den enkelte etablering, især med fokus på, hvorvidt etableringen bærer den økonomiske risiko ved aktiviteten, se hertil Dennis Ramsdahl Jensen.²⁰⁴ Modifikationen til enhedsprincippet, som er gennemgået ovenfor ved Danske Bank og især Skandia-afgørelsen, synes endeligt også at støtte op om, at der ikke skal sondres mellem, om en af etableringerne er etableret udenfor EU. I Skandia-afgørelsen blev det slået fast, at det ikke har nogen indflydelse på, om to etableringer kan anses som samme momsretlige person, at den ene etablering er etableret udenfor EU, og den anden er etableret indenfor EU.²⁰⁵ Dette synes således at bakke op om antagelsen af, at det ikke har nogen indflydelse for fradragsretten, om to etableringer er etableret i to stater indenfor EU, eller om den ene er etableret i EU og den anden er etableret udenfor EU.

7.4. Konklusion

På baggrund af ovennævnte synes retsstillingen vedrørende en virksomhed, som har hovedsæde indenfor EU, og dernæst en filial udenfor EU langt hen ad vejen at være den samme, som når filialen er beliggende indenfor EU, eller når en virksomhed blot leverer ud af EU uden en etablering i det tredjeland, som der leveres til. Der er dog enkelte forskelle og enkelte situationer, som man skal holde sig for øje, når virksomheden vælger at etablere sig i tredjelandet.

Først og fremmest skal man se på transaktionerne. Som gennemgået ovenfor, giver momssystemdirektivets artikel 169, litra b, momsfradrag for levering af varer ud af EU, som ellers er momsfritaget efter momssystemdirektivets artikel 146. Udgifterne der afholdes i forbindelse med disse transaktioner ville dog også som det klare udgangspunkt være fradragsberettiget, hvis disse blev leveret indenfor EU efter artikel 168, idet levering af varer i sin karakter er momspligtige transaktioner. Det samme ville dernæst være tilfældet for de ydelser, som i sin karakter er momspligtige. Der er dog enkelte ydelser, som er momsfritaget efter momssystem-

²⁰³ Momssystemdirektivets artikel 169, litra c.

²⁰⁴ Ramsdahl Jensen, Dennis "Subjektafgrænsning i det fælleseuropæiske momssystem – En trist rejse fra FCE Bank til Crédit Lyonnais", Nordic Tax Journal 2014:1.

²⁰⁵ C-7/13, Skandia America, præmis 25.

direktivets enkeltbestemmelser, hvorfor disse ikke i deres karakter medfører en ret til fradrag.²⁰⁶ For nogle af disse ydelser er der således bestemt en ret til fradrag, når disse føres ud af EU, selvom de er momsfritaget.²⁰⁷ Heri ligger en forskel.

Hvis man ser på denne forskel i henhold til Credit Lyonnais, så vil resultatet formentlig være, at filialens levering til en tredjepart, som også er beliggende i et tredjeland, skal behandles isoleret ud fra filialen, og dermed ikke medføre en fradragsret for hovedetableringen indenfor EU. Derimod vil retsstillingen i dag, efter Morgan Stanley, formentlig være, at man skal se på, om der er udgifter afholdt af hovedetableringen, der har skabt omsætningen i filialen - eller omvendt. Hvis der er tale om udgifter afholdt af hovedetableringen med det ene formål, at udgifterne skulle skabe omsætning i filiallandet, ville hovedetableringen således få ret til fradrag i det omfang der foreligger en umiddelbar og direkte tilknytning mellem de afholdte udgifter og den genererede omsætning, og der er tale om momspligtige transaktioner. Her synes der ikke at skulle være en forskel på om filialen er etableret indenfor eller udenfor EU.

I de tilfælde, hvor en filial og hovedetableringen ikke er en del af samme afgiftspligtige person, f.eks. i tilfælde af en momsgruppe, vil det også her være transaktionerne imellem etableringerne der er afgørende for fradragsretten, og det vil lang hen ad vejen være reglerne, i afsnit 6, der finder anvendelse, eftersom der foreligger almindelig levering mod vederlag, se for en uddybning af dette nedenfor i afsnit 8.2.3.

8. Hvordan reglerne har udmøntet sig i dansk ret

Ovenfor er gennemgået dels den lovgivning, som er udstedt af EU, og dernæst også den praksis, som EU-Domstolen har udstedt i forbindelse med fortolkningen af de behandlede bestemmelser. Disse bestemmelser kommer til udtryk i momssystemdirektivet, hvilket, som det fremgår af navnet, er et direktiv. Det er derfor oplagt at se på, om de danske regler, i forbindelse med implementeringen, har fået samme indhold som reglerne i momssystemdirektivet, og om de danske domstole dermed følger samme linje, som er blevet lagt af EU-Domstolen.

I dette kapitel vil det først og fremmest i afsnit 8.1 blive gennemgået, hvordan implementeringen af reglerne i momssystemdirektivet er kommet til udtryk i dansk lovgivning. Dernæst vil der i afsnit 8.2 blive gennemgået den for nyligt afsagte dom fra den danske Højesteret, U.2024.2596H, som er særlig relevant, dels grundet at den er afsagt for ganske nyligt, og dels fordi den inddrager afgørelserne, Credit Lyonnais og Morgan Stanley fra EU-Domstolen, som dette speciale også har analyseret. Der vil derfor i denne forbindelse blive taget stilling til, om der er overensstemmelse mellem dette speciales fortolkning af EU-retten og den fortolkning, som både Højesterets flertal såvel som mindretal når frem til i sagerne. Endelig vil der i afsnit 8.3. blive konkluderet på, hvorvidt den danske praksis er overensstemmende med praksis fra EU-Domstolen.

8.1 Momsloven

Ovenfor i afsnit 2.2. er der blevet redegjort for både de danske momsretlige regler og de EU-retlige momsregler. Man kan se i momsloven, hvordan den danske lovgivningsmagt har implementeret den EU-retlige momsret. Momsloven skulle gerne være et udtryk for en harmonise-

²⁰⁶ Momssystemdirektivets artikel 131-137.

²⁰⁷ Transaktioner omfattet af artikel 135, stk. 1, litra a-f, jf. artikel 169, litra c.

ring af de EU-retlige regler indenfor momsretten, og herunder især momssystemdirektivet, eftersom EU-retten forudsætter, at direktiver implementeres i den nationale lovgivning.²⁰⁸ Dernæst er det momsloven, der regulerer de danske regler for moms, og direktivet må anvendes som et eventuelt fortolkningsbidrag i tilfælde hvor den danske lovgivning skulle være uklar eller lægge op til tvivl.

Momsfradrag, som denne opgave særligt behandler, reguleres efter momslovens kapitel 9. Momslovens § 36 a, stk. 1 fastsætter hvornår retten til fradrag indtræder,²⁰⁹ mens stk. 2 fastsætter de formelle betingelser for at fradragsretten kan udøves.²¹⁰ Dernæst fremgår det af momslovens §§ 37 og 38, hvornår der kan gives fradrag og hvordan dette fradrag skal udregnes, hvilket altså er en implementering af momssystemdirektivets artikel 168-169 og 173-174, for en gennemgang af disse bestemmelser og momslovens §§ 37 og 38 se ovenfor i afsnit 2.2. Som en undtagelse til de generelle regler, er der momslovens § 13, som også kort er gennemgået ovenfor. Af denne bestemmelse fremgår det, at der er særlige transaktioner, som er fritaget for moms. Disse tilfælde fremgår af bestemmelsens stk. 1, nr. 1-23 og omfatter blandt andet forsikrings- og genforsikringsvirksomhed i nr. 10 samt visse finansielle aktiviteter i nr. 11, litra a-f. Eftersom disse transaktioner er momsfritaget, medfører det også, at udgangspunktet er, at der ikke kan gives fradrag for de udgifter, som går til udførelsen af disse transaktioner, jf. momslovens § 37, stk. 1.

Der synes derfor, ligesom inden for EU-retten, at være tre mulige udfald i tilfælde af afholdte udgifter: at der kan opnås fuldt fradrag, intet fradrag eller delvist fradrag.

Som en undtagelse til undtagelsen fremgår det af § 37, stk. 7, at visse transaktioner i særlige tilfælde kan give ret til fradrag, selvom de er omfattet af momslovens § 13, og dermed er momsfritaget. Momslovens § 37, stk. 7 siger således, at:

“Virksomheder kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb m.v. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer omfattet af § 13, stk. 1, nr. 10, og nr. 11, litra a-e, for så vidt ydelserne leveres til aftagere uden for EU, eller når de pågældende transaktioner er knyttet direkte til varer, som udføres til steder uden for EU.” (vores understregning)

Som det fremgår af stk. 7, er der fradrag for afgiften på de indkøbte varer og ydelser, som udelukkende anvendes til leverancer omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 10, og nr. 11, litra a-e, såfremt disse leveres til modtagere, som er beliggende udenfor EU. Som fremhævet tidligere, omhandler § 13, stk. 1, nr. 10 forsikrings- og genforsikringsvirksomhed, mens nr. 11 vedrører visse finansielle transaktioner. Til trods for at loven i § 37, stk. 1 fastslår, at der ikke er fradrag for udgifter relateret til fritagelserne i § 13, er der altså en særlig undtagelse i tilfælde af leverancer til modtagere uden for EU. I denne henseende er det således interessant at afgrænse, hvornår det vurderes, at der sker leverancer ud af EU. Dette blev også et af spørgsmålene i afgørelsen U.2024.2596 H, som vil blive gennemgået straks nedenfor.

