

Udskriftsdato: 20. december 2025

KEN nr 9367 af 01/03/2012 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. momspligt - salg af både til danske kunder gennem tysk samarbejdspartner

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 10-01552

Landsskatteretskendelse vedr. momspligt - salg af både til danske kunder gennem tysk samarbejdspartner

Resumé

En dansk forhandlers salg af både til danske kunder gennem en tysk samarbejdspartner blev anset for at være sket til de danske kunder og ikke til den tyske samarbejdspartner, jf. momslovens § 4, stk. 1. Forhandleren skulle derfor svare moms af salget, jf. momslovens § 14, nr. 2. Forhandlerens anbringender vedrørende lighedsgrundsætningen, berettigede forventninger og ugyldighed blev ikke taget til følge.

Sagen drejer sig om, hvorvidt både, der i perioden 1. oktober 2006 til 30. juni 2009 af klageren blev transporteret til en samarbejdspartner i Tyskland og her blev afhentet af den private kunde, udgjorde en levering til samarbejdspartneren eller til kunden, jf. momslovens § 4, stk. 1, og følgelig om leveringsstedet var i Danmark eller i Tyskland, jf. henholdsvis momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, og § 34, stk. 1, nr. 2.

Landsskatterettens afgørelse

Landsskatteretten ændrer SKATs afgørelse delvist (dissens).

Sagens oplysninger

Selskabet H1 A/S (herefter selskabet) beskæftigede sig i den omhandlede periode med køb og salg af nye og brugte både. Den daglige ledelse af selskabet blev varetaget af stifteren, RI, og dennes hustru. Selskabet, der havde 6 ansatte, var hjemmehørende på en adresse i Silkeborg, hvor selskabets kontor, udstillingslokaler og værksted var samlet.

Samarbejdet med den tyske virksomhed

Ifølge selskabets oplysninger etablerede selskabet i maj 2004 et samarbejde med en tysk virksomhed, virksomheden G1 (herefter den tyske virksomhed), idet et stigende antal kunder henvendte sig til selskabet med forespørgsel om, hvorvidt det var muligt at købe både med tysk moms. Den tyske virksomhed beskæftigede sig med 'øvrige støtteaktiviteter i forbindelse med vandtransport og havde en gennemsnitlig årlig omsætning på ca. 80 mio. kr. Virksomheden var ejet af KK og blev drevet af hende mand, KG, fra en adresse, der tillige var parrets private adresse.

Omstændighederne omkring et typisk handelsforløb begyndende med kundens henvendelse hos selskabet til den endelige levering af båden til kunden foregik ifølge som følger:

Prisen på de udstillede både i selskabets lokaler var angivet i danske kroner inklusiv dansk moms. Det samme gjorde sig gældende på virksomhedens hjemmeside. Hvis en kunde efterspurgte en mulighed for at købe en ny båd med tysk moms, oplyste selskabet, at der var mulighed herfor, hvis købet skete via en forhandler i Tyskland, som selskabet samarbejdede med. Hvis kunden besluttede sig for at købe en båd med tysk moms, nedfældede selskabet oplysninger om kunden og om de vilkår, som kunden ønskede at indgå aftale med. Oplysningerne blev nedfældet på dokumenter benævnt 'købsaftaler', jf. de af SKATs repræsentant fremlagte eksempler fra 15 konkrete handler i forbindelse med sagens behandling ved Landsskatteretten.

Den tyske virksomhed havde den 1. marts 2007 udstedt en fuldmagt til selskabet. Fuldmagten omfattede adgang til at formidle bestillinger og oppebære salgssummen, herunder modtage kontant betaling og/eller udbetaling, samt formidle og etablere sælgerfinansiering på virksomhedens vegne. Fuldmagten gav agenten adgang til at forestå al papirgang og alle praktiske opgaver i forbindelse med bådens klargøring,

registrering og etablering af fabriksgaranti m.v. Fuldmagten omfattede også adgang til oprettelse af bestillingskontrakt og andre rettigheder til finansieringsselskaber.