²⁰⁸ Sørensen, K. E., & Danielsen, J. H. (2025). EU-retten. (9 udg.), side 113ff.

²⁰⁹ Momsloven § 36 a, stk. 1.

²¹⁰ Momsloven § 36 a, stk. 2 samt Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.) s. 360.

8.2 Dansk retspraksis

Der vil i det følgende blive udlagt, hvad den nuværende retsstilling er i Danmark, når en dansk virksomhed har indrettet sig i en filialstruktur, og derfor har etableringer i andre stater. Det vil i denne forbindelse være interessant at se på, hvornår der er tale om en etablering i en anden stat, og hvor meget der skal til før dette er tilfældet, men dette vil der ikke blive gået nærmere i dybden med i denne opgave.²¹¹ Den retsstilling vi ser på, er derfor det tilfælde, hvor det allerede er blevet fastlagt, at der er tale om etableringer i andre stater. I denne forbindelse er den nyere dom fra Højesteret U.2024.2596 særlig relevant, hvorfor denne vil blive gennemgået i dybden. I førnævnte sag for Højesteret er det faktum, at hovedetableringen er en del af en momsgruppe et særlig relevant moment. For en gennemgang af dette begreb og betydningen heraf, se ovenfor i afsnit 4.2.1.

8.2.1. U.2024.2596H

Der er tale om en afgørelse fra Højesteret, som netop tager stilling til, hvorvidt en virksomhed, der har indrettet sig i en filialstruktur, har ret til at medregne den omsætning, som denne har skabt i et filialland til udregningen af hovedetableringens pro rata-sats, og dermed om hovedetableringen kan få momsfradrag for de udgifter, som den har afholdt til transaktioner udført af filialen.

Sagen handler om et forsikringsselskab (herefter kaldet selskabet) som ydede forsikringsvirksomhed, som altså er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 10. Udgangspunktet er derfor, at der ikke gives ret til momsfradrag for de udgifter, der afholdes til at udføre disse transaktioner, men som det fremgår ovenfor er der en undtagelse i momslovens § 37, stk. 7, som alligevel giver ret til momsfradrag, når der leveres forsikringsydelser til modtagere udenfor EU. Det skal nævnes, at det var den dagældende § 45, stk. 4 i momslovens, der fandt anvendelse, som dog har samme indhold som den nuværende § 37, stk. 7, med den ene modifikation, at den dagældende bestemmelse hjemlede en momsgodtgørelse, hvorimod den nuværende giver ret til et momsfradrag, hvilket ikke i denne forbindelse har nogen betydning, men alligevel skal nævnes for forståelsen skyld. Selskabet, som havde hovedsæde i Danmark, havde også en etablering i Norge, og leverede derfor også forsikringsydelser til tredjeparter i Norge. Spørgsmålet blev således, om selskabet havde ret til at medregne omsætningen fra den norske filial i udregningen af hovedsædets pro rata-sats, eller om det faktum at etableringen i Norge blev anset for et fast forretningssted i momsretlig henseende betød, at leverancen af forsikringsydelser skete fra dette forretningssted, og derfor ikke havde nogen tilknytning til hovedsædet, og dermed heller ikke kunne medregnes i hovedsædets udregning af dennes pro rata-sats.

Twisten mellem selskabet og SKAT opstod, fordi selskabet mente at have ret til en udbetaling på 78.020.952 kr. for momsgodtgørelse for perioden fra den 1. januar 2007 til den 31. december 2010. SKAT udbetalte derimod kun 20.970.525 kr., og gjorde i denne forbindelse gældende, at de ikke mente, at selskabet havde krav på mere, fordi:

“1. at der ikke er godtgørelse af moms for selskabets salg af forsikringsydelser til aftagere uden for EU, via selskabets filialer i udlandet, når filialen har fast forretningssted i udlandet, og selskabets hovedkontor i Danmark indgår i en momsmæssig fællesregistrering i Danmark.

²¹¹ For yderligere herom, henvises til Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.), side 507ff samt Mette Juul (2013). Moms på tværs - Momsret i et bredere perspektiv. (1 udg.), side 73ff.

2. at der ikke er godtgørelse af moms for selskabets salg af forsikringsydelser til aftager uden for EU, via selskabets filialer i udlandet, når filialen har etableret fast forretningssted i udlandet, ved at indkøbe den permanente struktur med hensyn til menneskelige og tekniske midler hos en underleverandør, der gør det muligt selvstændigt at levere forsikringsydelser i udlandet, og at underleverandøren ikke har en uafhængig retsstilling i forhold til selskabet, og selskabets hovedkontor i Danmark indgår i en momsmæssig fællesregistrering i Danmark.

3. at der ikke er godtgørelse af moms for den del af selskabets omkostninger til genforsikringsdækning, der af selskabet allokeres fra selskabets hovedkontor i Danmark til filialer i udlandet.”²¹²

Det fremgår således af ovennævnte, at SKAT's praksis indenfor momsfradrag for virksomheder, der er indrettet i en filialstruktur er, at der ikke kan gives ret til at medregne omsætning fra filialer i andre stater, når hovedetableringen er en del af en momsgruppe.

8.2.2. Højesterets afgørelse

Højesteret konstaterer i første omgang, at momslovens dagældende § 45, stk. 4 - den nuværende § 37, stk. 7 - er en implementering af artikel 17, stk. 3, i sjette momsdirektiv, der nu er erstattet af momssystemdirektivets artikel 169, litra c.

Højesteret udlægger i denne forbindelse sin forståelse af de to centrale afgørelser fra EU-Domstolen - Credit Lyonnais og Morgan Stanley-afgørelserne - som er centrale for forståelsen af de nuværende artikler 169 og 174 i momssystemdirektivet, som fastsætter, hvilke transaktioner, der skal medregnes, når en virksomhed skal udregne sin pro rata-sats. Her henviser Højesteret, som de tidligere instanser, til at Domstolen ved Credit Lyonnais-afgørelsen har udtalt, at førnævnte bestemmelser skal fortolkes således, at et hovedsæde ikke kan medregne omsætning fra filialer i tredjelande, når hovedsædet skal udregne sin pro rata-sats. Dernæst henviser Højesteret til, at Morgan Stanley støtter op om dette udgangspunkt med en henvisning til, at Morgan Stanley-afgørelsen endvidere også udtaler, at baggrunden for dette resultat er, at der som minimum vil være en del af denne omsætning, som slet ingen tilknytning har til hovedetableringen.²¹³

Rigtigheden af Højesterets udlægning af Morgan Stanley-afgørelsen synes dog tvivlsom. Højesteret henviser til, at Morgan Stanley i præmis 51 og 52 konkluderer, at man ikke kan give en hovedetablering ret til at medregne omsætning fra en filial til udregningen af hovedetableringens pro rata-sats, eftersom mindst en del af filialens omsætning ikke vil have nogen tilknytning til hovedetableringen. Denne udlægning af Morgan Stanley kan dog ikke tiltrædes. Det fremgår ganske klart af Morgan Stanleys præmis 51, at Domstolen præsenterer, hvad den nåede frem til i Credit Lyonnais, og ønsker at fastlægge, hvordan resultatet i Morgan Stanley ikke strider med det tidligere resultat. Domstolen synes således ved præmis 51 i Morgan Stanley, ligesom i mange andre sager, meget gerne at ville henvise til tidligere afgørelser, og bekræfte at der er overensstemmelse mellem afgørelserne. Domstolen synes at forsøge at gøre det klart, at der i Credit Lyonnais ikke blev givet ret til fradrag, fordi der var tale om et spørgsmål, hvor Domstolen skulle tage stilling til muligheden for at medregne alt omsætning fra samtlige filialer indenfor en virksomhed, uden at der var blevet redegjort for sammenhængen med den genere-

²¹² U.2024.2596H, Sagsfremstillingen i Østre Landsrets dom 26. maj 2023 (11. afd.).

²¹³ U.2024.2596H.

rede omsætning i de enkelte filialer og de afholdte udgifter fra hovedetableringen. I denne situation mente Domstolen således, at der ville være en risiko for, at hovedetableringen ville få forøget sin ret til momsfradrag uberettiget. Domstolen udtaler hverken i præmis 51 eller 52, at dette også er tilfældet i Morgan Stanley. Det ligner derimod, at Domstolen udlægger resultatet i Credit Lyonnais netop for at præcisere, at det ikke er samme situation, som den er blevet forelagt i Morgan Stanley-sagen, og at den dermed godt kan nå frem til et andet resultat, uden at dette nødvendigvis er uoverensstemmende med den tidligere praksis fra Credit Lyonnais.