Selskabet orienterede kunden om, hvorledes en handel med den tyske virksomhed foregik. Kunden fik at vide, at båden skulle transporteres til Tyskland, hvilket selskabet sørgede for, og at kunden herefter skulle modtage båden i Tyskland og selv sørge for hjemtransporten. Kunden fik også at vide, at det var den tyske virksomhed, der var sælger af båden, og at det derfor var denne virksomhed, der ville udstede en faktura inklusiv tysk moms.

Selskabet udstedte en faktura til den tyske virksomhed på salgsprisen uden moms, idet 1 pct. i salær til den tyske virksomhed (minimum 1.000 kr.) var fratrasket. Af fakturaen fremgik bådens længde og vægt, ligesom den tyske virksomheds momsnummer var oplyst til brug for listesystemet. Fakturaen blev faxet til den tyske virksomhed med et følgebrev, hvori den danske kundes navn og adresse fremgik, ligesom det var oplyst, hvornår handlen ønskedes gennemført.

I forlængelse heraf modtog selskabet pr. fax en kopi af den tyske virksomheds faktura til den danske kunde, hvorpå tidspunktet for levering af den pågældende båd var anført. Fakturaen til den danske kunde var udstedt af den tyske virksomhed. Betaling skete til den tyske virksomheds konto i en bank i Padborg.

I enkelte handler opkrævede selskabet på vegne af den tyske virksomhed et depositum som sikkerhed for handlens gennemførelse. Depositum udgjorde typisk cirka 10 pct. af købesummen. I perioden 2006-2009 blev der opkrævet depositum minimum 8 pct. og maksimum 35 pct. af handlerne.

Opkrævning af depositum skete på baggrund af en vurdering af den enkelte kundes soliditet og foregik alene i de situationer, hvor man ønskede en vis sikkerhed for seriøsiteten i en kundes henvendelse. Dette skete med henblik på, at den tyske virksomhed ikke efterfølgende kom til at stå med en båd, som virksomheden ikke kunne komme af med. Når båden var klar til levering i Tyskland, blev depositummet tilbagebetalt ved check. Det fremgår af fuldmagten, at selskabet overtog forpligtelsen til at yde garanti- og serviceydelser over for slutkunden.

Leveringen af båden til den tyske virksomhed foregik på den måde, at en medarbejder fra selskabet transporterede båden til Flensborg, hvor den tyske virksomhed tog imod båden. Under transporten bar selskabet risikoen for eventuelle beskadigelser. Selskabet havde i den forbindelse tegnet en transportforsikring.

Når den danske kunde ankom til Flensborg, tog den tyske virksomhed imod vedkommende og forklarede nærmere om handelsbetingelserne. Der blev taget et foto af kunden og båden som dokumentation for, at leveringen havde fundet sted i Tyskland.

Når den tyske virksomhed havde sikkerhed for, at betaling af købesummen var modtaget, blev der udstedt en kvitteret faktura til kunden, hvorefter båden blev udleveret. Den danske kunde sørgede selv for hjemtransporten til Danmark. Under hjemtransporten bar kunden risikoen for eventuelle beskadigelser.

SKAT, der ved sagens behandling ved Landsskatteretten har været repræsenteret af Kammeradvokaten, har fremlagt kopi af dokumenter i forbindelse med en række konkrete handler, herunder af købsaftaler mellem selskabet og den private kunde med angivelse af de oplysninger, der sædvanligvis fremgår af en salgsfaktura. Det fremgår ikke af aftalerne, at selskabet optrådte som agent, formidler eller fuldmægtig for den tyske virksomhed. Hvis købet blev finansieret af en ekstern bank, blev der udarbejdet nye købekontrakter, hvor enten selskabet eller den tyske virksomhed stod som sælger.

Sagens behandling ved SKAT

Selskabet blev ved brev af 24. juni 2009 underrettet om, at SKAT havde planlagt en momskontrol af selskabet for regnskabsåret 2008. Kontrollen ville blive påbegyndt den 3. august 2009 på selskabets adresse.