Domstolen synes i præmis 51 at lægge grundlaget for at forklare, hvorfor den afgørelse som den kommer frem til i Morgan Stanley ikke er i strid med Credit Lyonnais, eftersom der i denne sag var tale om, at virksomheden Credit Lyonnais ønskede en beregningsmodel, som gav denne ret til at medregne alt omsætning fra alle filialer i en samlet pro rata-sats for hele virksomheden, hvilket Domstolen afviste. Det ligner således, at Domstolen i denne afgørelse forsøger at understrege, at begge afgørelser godt kan være rigtige og ikke er modstridende, eftersom der i Credit Lyonnais var tale om et generelt spørgsmål til udregning af pro rata-sats, som ville medføre, at denne virksomhed ville få større momsfradrag, end denne var berettiget til, hvorimod der i Morgan Stanley er tale om et eksempel, hvor der er en så nær tilknytning mellem de afholdte udgifter i Frankrig og de transaktioner, som sker i Storbritannien, at det ville være et klart brud med neutralitetsprincippet, og dermed muligheden for at opnå de berettigede fradrag, hvis selskabet ikke fik ret til momsfradrag på de afholdte udgifter. Hvorvidt EU-Domstolen dernæst har ret i, at de to afgørelser ikke er modstridende, kan dog diskuteres, men det vil for nuværende ikke blive diskuteret yderligere i dette speciale.²¹⁴ Den forståelse, som Højesteret har af Morgan Stanley, kan dog ikke tiltrædes, og Højesteret synes endda at udlede noget af Morgan Stanley, som ikke synes at kunne udledes af denne.

Dette speciales forståelse af præmis 51 understøttes også af præmis 52 i Morgan Stanley, som netop nævner, at det ikke har været ønsket med Credit Lyonnais-afgørelsen, at afskære muligheden til fradrag for udgifter, som har en direkte og umiddelbar tilknytning til transaktioner, som udføres i en anden medlemsstat.²¹⁵

Det ligner derfor Højesteret, ligesom de tidligere instanser, tillægger Morgan Stanley-afgørelsen en betydning, som ikke umiddelbart synes at kunne læses ud af afgørelsen. Hvilken betydning både Morgan Stanley og Credit Lyonnais har i forbindelse med afgørelsen af den foreliggende sag, og hvilken værdi de burde tillægges i forbindelse med den foreliggende sag for Højesteret, kan diskuteres, og vil blive gennemgået straks nedenfor.

8.2.2.1. Flertallets udtalelse

Flertallet i Højesteret når, på baggrund af ovennævnte gennemgang af praksis fra EU-Domstolen, frem til, at selskabet ikke har ret til at medregne omsætningen fra den norske filial i hovedetableringens udregning af pro rata-sats. Flertallet lægger stor vægt på den argumentation, som også kom til udtryk i EU-Domstolens afgørelse i Credit Lyonnais, hvor det blev anset for en stor risiko, at hovedsædetableringen fik ret til momsfradrag i større omfang end denne egentligt var berettiget til. Højesteret udtalte derfor at:

“Det må lægges til grund, at medregning af omsætningen fra den norske filial ved beregningen af momsgodtgørelse for det danske hovedsædes momsbelagte transaktioner vil indebære,

²¹⁴ Se gennemgangen af Morgan Stanley i afsnit 5.1.3.

²¹⁵ C-165/17 Morgan Stanley, præmis 52.

at Codan Forsikring får godtgjort momsbelagte transaktioner, som Codan Forsikring har foretaget i Danmark, uanset at i hvert fald en del af disse transaktioner ikke har haft nogen forbindelse med den norske filials virksomhed.”²¹⁶

Denne begrundelse er således også den, som EU-Domstolen anvender til at afvise, at Credit Lyonnais kunne udregne hovedsædet pro rata-sats på baggrund af omsætningen fra alle dens filialer.²¹⁷ Det er dernæst også et princip, som Højesteret udleder af Morgan Stanley, selvom dette ikke synes at være i overensstemmelse med, hvad EU-Domstolen udtaler i Morgan Stanley. Det der, i hvert fald, kan udledes af Credit Lyonnais er således, at der ikke uden grundlag, for en tilknytning mellem de afholdte udgifter hos en etablering i en stat og den genererede omsætning hos en etablering i en anden stat, kan anvendes en global pro rata-sats for hele virksomheden, bare fordi der er tale om samme afgiftspligtige person. Spørgsmålet er således, om flertallet henviser til denne afgørelse og bruger denne begrundelse, fordi den mener, at det samme er tilfældet i den foreliggende sag for Højesteret. Det fremgår ikke klart, at dette skulle være grundlaget for at afvise, at hovedetableringen kan få momsfradrag for de afholdte udgifter, der er gået til at levere ydelser til den norske filial, men det kan være en begrundelse. Hvis flertallet altså ligger til grund, at der ikke har været denne tilstrækkelige tilknytning mellem de afholdte udgifter hos hovedetableringen i Danmark og den genererede omsætning hos den norske filial, som det var tilfældet i Morgan Stanley, kan det kritiseres, at dette ikke fremgår tydeligere.

I flertallets sidste bemærkning fremgår det også, at Skatteministeriet har anerkendt, at der ved fastlæggelsen af momsgodtgørelsen kan indgå et beløb, som svarer til de omkostninger, som selskabet har allokeret til den norske filial, som filialen har anvendt til at foretage transaktioner til tredjeparter i Norge. Det fremgår dog, at selskabet ikke har fremlagt dokumentation for i hvor vid en udstrækning, der er blevet allokeret omkostninger til Norge. Denne manglende dokumentation ligner den, som synes at have været afgørende for, at der ikke blev givet ret til momsfradrag i Credit Lyonnais.

Generaladvokatens forslag til afgørelse i både Credit Lyonnais og Morgan Stanley nævner, at en årsag til at der ikke blev givet ret til at medregne omsætningen fra filialerne i Credit Lyonnais var, at der ikke blev dokumenteret en tilknytning mellem den genererede omsætning i filialerne og de afholdte udgifter ved hovedetableringen.²¹⁸ Se hertil ovenfor i afsnit 5.1.2.2. Dette nævnes blot som en kort bemærkning i flertallets afgørelse, men dette havde således en afgørende betydning i EU-Domstolens afgørelse i Credit Lyonnais. Det kan derfor overvejes, om selskabet i denne sag havde fået lov til at foretage fradrag for udgifter i samme omfang, som blev givet i Morgan Stanley, såfremt selskabet havde fremlagt dokumentation for, at omkostningerne afholdt i hovedetableringen dannede grundlaget for de transaktioner, som blev gennemført i filialen. Dette resultat ville dog formentligt også være forkert, eftersom det resultat forudsætter, at der er tale om samme afgiftspligtige person, hvilket ikke er tilfældet i denne sag.

Denne begrundelse synes dog heller ikke, som den mest oplagt, eftersom flertallets afgørelse synes at være, at de slet ikke anerkender, at der har været transaktioner fra hovedsædet i Danmark til filialen i Norge, hvilket vil blive gennemgået nedenfor.

²¹⁶ U.2024.2596H, Højesterets begrundelse og resultat.

²¹⁷ C-388/11, Le Credit Lyonnais, præmis 38.

²¹⁸ C-165/17 Morgan Stanley, præmis 71 og C-388/11, Le Credit Lyonnais, præmis 68.

8.2.2.1.1. To afgiftspligtige personer?

Både Højesterets flertal såvel som mindretallet lægger til grund, at hovedetableringen og den norske filial er to forskellige afgiftspligtige personer. Som gennemgået ovenfor i afsnit 4.1. er udgangspunktet, at to etableringer, der er en del af samme civilretlige retssubjekt, også vil være samme afgiftspligtige person. Der er dog undtagelser til dette udgangspunkt, som også er gennemgået ovenfor, hvorfor Højesterets konklusion om, at der foreligger to afgiftspligtige personer, synes at være i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis.²¹⁹ Højesteret begrundet dog ikke, hvorfor der foreligger et tilfælde med to afgiftspligtige personer, selvom begge etableringer er en del af samme civilretlige retssubjekt.

Både i landsskatteretten og i landsretten behandles spørgsmålet om, hvorvidt der er tale om en eller to afgiftspligtige personer, så mens det kun berøres kort af Højesteret, kan disse afgørelser bidrage til forståelse af, hvorfor Højesteret i dette tilfælde lægger til grund, at der er tale om to afgiftspligtige personer. I begge disse instanser bliver det konkluderet, at der er tale om to afgiftspligtige personer. Dette synes umiddelbart at være i strid med det tidligere gennemgæede enhedsbegreb, som siger, at udgangspunktet er, at når to etableringer er en del af samme civilretlige person, så er udgangspunktet også, at de er en del af samme afgiftspligtige person. Dette begreb blev bekræftet ved FCE Bank-afgørelsen, som konkluderede, at et essentielt moment til vurderingen af, hvorvidt der var tale om en eller to afgiftspligtige personer, er hvorvidt filialens drift er økonomisk selvstændig, og om filialen selv bærer risikoen for den drift, den udøver. Når Højesteret kommer frem til et andet resultat i denne sag, er dette dog ikke grundlaget for afvigelsen, men derimod det faktum at det danske hovedsæde er en del af en momsgruppe, hvorfor hovedsædet og den norske filial ikke kan være den samme afgiftspligtige person. Som begrundelser herfor, henviser Landsskatteretten blandt andet til EU-Domstolens afgørelse i C-7/13, Skandia America, som også tidligere er analyseret i denne opgave. EU-Domstolen når i denne sag frem til, at levering af tjenesteydelser fra virksomhedens hovedsæde i USA til dens filial i Sverige er momspligtige, idet den svenske filial var medlem af en momsgruppe i Sverige med andre virksomheder. Domstolen fastslog på baggrund heraf, at de leverede ydelser skulle anses som leveret til momsgruppen. Landsskatteretten finder således sin begrundelse i, at det danske hovedsæde er del af en momsgruppe i Danmark, hvorfor de på baggrund heraf ikke kan udgøre den samme afgiftspligtige person som deres norske filial. EU-Domstolen forholder sig dog også til sin tidligere praksis fra FCE Bank i sin afgørelse af Skandia-sagen, men når frem til at den svenske filial, trods det at den hverken opererer selvstændigt eller bærer den økonomiske risiko, ikke kan betragtes som samme afgiftspligtige person som hovedsædet i USA. Med henvisning til denne praksis, synes det således forståeligt, at Landsskatteretten ikke tillægger FCE-Bank meget betydning, idet kriterierne herfra ikke blev tillagt nogen vægt i Skandia.

Yderligere henvises til Domstolens afgørelse i C-812/19, Danske Bank vedrørende et dansk hovedkontor og en svensk filial. Det danske hovedsæde var en del af en momsgruppe, og Domstolen fastslår indledningsvist i præmis 25, at retsvirkningerne af at deltage i en momsgruppe oprettet på baggrund af momssystemdirektivets artikel 11 er, at gruppen danner én afgiftspligtig person. Derudover fastslår Domstolen, at når momsgruppens medlemmer bliver en del af momsgruppen, så anses momsgruppen som sin egen afgiftspligtige person, hvilket også betyder, at de enkelte etableringer ikke længere anses som selvstændige afgiftspligtige personer. Dernæst fastslås det i præmis 30, at fordi Danske Banks hovedetablering indgår i en dansk

²¹⁹ Se hertil både C-7/13, Skandia America og C-812/19, Danske Bank afgørelserne.

momsgruppe og derfor skal anses som én og samme afgiftspligtig person som de øvrige medlemmer af denne momsgruppe, kan denne ikke være en del af samme afgiftspligtige person, som den svenske filial. Domstolens afgørelse i Danske Bank bekræfter således, at principperne fra Skandia også finder anvendelse i de situationer, hvor det er hovedsædet som er en del af en momsgruppe, idet der i præmis 25 henvises direkte til præmis 28 og 29 i Skandia.

Højesterets konklusion vedrørende, at der er tale om to afgiftspligtige personer kan således støttes af EU-Domstolens praksis, både ved C-7/13 Skandia og C-812/19 Danske Bank, som begge fastslår, at fordi den ene etablering er en del af en momsgruppe, så kan hovedetablering og filialen ikke anses som værende en del af samme afgiftspligtige person, uanset om filialen så fortsat er økonomiske afhængig af hovedetableringen. Den danske hovedetablerings deltagelse i en momsgruppe efter momssystemdirektivets artikel 11, medfører således, at momsgruppen betragtes som én selvstændig afgiftspligtig person, med den følge at hovedetableringen i Danmark og den norske filial, trods den økonomiske afhængighed mellem parterne, skal vurderes som to forskellige afgiftspligtige personer. Det følger desuden af momslovens § 47, stk. 4, 4. pkt., at fællesregistrering i en momsgruppe kun kan ske mellem selskaber som er etableret her i landet, hvilket også må forstås som en afgrænsning af at en momsgruppe ikke vil omfatte de dele af en virksomhed, som i form af faste forretningssteder er etableret uden for Danmark.²²⁰

Det kan derfor diskuteres, hvorvidt Credit Lyonnais og Morgan Stanley er relevante at diskutere i denne sammenhæng. Resultatet af disse afgørelser bliver først relevante, når man som virksomhed har en tilstedeværelse i flere lande, og der er tale om samme afgiftspligtige person, og eftersom dette ikke er tilfældet, kan det overvejes, hvorfor disse afgørelser, især af flertallet, fylder så stor en del af argumentationen for resultatet. Det står altså ikke særlig klart i Højesterets argumentation, og især ikke flertallets, hvorfor disse afgørelser er relevante, når der er tale om to forskellige situationer, hvilket må anses som kritisabelt.

8.2.2.1.2. Konklusion på flertallet

Flertallet synes at konkludere, at der ikke kan gives ret til at medregne omsætningen fra filialen i Norge til udregningen af hovedetableringen i Danmarks pro rata-sats. Dette medfører også det resultat, at der ikke gives ret til momsfradrag for de afholdte udgifter i Danmark, som anvendes til at skabe omsætning hos etableringen i Norge. Baggrunden for dette resultat synes at være, at flertallet ikke anerkender, at der er sket transaktioner fra Danmark til Norge i forbindelse med forsikringsvirksomheden i Norge, men derimod udelukkende ser på, hvad der er sket i filiallandet. Flertallet lægger således til grund, at forsikringsselskabets danske hovedsæde ville opnå mere fradrag, end dette var berettiget til, hvis omsætningen fra den norske filial blev medregnet til hovedsædet udregning af en pro rata-sats.

Dernæst synes flertallet ved sit resultat at lægge stor vægt på både Credit Lyonnais og Morgan Stanley-afgørelserne. Det kan dog undres, hvorfor flertallet lægger så stor vægt på disse afgørelser, eftersom der i disse afgørelser er tale om samme afgiftspligtige personer, hvorfor udgangspunktet er, at der er tale om interne transaktioner, og at disse betragtes som nulliteter, jf. ovenfor i afsnit 4.1. I denne sag for Højesteret konstaterer domstolen hurtigt, at der foreligger to afgiftspligtige personer, men behandler dernæst situationen, som om der er tale om én afgiftspligtig person. Når der er tale om to afgiftspligtige personer, er der heller ikke tale længere om interne transaktioner.

²²⁰ Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). Momsretten. (1 udg.), side 87.

Hele grundlaget for flertallets afgørelse synes således at være, at flertallet ikke accepterer præmissen om, at der skulle være leveret ydelser fra hovedetableringen til filialen, hvorfor hovedetableringen ikke kan medregne filialens omsætning til udregningen af sin pro rata-sats, og dermed ikke få et momsfradrag.

8.2.2.2. Mindretallets afgørelse

Mindretallet i Højesteret vælger en lidt anderledes tilgang til sagen, end flertallet gør. Mindretallet gør først og fremmest gældende, at den dagældende momslovs § 45, stk. 4, bestemmer, at en virksomhed har ret til momsgodtgørelse for de transaktioner, som går til modtagere uden for EU - det som svarer til momsfradrag efter den nuværende momslovs § 37, stk. 7. Dernæst tilslutter mindretallet sig flertallets holdning til, at der er tale om to afgiftspligtige personer. Herfra afviger mindretallets afgørelse dog fra flertallets.

Der hvor flertallet og mindretallet i første omgang er uenige, er vedrørende betydningen af de leverancer, som hovedetableringen leverer til filialen. Her siger mindretallet, hvordan:

“Hovedsædet må i momsmæssig henseende anses for at have leveret ydelser til filialen i form af bl.a. aktuarvirksomhed, som var en forudsætning for, at filialen i hvert enkelt tilfælde kunne indgå en forsikringsaftale med en kunde i Norge.” (vores understregning)

Mindretallet er således af den opfattelse, at de ydelser, som det danske hovedsæde har leveret til den norske filial, har været en forudsætning for, at den norske filial kunne udføre sin virksomhed. Dette synes at være i kontrast til flertallets holdning til filialens transaktioner. Flertallet siger derimod at:

“Den virksomhed, der bestod i, at der fra filialen blev tegnet forsikringer med kunder i Norge, skal derfor ved anvendelsen af momslovens dagældende § 45, stk. 4, anses for udøvet fra Norge, jf. EU-Domstolens praksis omtalt ovenfor.”

Når man sammenligner disse to udlægninger af filialens omsætning, synes der altså at være en tydelig forskel. Flertallet synes ikke at acceptere præmissen om, at filialens omsætning bliver skabt på baggrund af leverede ydelser fra hovedetableringen, men ser derimod udelukkende på, hvad der sker indenfor filiallandets grænser. De ser således bort fra de ydelser, der bliver leveret fra hovedsædelandet, men lægger derimod vægt på territorialprincippet, som man også så var tilfældet i Credit Lyonnais, og som flertallet især læner sig op ad. Det ligner, at flertallet ikke anerkender de interne transaktioner, der er sket mellem det danske hovedsæde og den norske filial, hvorimod disse anses som essentielle af mindretallet. Se hertil nedenfor, hvor udfordringerne ved transaktionerne mellem de to etableringer uddybes. De leverede ydelser fra det danske hovedsæde til filialen i Norge behandles dernæst ikke yderligere af flertallet.