Ved mail af 26. oktober 2009 blev selskabet orienteret om, at SKAT nu havde kontrolleret selskabets forretningsgange i forbindelse med grænsehandler. På det møde på selskabets adresse den 28. oktober

2009 oplyste SKAT, at selskabet ville blive opkrævet yderligere moms af salg, der var sket med tysk moms. Selskabet ville derfor modtage et forslag til opkrævning af yderligere salgsmoms inden for 10 dage. Det blev oplyst, at den moms, der var betalt i Tyskland, ville kunne udbetales. Herefter fremsendte SKAT ved brev af 28. januar 2010 sit forslag til afgørelse med opkrævning af yderligere moms med et beløb på X kr.

Ved brev af 11. februar 2010 gav selskabets revisor udtryk for, at opkrævningen var fejlbehæftet, hvorfor selskabet havde kontaktet en juridisk rådgiver. Revisoren 'påklagede' således afkrævningen og anmodede om et møde den 18. marts 2010.

I fortsættelse heraf anmodede revisoren ved brev af 25. februar 2011 om fuldstændig aktindsigt i samtlige sagens bilag, kontrolrapporter, interne notater m.v. Samtidig foreslog han, at man fandt en ny mødedato, når selskabet havde valgt en juridisk rådgiver. Af telefonnotat udarbejdet af SKAT fremgår, at SKATs sagsbehandler kontaktede selskabets revisor den 8. marts 2010. Det aftaltes, at mødet, hvori selskabets juridiske rådgiver ville deltage, skulle afholdes senest den 20. april 2010

Ved brev af 16. marts 2010 anmodede selskabets revisor om fuldstændig aktindsigt i de notater, der forelå i forbindelse med SKATs momskontrol for 2004-2006. Selskabet, den juridiske rådgiver og revisoren var forundrede over, at der ikke forelå yderligere materiale til grund for en beløbsmæssigt omfattende forhøjelse end det modtagne materiale. Revisoren anmodede derfor om bekræftelse på, at han havde modtaget samtlige sagens akter og bilag, der lå til grund for forslaget til afgørelse. Det blev oplyst, at den juridiske rådgiver ville vende tilbage med et tidspunkt for et møde.

Ved brev af 30. marts 2010 rykkede revisoren for svar på anmodningen af 18. marts 2010 om aktindsigt, mens han i brev af 19. april 2010 efter, at aktindsigten for tidligere år var blevet imødekommet, anmodede om, at aktindsigten blev udvidet til også at omfatte CVR-nr. X1, som var anvendt inden omdannelsen til aktieselskab, og samtlige emner inden for skatte-, moms og afgiftsområdet for 2004-2007.

Ved brev af 26. april 2010 afgav selskabets revisor bemærkninger til SKATs forslag til afgørelse. I brevet bemærkede revisoren blandt andet, at SKAT i telefonsamtalen af 8. marts 2010 efter hans opfattelse havde oplyst, at SKAT gerne ville deltage i et møde, men at det formentlig ikke ville føre til en ændring af forslaget, da SKATs stillingtagen var klar. Selskabet afstod herefter fra et egentlig møde og opfordrede SKAT til at afsige kendelse på det foreliggende grundlag.

SKATs afgørelse i sagen er dateret den 10. maj 2010. Kuverten blev poststempelt hos SKAT og afsendt med B-post den 12. maj 2010. Selskabet modtog afgørelsen den 17. maj 2010.

SKATs afgørelse

SKAT har afkrævet selskabet X kr. i moms for perioden fra den 1. oktober 2006 til den 30. juni 2009.

Leveringsstedet for salg af både og udstyr hertil til private danske kunder via den tyske virksomhed var i Danmark, hvorfor selskabet skal svare dansk salgsmoms af disse transaktioner i den omhandlede periode, jf. momslovens § 14, stk. 1, nr. 2.

Salgsaftaler mellem selskabet og de private kunder blev indgået i Danmark, inden bådene blev transporteret til Tyskland. Selskabets fakturering til den tyske virksomhed havde alene til formål at opnå en momsbesparelse for kunderne. De private danske kunder fik råderetten over bådene her i landet, før bådene blev transporteret til Tyskland. Dermed var leveringsstedet for disse transaktioner i Danmark.