Flertallet lægger sig, som nævnt, meget op ad det resultat, som EU-Domstolen nåede frem til i Credit Lyonnais. Dette til trods for, at der er tale om to meget forskellige situationer, eftersom der i Credit Lyonnais er tale om en hovedetablering og en filial, der er en del af samme afgiftspligtige person.²²¹ Dette er, som både flertallet og mindretallet når frem til, ikke tilfældet i sagen for Højesteret, eftersom den danske hovedetablering er en del af en momsgruppe.²²²

²²¹ C-388/11, Le Credit Lyonnais, præmis 34.

²²² Resultat af C-7/13, Skandia America og C-812/19, Danske Bank.

Mindretallet går dernæst videre og siger, at eftersom der leveres til en filial, som ikke er en del af samme afgiftspligtige person, må det dermed også konkluderes, at det danske hovedsæde har leveret forsikringsydelser til modtagere uden for EU hver gang, at den norske filial har indgået en aftale med en kunde i Norge. Det konstateres dermed, at transaktionerne fra det danske hovedsæde til filialen i Norge ikke er interne transaktioner, eftersom der foreligger to afgiftspligtige personer. Mindretallet laver dernæst den kobling, at fordi den norske filial ikke har kunne udføre sine transaktioner til tredjeparter i Norge uden ydelserne fra det danske hovedsæde, må leveringen af forsikringsaftalerne også anses for indgået af det danske hovedsæde. Eftersom dette er tilfældet, forholder mindretallet sig i mindre grad end flertallet til, om hovedetableringen kan medregne omsætningen fra den norske filial i hovedsædets udregning af dens pro rata-sats, eftersom der altså ikke er tale om samme afgiftspligtige person, hvilket må være en forudsætning for, at medregning af filialens omsætning overhovedet kan overvejes. I stedet lægger mindretallet således meget kraftigt op til, at der i momslovens § 37, stk. 7, eller den dagældende § 45, stk. 4, er hjemmel til fradrag for momsen på de afholdte udgifter til transaktionerne, der medfører omsætningen i Norge og Danmark, eftersom denne blandt andet skriver, at det danske hovedkontor *“må derfor anses for at have leveret en forsikringsydelse til en aftager uden for EU, hver gang den norske filial har indgået en forsikringsaftale”*.²²³

Det faktum, at hovedetableringen er en del af en momsgruppe får en stor betydning for, hvad retsgrundlaget er for en potentiel ret til fradrag. Mindretallet mener altså at momslovens § 37, stk. 7 selv kan “bære” fradragsretten, fordi der er tale om to etableringer, der også er to forskellige afgiftspligtige personer, og der dermed foreligger levering mod vederlag ved hver enkelt transaktion.

8.2.3. Momsgruppens betydning

Som det fremgår af gennemgangen ovenfor, synes hverken flertallet eller mindretallet at forklare, hvad indflydelse det har, at det danske hovedsæde er en del af en momsgruppe. De konstaterer derimod blot, at der er tale om to selvstændige afgiftspligtige personer, hvilket må udledes af de førnævnte domme fra EU-Domstolen, som slår fast, at når en etablering er en del af en momsgruppe i en stat, så er denne momsgruppe én afgiftspligtig person, og denne kan ikke også være en del af samme afgiftspligtige person, som en etablering i en anden stat. Til trods for at der er tale om to afgiftspligtige personer, synes flertallets afgørelse i høj grad at læne sig op ad praksis fra Le Credit Lyonnais, formentligt fordi selskabets primære påstand går på, hvorvidt de kan inddrage omsætningen fra filialen i Norge. Flertallet læner sig således op ad en afgørelse fra EU-Domstolen, som omhandler en anden situation, end den der er forelagt dem i denne sag. Flertallets afgørelse synes at konkludere, at der er tale om to afgiftspligtige personer, for dernæst at behandle situationen, som om der fortsat er tale om én afgiftspligtig person, som det var tilfældet i Le Credit Lyonnais. Grundlaget for denne antagelse er, at flertallet behandler, om der kan medregnes omsætningen fra den norske filial til udregningen af det danske hovedsædes momsgodtgørelse, hvilket ikke kan lade sig gøre, eftersom en betingelse for at omsætning fra en filial kan medregnes i hovedsædet pro rata-sats må være, at der er tale om samme afgiftspligtige person. Resultatet af, at der er tale om to afgiftspligtige personer, som det fremgår af EU-Domstolens afgørelse i Skandia, er således at transaktioner mellem disse to subjekter, rent momsretligt, må sidestilles med transaktioner med tredjemand. Derfor bliver eventuelle transaktioner mellem Selskabet og den norske filial relevante i en momsretlig kontekst.

²²³ U.2024.2596H, mindretallets udtalelse.

Eftersom der er tale om to afgiftspligtige personer, må disse transaktioner derfor sidestilles med leverancer til et tredjeland uden en etablering i dette land, som gennemgås i afsnit 6. Dernæst er der tale om momsfritagne transaktioner, eftersom der er tale om levering af forsikringsydelser.²²⁴ Derfor skal der ikke pålægges moms på eventuelle transaktioner fra Selskabet til filialen i tredjelandet.

Uanset at der er tale om momsfritagne transaktioner, er transaktionerne dog fortsat relevante i en momsretlig kontekst. Som det følger af sagen og også er gennemgået ovenfor, følger det af momslovens § 37, stk. 7, samt den dagældende § 45, stk. 4, at der er fradrag/godtgørelse for købsmomsen på udgifter til blandt andet leverancer omfattet af § 13, stk. 1, nr. 10, når disse leveres til aftagere uden for EU.

I den konkrete sag vil Selskabet således kunne få godtgørelse for købsmomsen på de varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for dens leverancer til den norske filial. Det følger af mindretallets bemærkninger, at Selskabet ikke har godtgjort, at de har foretaget momspligtige erhvervelser udelukkende med henblik på levering af ydelser til den norske filial. Derfor mener mindretallet, at Selskabet har ret til en forholdsmæssig godtgørelse for disse udgifter. Dette forholdsmæssige fradrag skal således fastsættes efter pro rata-reglen, i den dagældende artikel 17, stk. 5 i det sjette momsdirektiv.²²⁵ Der skal i denne forbindelse altså ikke medregnes hele Selskabets samlede momsudgifter, men derimod kun den moms på varer og ydelser, som er blevet benyttet til transaktioner til salg af forsikringer i Norge og i Danmark, som det også anføres i førnævnte bestemmelse.^{226 227}

8.2.4. Retsfølge af mindretallets resultat

Som det formentligt er kommet til udtryk af ovennævnte, er dette speciale af den holdning, at mindretallets resultat kommer tættest på den praksis, som EU-Domstolen har lagt i forhold til retten til momsfradrag i filialstrukturer. Herunder de grundlæggende momsretlige principper, hvor især neutralitetsprincippet er af særlig vigtig karakter.

I denne forbindelse kan man overveje, hvad forskellen på retten til momsfradrag er, når en af etableringerne er en del af en momsgruppe, og der derfor er tale om to afgiftspligtige personer, kontra når der er tale om én afgiftspligtig person, hvis mindretallets linje følges. Som gennemgået i forbindelse med Morgan Stanley-afgørelsen, hvor begge etableringer er en del af samme momspligtige person, er retsstillingen vedrørende retten til momsfradrag, når en virksomhed afholder udgifter hos en etablering i én stat, og dernæst anvender disse udgifter til at udføre transaktioner af en etablering i en anden stat den, at der skal udregnes en separat pro rata-sats, som kun medregner omsætningen på baggrund af disse afholdte udgifter, uanset om omsætningen skabes i stat A eller stat B. Til sammenligning skriver mindretallet, at

“Codan Forsikring har derfor alene ret til godtgørelse efter pro rata-reglen i artikel 17, stk. 5, for en forholdsmæssig andel af de momspligtige erhvervelser, der er benyttet såvel til transaktioner, der vedrører salg af forsikringer i Norge, som til transaktioner, der vedrører salg af forsikringer i Danmark.”

²²⁴ Momslovens § 13, stk. 1, nr. 10.

²²⁵ Svarende til momssystemdirektivets artikel 173.

²²⁶ Sjette momsdirektiv, artikel 17, stk. 5 samt momssystemdirektivets artikel 173, stk. 1.

²²⁷ U.2024.2596H, mindretallets udtalelse.

Mindretallets udlægning af retten til momsfradrag læner sig således meget op ad den ret til fradrag, som en virksomhed med flere etableringer, der er en del af samme afgiftspligtige person, har. Det ligner, at når der er tale om transaktioner, der i Danmark er omfattet af momslovens § 37, stk. 7, eller for virksomheder i andre stater, den tilsvarende bestemmelse til momssystemdirektivets artikel 169, litra c, så er det i forhold til retten til momsfradrag underordnet, om der er tale om en eller to afgiftspligtige personer. Retsgrundlaget for fradraget vil således være forskelligt, men resultatet vil dog være det samme.

Resultatet kan dog ikke formodes at være det samme, hvis der er tale om tilfælde, hvor begge etableringer er etableret indenfor EU, eftersom der i disse tilfælde ikke gives ret til momsfradrag, da momslovens § 37, stk. 7, eller momssystemdirektivets artikel 169, litra c, kun finder anvendelse på transaktioner, hvor modtageren er etableret udenfor EU. I disse tilfælde vil det altså være afgørende, hvilke transaktioner, der er tale om, eftersom der naturligvis også indenfor EU er ret til momsfradrag efter de almindelige regler i momssystemdirektivets artikel 168 eller momslovens § 37, stk. 1. Hvis der derimod er tale om transaktioner, der er omfattet af momslovens § 13, og dermed fritaget for moms, så vil der altså ikke være ret til momsfradrag, hvis begge etableringer indenfor samme afgiftspligtige person, er etableret indenfor EU.

Dette medfører derfor, at det har en stor betydning for virksomheder i filialstrukturer, der kun har etableringer indenfor EU, hvorvidt de forskellige etableringer anses som én eller flere afgiftspligtige personer, f.eks. som følge af, at en eller flere er en del af en momsgruppe. Retten til momsfradrag indenfor filialstrukturer, som den bliver præsenteret i Morgan Stanley, er altså under forudsætning af, at etableringerne er en del af samme momsgruppe, fordi det må være en forudsætning for at udregne en fælles pro rata-sats, at etableringen er en del af samme afgiftspligtige person.²²⁸

8.2.4. Udfordringerne ved interne transaktioner

Der er flere udfordringer i forbindelse med ovennævnte. Når der, som netop anført, vil være fradrag i tilfælde af at der sker transaktioner mellem Selskabet og filialen, er det afgørende naturligvis at fastlægge, hvorvidt der foreligger transaktioner i en momsretlig forstand. Der skal ikke i dette speciale ske en dybdegående analyse af, hvornår der foreligger transaktioner, men for at kunne nå en forståelse af hvordan problemstillingen i Højesteretsdommen muligvis kunne være afgjort, såfremt selskabet havde procederet på dette, er det relevant kort at gennemgå reglerne herfor.

Det følger af momslovens § 4, at der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag. Uanset at der i den konkrete sag er tale om momsfritagne ydelser efter § 13, stk. 1, nr. 10, er det afgørende ved vurderingen af om der foreligger en transaktion mellem et hovedsæde og en filial, som kan fordre et momsfradrag, om der foreligger en levering af en vare eller ydelser mod et vederlag. Det følger af fast praksis fra EU-Domstolen, at en transaktion udelukkende anses som levering mod vederlag, såfremt der foreligger en direkte sammenhæng mellem den

²²⁸ Phillipe Gamito argumenterer dog i EC Tax Review, Morgan Stanley Judgment: The Emergence of Transnational VAT Pro Rata Calculations, for, at resultatet ville være blevet det samme i Morgan Stanley, selvom hovedetableringen havde været en del af en momsgruppe, fordi der i denne situation var tale om en særlig situation for Sverige. Denne udtalelse er dog afsagt før C-812/19, Danske Bank, som bekræftede C-7/13, Skandia America.

enkelte leverance og vederlaget.²²⁹ Dette kan være en udfordring i situationer som i den nærværende sag for Højesteret, hvor transaktionen sker mellem to parter, som trods det, at de er selvstændige afgiftspligtige personer, fortsat er del af samme virksomhed, hvorfor der ofte ikke sker en direkte afregning mellem parterne i form af en faktura eller lignende. Det kan derfor i situationer som disse bliver svært for parterne at dokumentere, at der reelt sker levering af ydelser mod vederlag og særligt at der eksisterer den nødvendige direkte sammenhæng mellem leverance og vederlag.

I de tilfælde hvor det kan konstateres, at der foreligger en transaktion, er det yderligere en udfordring at fastlægge størrelsen af vederlaget, i forbindelse med opgørelsen af den forholdsmæssige fradragsret. Når transaktioner sker mellem to parter, som er uafhængige af hinanden og transaktionen således sker på det frie marked, reguleres priser og vilkår af markedskræfterne, idet parterne vil have modstridende interesser. Når der derimod er tale om to interesseforbundne parter, vil disse markedskræfter ikke være i spil, og der er derfor ikke samme sikkerhed for at transaktionerne sker på markedsvilkår. Denne problemstilling kendes også fra Transfer Pricing og hvordan vederlaget mellem forbundne parter kan fastlægges, vil ikke blive gennemgået yderligere her, idet det alene er afgørende at bemærke, at der kan opstå udfordringer i forbindelse med denne opgørelse. For en nærmere redegørelse af fastsættelsen af priser mellem interesseforbundne parter, henvises til Jens Wittendorff i Transfer Pricing²³⁰ samt til OECD Transfer Pricing Guidelines.²³¹

På baggrund af ovennævnte problemer ved interne transaktioner, kan det overvejes, om baggrunden for flertallets afgørelse derfor er, at de ikke mener, at det er blevet godtgjort, at der er sket levering af ydelser fra hovedetableringen til filialen i Norge, hvorimod mindretallet formentlig ligger til grund, at disse transaktioner må have været der, for ellers kunne filialen ikke lykkes med at skabe en omsætning. Spørgsmålet bliver derfor, om der er leverancer fra den ene etablering til den anden, hvilket kan være ganske vanskeligt at besvare, eftersom der ikke vil være fakturering i disse tilfælde, da man ikke fakturerer sig selv. Svaret på, hvornår der foreligger leverancer fra en etablering til en anden, er et af de spørgsmål, som EU-Domstolen ikke tager særlig stilling til i hverken Skandia eller i Danske Bank-afgørelserne, hvorfor det heller ikke skal besvares i dette speciale, da det ligger udenfor rammerne af dette. Det kan dog konkluderes, at afgørelsen af, om der foreligger disse leverancer eller ej er ganske essentiel.

8.2.5. - Hvordan løser Højesteret problemstillingen og hvilken betydning får det?

I Højesteretsdommen synes flertallet ikke at forholde sig til, hvorvidt der eventuelt foreligger interne transaktioner mellem Selskabet og filialen, og derfor naturligvis heller ikke hvordan disse eventuelt skal behandles. Som gennemgået ovenfor i afsnit 8.2.2.2, synes mindretallet at tale ind i at der foreligger transaktioner mellem Selskabet og filialen i Norge og den momsretlige betydning heraf. Mindretallet siger, at hovedsædet i momsmæssig henseende må anses for at have leveret ydelser til filialen, samt at der i den konkrete sag er *“udøvet økonomisk virksomhed i Danmark, der har dannet grundlag for leverancerne til den norske filial, og at sagen angår godtgørelse som følge af hovedsædets momspligtige erhvervelser med henblik på disse leverancer”*.²³² Mindretallet når desuden frem til, at parterne fejlagtigt har medtaget Selskabets

²²⁹ C-16/93, R.J. Tolsma samt C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA.

²³⁰ Wittendorff, J. (2022). *Transfer Pricing*. (4. udg.).

²³¹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022

²³² U.2024.2596H, mindretallets udtalelse.

samlede momsudgifter og ikke blot de udgifter som er benyttet til transaktioner, som både vedrører salg i Norge og salg af forsikringer i Danmark. Mindretallet mener på baggrund heraf, som flertallet, at denne opgørelse vil medføre at selskabet får godtgjort momsbelagte transaktioner, hvoraf en del af dem ikke har haft forbindelse til den norske filials virksomhed.

Såfremt selskabet havde nedlagt påstand om godtgørelse for de generelle omkostninger, som vedrørte transaktioner med forbindelse til både den norske filial og salget af forsikringer i Danmark, synes mindretallet således meget vel at have kunnet finde dette som værende det rigtige resultat. Idet Selskabet ikke har nedlagt påstand herom, og idet flertallet ikke i nogen væsentlig grad forholder sig til behandlingen af interne transaktioner mellem Selskabet og den norske filial, er spørgsmålet, hvad dette betyder for dommens præjudikatværdi.

Dommens præjudikatværdi må i hvert fald for så vidt angår behandlingen af interne transaktioner mellem to etableringer i samme virksomhed, men som udgør hver sin afgiftspligtige person nok diskuteres. Flertallet tager ikke tilstrækkelig stilling til det, og mindretallet synes begrænset af parternes påstande. Derfor synes dommens præjudikatværdi på dette område at være meget begrænset, måske endda til kun at kunne bruges til den konkrete sag. Dommen efterlader således en vis tvivl om, hvorvidt resultatet muligvis kunne være blevet et andet, hvis Selskabet havde nedlagt påstand om fradrag efter momslovens § 37, stk. 7, for transaktionerne til filialen i Norge.