Selskabet indgik bindende, mundtlige aftaler med de private kunder. Aftalerne omfattede salg af en bestemt båd med tilhørende udstyr, som påmonteredes af selskabet i Danmark. Prisen på båden og udstyret aftaltes i mindste detalje i forbindelse med indgåelse af aftalerne. Først efter indgåelse af den mundtlige aftale blev den tyske virksomhed kontaktet, og der blev indgået aftale om den konkrete båd. Selskabet udfyldte alle garantipapirer og sendte dem til den danske importør. Disse papirer blev fremsendt, før

båden blev transporteret til Tyskland. Papirerne indeholdt oplysninger om den person, der var slutbruger af båden.

Hvis en kunde havde en brugt båd, tog selskabet den i bytte. Den brugte båd, der blev afleveret på selskabets adresse, blev købt i ren handel. Selv om værdien af den brugte båd ikke blev modregnet i den fakturerede pris fra den tyske virksomhed, har SKAT lagt til grund, at selskabet ikke købte brugte både, medmindre der samtidig blev solgt en anden båd, hvilket også er kendetegnende for branchen.

Handlerne vedrørte køb af individualiserede varer, da bådene på forhånd var udvalgt i Danmark, og da der i Tyskland ikke kunne vælges en anden båd eller andet udstyr end den/det, der på forhånd var aftalt med selskabet. Der var ikke kun tale om en bestemt type båd, men om en konkret udvalgt båd, hvori der var isat specielt udstyr efter kundens ønske og behov, inden båden transporteredes til Tyskland. På denne måde var råderetten over båden overgået til kunden i Danmark, idet retten til at bestemme, hvordan båden skulle indrettes, skete i Danmark.

I forretningskonceptet var indbygget, at de private kunder i langt de fleste tilfælde betalte et depositum ved indgåelse af den mundtlige købsaftale. Depositum betaltes før påbegyndelse af transporten til Tyskland. På den måde sikrede selskabet sig, at kunden ikke sprang fra købet. Samtidig kunne den tyske virksomhed ikke sælge båden til en anden side.

Da råderetten overgik til den private kunde i Danmark, var aftageren denne privatperson og ikke den tyske virksomhed. Ifølge momslovens § 14, nr. 2, og artikel 32 i momssystemdirektivet er leveringsstedet Danmark, når en båd forsendes til Tyskland med henblik på udlevering dér til den private køber, og når båden befinder sig her i landet på det tidspunkt, hvor forsendelsen til aftageren påbegyndes. Der skal derfor opkræves dansk moms af båden.

Den tyske virksomhed havde ikke mulighed for at vælge, hvem båden skulle sælges til, da der på forhånd var indgået aftale om salg til den danske kunde. Den tyske virksomhed erhvervede således ikke båden i Tyskland, da der ved erhvervelse i henhold til momslovens § 11, stk. 2, forstås retten til som ejer at råde over den.

I dom af 8. februar 1990 i sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise, tog EF-domstolen stilling til begrebet erhvervelse og lagde herved vægt på, at der ved erhvervelse skal forstås, at den reelle ret til at råde og disponere over aktivet, herunder retten til at videresælge aktivet, er overdraget.

Den tyske virksomhed kunne ikke disponere over båden eller videresælge den til en anden person end den person, som selskabet havde indgået aftale med. Den tyske virksomhed havde dermed ikke erhvervet båden og kunne heller ikke optræde som sælger af båden.

Den private kunde bestemte ifølge det oplyste, at den udvalgte båd skulle sendes til Tyskland og udleveres dér. Selskabet var den reelle sælger, da båden aldrig blev overdraget til den tyske virksomhed. Prisen for båden blev betalt til den tyske virksomhed, og den tyske virksomhed optrådte alene som administrativ mellemmand ved handlen. Den udbetalte provision indikerer, at der var tale om et administrationsgebyr, og at den tyske virksomhed ikke reelt solgte en båd.

Der er ingen forretningsmæssig realitet i de handler, der foregik mellem selskabet og den tyske virksomhed, selv om bådene transporteredes til Tyskland, og selskabet udstedte salgsfaktura til den tyske virksomhed, og disse blev betalt. Den modsatte situation, hvor den tyske virksomhed bestilte en båd i Danmark hos selskabet til egne kunder i Tyskland, eksisterede ikke.