8.3. Konklusion

Det kan på baggrund af ovenstående gennemgang og analyse konkluderes, at de europæiske momsregler vedrørende fradragsret er implementeret i dansk ret ved primært momslovens § 37 og 38, mens momsfritagelserne følger af momslovens § 13. Det kan yderligere konkluderes, at der også i den danske Højesteret er taget stilling til nogle af problemstillingerne omkring behandlingen af fradragsretten, når virksomheder har valgt at indrette sig i en filialstruktur. Dette skete i U.2024.2596 H, som dette speciale ovenfor har analyseret. Højesteret inddrog her i høj grad EU-Domstolens afgørelse i Le Credit Lyonnais og også afgørelsen i Morgan Stanley, selvom de på nogle punkter synes at tillægge EU-Domstolens udtalelser i Morgan Stanley en anden betydning end i hver fald dette speciale tillægger dem. Dernæst kan dette speciale ikke tiltræde den vægt som, især flertallet i, Højesteret tillægger afgørelserne fra EU-Domstolen i Le Credit Lyonnais og Morgan Stanley. Højesteret når frem til, at det danske hovedsæde og den norske filial er to separate afgiftspligtige personer i tråd med tidligere berørte afgørelser Skandia America og Danske Bank, hvorfor der ikke foreligger samme situation, som i Credit Lyonnais og Morgan Stanley, men alligevel behandler flertallet den foreliggende situation, som var den magen til disse sager. Idet der er tale om to afgiftspligtige personer, synes sagen nærmere at skulle omhandle de transaktioner, der sker mellem momsgruppen i Danmark og den norske filial, og om det kan anerkendes, at der sker transaktioner mellem etableringerne. Det store fokus, som flertallet har på Le Credit Lyonnais og Morgan Stanley og hvorvidt det danske hovedsæde kan medregne omsætning fra sin norske filial i opgørelsen af sin pro rata-sats, synes således at være en smule uforståelig med tanke på der er tale om to afgiftspligtige personer, og at der derfor ikke kan udregnes en samlet pro rata-sats. Det havde derfor muligvis været mere nærliggende at fokusere på transaktionerne mellem parterne, men det kan tænkes, at Domstolen har følt sig begrænset af parternes påstande.

På baggrund heraf synes præjudikatværdien af dommen fra Højesteret heller ikke stærk. Præjudikatværdien kan vurderes ud fra to forskellige situationer. Uanset at dette speciale stiller sig undrende over, at flertallet i Højesteret fokuserer på retten til at inddrage omsætning fra filialer,

må Domstolens synes at situationen, hvor der er tale om to afgiftspligtige personer skal behandles ligesom det tilfælde, at der foreligger én afgiftspligtig person. En vurdering, som dette speciale ikke bakker op om. Præjudikatværdien vedrørende dette synes derfor ikke stærk, men det er en afgørelse afsagt af Højesteret, hvilket må tillægges en betydning. Her skal det dog igen gentages, at dette speciale mener, at Højesteret har en problematisk anvendelse af særligt EU-Domstolens afgørelse i Morgan Stanley, hvilket på sigt kan føre til en udvikling i dansk retspraksis, med udgangspunkt i flertallets udtalelser, som kan bevæge sig væk fra dette speciales forståelse af praksis fra EU-Domstolen. Det skal i den forbindelse blive yderst interessant at se fremtidige nationale afgørelser, som inddrager både Le Credit Lyonnais og Morgan Stanley, men i særligt høj grad også fremtidige sager fra EU-Domstolen. Hvis der derimod vurderes på præjudikatværdien for lignende sager, hvor der er tale om to afgiftspligtige personer, synes præjudikatværdien derimod at være begrænset. Behandlingen af transaktionerne mellem enhederne bliver berørt en smule i mindretallets udtalelse, men synes begrænset af de nedlagte påstande.

Samlet må det konkluderes, at uanset at momssystemdirektivet er implementeret i Danmark og fradragsretten er blevet behandlet ved den øverste danske domstol, så synes retsstillingen ikke helt afklaret. Denne usikkerhed synes således ikke afklaret ved den centrale afgørelse for Højesteret, hvor dette speciales synspunkt er, at mindretallet er tættest på den praksis, som EU-Domstolen har anlagt.

9. Konklusion

Specialet ønskede i overensstemmelse med indledningen at besvare, hvilken ret til momsfradrag virksomheder, der er indrettet i en filialstruktur, har. Resultatet af den juridiske analyse illustrerer, at der er mange tilfælde, hvor retsstillingen vedrørende virksomheder, der er indrettet i en filialstruktur, fortsat er uklar og yderst kompleks. En nærmere besvarelse af retten til momsfradrag er dog af væsentlig betydning for virksomhederne, henset til den store økonomiske betydning som fradragsretten har.

Dette speciale har konkluderet, at retsstillingen er klar ved tilfælde hvor en virksomhed kun er etableret i en stat, og dernæst leverer til andre stater. Virksomhederne har i disse tilfælde ret til fradrag for de udgifter de afholder i etableringsstaten, som anvendes til transaktioner der leveres i andre stater, og omsætningen fra disse transaktioner indregnes ved beregningen af virksomhedernes pro rata-sats i etableringsstaten. Herudover er det i dette speciale konkluderet, at såfremt leveringen sker uden for EU, og fortsat uden en etablering, følger det af momssystemdirektivet artikel 146, stk. 1, litra a, at der ikke pålægges moms ved levering af varer, mens der også ved ydelser gælder, at disse som det klare udgangspunkt er fritaget for moms ved levering ud af EU. For varer og ydelser som i deres karakter er momspligtige, er der fortsat fradrag herfor uanset at leveringsstedet er uden for EU og transaktionerne derfor ikke pålægges moms.²³³ Herudover følger det af momssystemdirektivet, at der ved visse ydelser ud af EU, som ellers i deres karakter er momsfritagne ydelser, er fradrag,²³⁴ mens omsætningen herfra ligeledes medregnes ved beregningen af pro rata-satsen.²³⁵

²³³ Momslovens § 37, stk. 1: "herunder leverancer udført i udlandet".

²³⁴ IBID, artikel 169, litra c.

²³⁵ IBID, artikel 174, stk. 1, litra a.

Retsstillingen vedrørende aktivitet i en stat, hvor man ikke er etableret, synes således klar. Der foreligger dog fortsat en usikkerhed, når en virksomhed har etableringer i flere stater. For at afklare retsstillingen vedrørende fradragsretten er det dog afgørende først at få afklaret, om de etableringer, der foretager transaktioner med hinanden, er en del af samme afgiftspligtige person eller der foreligger to afgiftspligtige personer. Til afklaringen er dette spørgsmål afsagde EU-Domstolen i første omgang C-210/04, FCE Bank, som bekræftede det enhedsprincip, som siger at to etableringer, der er en del af samme civilretlige retssubjekt som udgangspunkt også er en del af samme afgiftspligtig person.²³⁶ Modifikationerne fra dette udgangspunkt kommer især til udtryk i C-7/13, Skandia America, og C-812/19 Danske Bank, som konkluderer, at en momsgruppe er sin egen afgiftspligtige person med den følge, at den etablering, der er en del af momsgruppen ikke kan være en del af samme afgiftspligtige person, som en etablering i en anden stat.

FCE Bank behandlede også, hvordan transaktioner indenfor samme afgiftspligtige person skal behandles. Afgørelsen konkluderede at disse interne transaktioner skulle anses som nulliteter, hvilket medfører at det er den endelige transaktion fra en etablering indenfor den afgiftspligtige person, uanset land, til en tredjepart, der afgør, om der er fradrag på købsmomsen, på de udgifter, der har relateret sig til den udgående transaktion.

Modsæt er der ikke tale om disse interne transaktioner, når der foreligger det tilfælde, hvor flere etableringer anses som flere afgiftspligtige personer, f.eks. som følge af, at en af etableringerne er en del af en momsgruppe. Her bliver transaktionerne mellem etableringerne anset som levering mod vederlag, hvorfor det er transaktionen mellem etableringerne, der afgør, om der er ret til fradrag på købsmomsen for udgifterne, der relaterer sig til transaktionen. Denne sondring mellem interne og almindelige transaktioner er derfor essentiel.

Retsstillingen for momsfradraget for en virksomhed i en filialstruktur, hvor etableringerne anses som én afgiftspligtig person er dernæst blevet behandlet i C-388/11, Credit Lyonnais, som konkluderede, at fordi en filial og en hovedetablering er en del af samme afgiftspligtige person, betyder det ikke nødvendigvis at omsætning fra filialen skal medregnes i hovedetableringens udregning af sin pro rata-sats. Domstolen valgte derimod en territorial tilgang til spørgsmålet om fradragsretten og synes at mene, at det ikke var godtgjort, at der var sket transaktioner fra hovedetableringen til filialerne, hvorfor filialernes omsætning ikke kunne medregnes til hovedetableringens udregning af sin pro rata-sats. Territorialprincippet synes således vægtet over neutralitetsprincippet i Domstolens resultat i Credit Lyonnais. Credit Lyonnais synes derved i nogen grad at have udhulet enhedsprincippet. I C-165/17, Morgan Stanley, hvor hovedetableringen og filialen også var en del af samme afgiftspligtige person, blev enhedsprincippet dog igen bekræftet, og det blev konkluderet, at en virksomhed godt kunne opnå momsfradrag, selvom den afholdte udgifter hos en etablering i én stat, og disse blev anvendt til at skabe omsætning af en etablering i en anden stat, så længe der var til tilstrækkelig tilknytning mellem de afholdte udgifter og den genererede omsætning.

Dette speciale har således konkluderet, at selvom en virksomhed er etableret i en filialstruktur, og alle etableringerne anses for samme afgiftspligtige person, så er der ikke uden videre ret til at udregne en global pro rata-sats. Derimod skal det godtgøres, at der er en sammenhæng mellem de afholdte udgifter og den genererede omsætning, før der kan gives ret til momsfradrag, for udgifter afholdt af en etablering i én stat, som genererer omsætning hos en etablering i en

²³⁶ Så længe filialen ikke bærer den økonomiske risiko ved driften, hvilket meget sjældent er tilfældet for filialer.

anden stat, når disse er en del af samme afgiftspligtige person. Dette gælder uanset om der er tale om etableringer, som kun er lokaliseret indenfor EU, eller om der også er etableringer i tredjestatslande.

Vanskeligheden vedrørende momsfradraget for virksomheder i en filialstruktur, er senest kommet til udtryk i dansk ret ved U.2024.2496H, som omhandlede retten til momsfradrag, når der var afholdt udgifter af hovedetableringen i Danmark, og der blev genereret omsætning hos en filial i Norge. Denne sag blev dog yderligere kompleks, eftersom det danske hovedsæde var en del af en momsgruppe, og dette, efter praksis fra EU-Domstolene, betyder, at en etablering som er en del af en momsgruppe i én stat, ikke kan være en del af samme afgiftspligtige person, som en etablering i en anden stat.²³⁷

Flertallet i Højesteret nåede derfor frem til, at der ikke kunne gives momsfradrag i Danmark for omsætningen i Norge, eftersom de ikke anerkendte, at der var sket transaktioner fra det danske hovedsæde til filiallandet, og dermed konkluderede, at det danske hovedsæde ville opnå større fradrag end det var berettiget til, eftersom de ville opnå fradrag for udgifter til transaktioner, der ikke havde nogen forbindelse til den norske filial. Mindretallet valgte en anden løsning og sagde derimod, at hele grundlaget for den norske filials virksomhed var, at det danske hovedsæde leverede ydelser til filialen og at der derfor var ret til momsfradrag efter momsloven § 37, stk. 7, der blandt andet giver ret til fradrag, for levering af forsikringsydelser, når disse leveres til modtagere udenfor EU. Det vil altså sige, at fordi der ikke er tale om samme afgiftspligtige person, kunne modellen fra Morgan Stanley ikke anvendes til at udregne en separat pro rata-sats. Mindretallet konkluderede derimod, at fordi der var tale om udgifter, som dels gik til at levere forsikringer i Norge, og dels til at levere forsikringer i Danmark, så skulle der udregnes en forholdsmæssig fradragsret for det danske hovedsæde. Det forholdsmæssige fradrag for udgifterne skulle beregnes ved at udregne en brøk, hvor man indsætter den samlede omsætning, som de afholdte udgifter havde skabt i nævneren og dernæst den afgiftspligtige del af denne omsætning i tælleren. Udregningen ligner således den, der blev slået fast i Morgan Stanley, men hjemlen var § 37, stk. 7, da der ikke var tale om samme afgiftspligtige person.

I ovennævnte tilfælde får det ikke en resultatmæssig konsekvens, at hovedetableringen er en del af en momsgruppe, eftersom der er tale om en ydelse, som går ud af EU og er omfattet af momslovens § 37, stk. 7, hvorfor der gives ret til fradrag for de afholdte udgifter. Hvis der derimod er tale om levering af ydelser mellem etableringer som er en del af det samme civilretslige retssubjekt, men ikke er en del af samme afgiftspligtige person, som begge er beliggende indenfor EU, vil det afgørende for fradragsretten være at se på, hvilken ydelse der leveres. Nogle ydelser er omfattet af momsfratagelserne i momslovens § 13 eller den tilsvarende nationale bestemmelse til momssystemdirektivets artikel 131-137, hvorfor man ikke vil kunne foretage fradrag for afholdte udgifter til transaktionerne, men samtidig skal der ikke betales moms i forbindelse med transaktionen. Andre ydelser er derimod momspligtige, hvorfor der kan ske fradrag efter momslovens § 37, stk. 1 eller den nationale bestemmelse svarende til momssystemdirektivets artikel 168, hvorfor der også skal betales moms i forbindelse med transaktionerne. Det bliver således transaktionens karakter, som afgør fradragsretten.

På baggrund af ovennævnte usikkerhed vedrørende fradragsretten, når en virksomhed etablerer sig i en anden stat kontra den sikkerhed, der er vedrørende fradragsretten, når en virksomhed

²³⁷ C-7/13 Skandia America og C-812/19 Danske Bank.

ikke etablerer sig i en anden stat, vil det således være af afgørende betydning, især for virksomheder, at få afklaret, hvornår en virksomhed er etableret i en anden stat. Dette er en svær øvelse, som dog ikke er blevet behandlet i dette speciale.

Litteraturliste

Bøger

- Evald, J. (2024). *Juridisk teori, metode og videnskab*. (3. udg.) Djøf Forlag.
- Jensen, D. R. (2004). *Merværdiafgiftspligten*. Djøf Forlag.
- Juul, M. (2013). *Moms på tværs - Momsret i et bredere perspektiv*. (1 udg.) Karnov Group.
- Michelsen, A., Askholt, S., Bolander, J., & Engsig, J. (2023). *Lærebog om indkomstskat*. (20 udg.) Djøf Forlag.
- Rasmussen, L., Jørgensen, L. L., & Pedersen, B. A., (2007). *Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger* (5 udg.) Forlaget Thompson.
- Stensgaard, H., Jensen, D. R., Jepsen, A. S., & Eskildsen, C. B. (2024). *Momsretten*. (1 udg.) Karnov Group.
- Sørensen, K. E., & Danielsen, J. H. (2025). *EU-retten*. (9 udg.) Djøf Forlag.
- Sørensen, K. E. (2024). *Selskabsstrukturer: Joint ventures, koncerner, mobilitet og bæredygtighed*. (3 udg.) Djøf Forlag.
- Sonnerby, M. (2010). *Neutral uttagsbeskatning på merværdesskatteområdet*. (1. udg.) Norstedts Juridik.
- Terra, B. & Kajus, J. (2024) *A Guide to the European VAT Directives vol 1-2*. IBFD.
- Wittendorff, J. (2022). *Transfer Pricing*. (4. udg.) Karnov Group

Artikler

- Bjerregaard Eskildsen, Casper “Opgørelsen af delvis fradragsret for en juridisk enhed, der er etableret i flere medlemsstater”, TFS 2012.58
- Gamito, Phillipe “Morgan Stanley Judgment: The Emergence of Transnational VAT Pro Rata Calculations”, EC Tax Review, volume 28, issue 3 (2019)
- Herbain, Charléne “The Journey of Branches into VAT Schizophrenia” 2 (3) World journal of VAT/GST Law 2(3) (2013).
- Ramsdahl Jensen, Dennis. Stensgaard, Henrik “Sondringen mellem direkte omkostninger og generalomkostninger i momsretten”, RR.3.2014.79
- Ramsdahl Jensen, Dennis “Momsfradragsret i filialstrukturer - én eller flere pro rata-satser? Kommentarer til udvalgte afgørelser”, RR.SM.2019.5
- Ramsdahl Jensen, Dennis “Subjektafgrænsning i det fælleseuropæiske momssystem – En trist rejse fra FCE Bank til Crédit Lyonnais”, Nordic Tax Journal 2014:1
- Spies, Karoline “Fundamental Freedoms and VAT: An Analysis Based on the Credit Lyonnais Case”, World Journal of VAT/GST Law 6(2) (2017)

Domme

- C-6/64, Costa mod ENEL
- C-9/70, Franz Grad
- C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA

- C-200/90, Dansk Denkavit
- C-16/93, R.J. Tolsma
- C-302/93, Debouche
- C- 408/98, Abbey National
- C-136/99, Monte Dei Paschi
- C-210/04, FCE Bank
- C-425/06, Part Service
- C-388/11, Le Credit Lyonnais
- C-549/11, Orfey Bulgaria
- C-104/12, Wolfram Becker
- C-7/13, Skandia America
- C-516/14, Barlis 06
- C-165/17 Morgan Stanley
- C-812/19, Danske Bank
- C-141/20, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie
- C-696/22, C () and liquidateurs judiciaires)
- U.2024.2596H

Forslag til afgørelse af Generaladvokaten

- Forslag til afgørelse af Generaladvokat M. Wathelet, fremsat den 8. maj 2014 i C-7/13
- Forslag til afgørelse af Generaladvokat P. Cruz Villalón, fremsat den 28. februar 2013 i C-388/11
- Forslag til afgørelse af Generaladvokat P. Mengozzi, fremsat den 3. oktober 2018 i C-165/17

Love, direktiver og traktater

- Momsloven (Lovbekendtgørelse 2024-02-27 nr. 209 om merværdiafgift)
- Momssystemdirektivet (Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112))
- Sjette momsdirektiv (Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag)
- Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde (TEUF)

Hjemmesider

- <https://skat.dk/erhverv/moms/moms-ved-handel-med-udlandet/moms-ved-handel-med-virksomheder/moms-ved-handel-med-lande-uden-for-eu/moms-ved-salg-af-varer-og-ydelser-i-lande-uden-for-eu> - Sidst besøgt fredag den 30. maj 2025.

Andet

- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022