Skatterådet har i det bindende svar offentliggjort som SKM2006.530.SR oplistet en række kriterier for at anvende det særlige grænsehandelskoncept, som giver mulighed for at sælge varer til danske kunder med tysk moms. Et af kravene er, at den tyske samarbejdspartner har etableret et forretningssted i Tyskland.

I SKM2007.758.SR fandt Skatterådet, at salg af hårde hvidevarer ikke kunne ske med tysk moms, da der ikke var etableret et samarbejde med en virksomhed, der havde forretningssted i Tyskland.

Kravet om salg til en virksomhed med et forretningssted i Tyskland er uddybet i styresignalet offentliggjort som SKM2009.404.SKAT. Det fremgår heraf, at der kan sælges varer til danske kunder med tysk moms, når samarbejdspartneren er en virksomhed, der har et forretningssted i Tyskland. Et forretningssted er ifølge styresignalet et sted, hvorfra der sælges varer til både tyske og danske kunder, og hvor varerne hele tiden befinder sig hos den tyske virksomhed, hvorfra varerne udleveres til kunderne.

I forbindelse med kontrolbesøg på den tyske virksomheds adresse har SKAT konstateret, at der ikke findes et egentligt handelssted, men blot en adresse i et boligkvarter. Dette tyder på, at der ikke købes både i Danmark på foranledning af den tyske virksomhed. Der eksisterer således ikke et lager eller et udstillingslokale på adressen, ligesom udlevering af bådene til de private kunder fra Danmark sker på en parkeringsplads og ikke på virksomhedens adresse. Den tyske virksomhed har ikke et forretningssted i Tyskland ud fra de kriterier, der er beskrevet ovenfor og i styresignalet SKM2009.404.SKAT.

Ud fra en samlet konkret bedømmelse af samhandelsmønstret er det SKATs opfattelse, at det omhandlede salg af både momsmæssigt havde beskatningssted i Danmark jf. momslovens § 14, nr. 2, 1. pkt. Der er tale om både, der var øremærkede til konkrete danske kunder, og som den tyske virksomhed ikke kunne videresælge til anden side. Den tyske virksomhed optrådte kun som udleveringsvirksomhed eller administrativ mellemmand. Forretningskoncept var tilrettelagt for at udnytte momsreglerne og drage fordel af, at Tyskland har en lavere momssats end Danmark. Der har desuden ikke været en forretningsmæssig begrundelse for, at selskabet sendte både til Tyskland for at udlevere dem på en parkeringsplads til en privatperson fra Danmark.

Under sagens behandling ved Landsskatteretten har SKAT tiltrådt, at SKATs krav for 4. kvartal 2006 er fremsat uden for den ordinære genoptagelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 1, og at der for perioden fra den 1. januar 2007 til den 31. december 2007 er medregnet 12.600 kr. for meget til beregningsgrundlaget.

SKATs repræsentant har desuden afgivet supplerende indlæg i sagen. Det er således til faktum blandt andet anført, at der ingen dokumentation er for, at selskabet alene udarbejdede et tilbud på vegne af den danske kunde til den tyske virksomhed, eller at den bindende kontrakt først blev indgået, når selskabet telefonisk havde accepteret dette tilbud, jf. fremlagte dokumenter vedrørende 15 konkrete handler, jf. bilag D-T.

Det følger af disse, at der blev indgået bindende købsaftaler, hvor selskabet var anført som sælger. Der er intet i købsaftalernes ordlyd eller andet, der indikerer, at selskabet optrådte som agent, formidler eller fuldmægtig for den tyske virksomhed. Købesummen blev fastlagt og ses ikke fraveget i noget tilfælde, ligesom køb af supplerende udstyr blev aftalt. Bådene befandt sig i alle tilfælde i forvejen hos selskabet eller blev leveret til selskabet i forbindelse med handlen.

Efter indgåelsen af købsaftalen mellem selskabet og den danske kunde blev et eventuelt køb af trailer registreret i køberens navn, jf. f.eks. bilag H. Hvis købet blev finansieret af en ekstern bank, blev der udarbejdet en ny købekontrakt, hvor enten den tyske virksomhed eller selskabet stod som sælger. Herefter udstedte selskabet en faktura til den tyske virksomhed, og båden blev af selskabet transporteret til Tyskland, hvor den blev overgivet til den danske kunde mod betaling til den tyske virksomhed.

Til fuldmagtsaftalen mellem selskabet og den tyske virksomhed er anført, at selskabet handlede i eget navn og for egen regning, hvorfor selskabet ikke kan anses for at have været fuldmægtig for den tyske virksomhed.

De tyske myndigheder har foretaget besøg hos den tyske virksomhed. Det fremgik i den forbindelse, at fortjenesten for den tyske virksomhed var ca. 1 pct., og at selskabet bestemte prisen og var ansvarlig for transport. Den tyske virksomhed havde hverken showroom eller udstillingslokale, og der var ingen kunder, der henvendte sig direkte til den tyske virksomhed.

Den tyske virksomhed har ved brev af 22. september 2011 til selskabets repræsentant kommenteret SKATs opfattelse af sagen. Den tyske virksomhed har i den forbindelse oplyst, at virksomheden ikke ville udlevere oplysninger til de danske myndigheder.

På baggrund af de 15 fremlagte eksempler på aftaler, og da der ikke er fremlagt andet materiale, må det bevismæssigt lægges til grund, at alle handler har fulgt den fremgangsmåde, der fremgår af eksemplerne.

De indgåede aftaler blev i realiteten indgået direkte mellem selskabet og kunderne, og den tyske virksomhed fungerede alene som et uselvstændigt mellemlid, jf. således dommen i Jet-Trade-sagen i SKM2010.396.HR. Det momsmæssige leveringssted for bådene m.v. var således i Danmark.

Efter retspraksis anlægges en realitetsbetonet fortolkning af transaktioner, jf. afgørelserne i sagerne vedrørende Jet-Trade og Fleggaard i SKM2010.396.HR og UfR 2009 628. Hvis man vurderer, at selskabet kan støtte ret på praksis og undgå at betale dansk moms, forkastes dermed en tilsvarende realitetsbetonet fortolkning af arrangementet, når arrangementet skal vurderes i forhold til Skatterådets praksis, jf. SKM2006.530.SR. Det kan ikke være rigtigt, at selskabet kan støtte ret på en praksis, som selskabet hverken formelt eller reelt har handlet i overensstemmelse med. Fortolkningen af SKM2006.530.SR må ske i overensstemmelse med Momsvejledningen. Der er intet i hverken SKM2006.530.SR eller Momsvejledningen, der medfører, at den sædvanlige fortolkning af det momsmæssige begreb leveringsstedet skulle være fraveget.

I relation til de 9 betingelser i SKM2006.530.SR er blandt andet knyttet bemærkninger til betingelse 2, hvorefter der hos den danske virksomhed 'alene' må ske henvisning til den tyske samarbejdspartner. Det er således anført, at selskabet selv indgik aftalen med køberen, hvilket er langt ud over den henvisning, som Skatterådet lagde vægt på. Betingelsen er ikke opfyldt. Dette skal ses i sammenhæng med punkt 6, hvorefter aftalen skal indgås direkte mellem den tyske samarbejdspartner og den danske køber. Denne betingelse er heller ikke opfyldt.

Der er således ikke grundlag for at fastslå, hverken at selskabet er beskyttet af praksis, eller at der foreligger en skærpelse af praksis, der er så væsentlig, at den alene skal have virkning for fremtiden.

I S 709, Folketingsåret 2004/2005 (2. samling), er anført, at hvis en campingvogn udleveres fra en dansk forhandlers tyske samarbejdspartner, og kunden selv står for hjemtransporten, er leveringen sket i Tyskland, og der skal betales tysk moms af salget. Svaret er alene korrekt under den forudsætning, at campingvognen ikke befandt sig i Danmark ved indgåelse af aftalen mellem den danske virksomhed og køberen, hvilket er uomtalt i svaret.

I SAU (alm.del) spørgsmål nr. 69, Folketingsåret 2011/2012, bekræftede skatteministeren, at hvis betingelserne i SKM2006.530.SR er opfyldt, vil der ikke kunne opkræves dansk moms i perioden frem til udsendelsen af styresignalet i SKM2010.734.SKAT. SKAT er enig heri, men det netop en forudsætning for at kunne støtte ret på praksis, at betingelserne i SKM2006.530.SR er opfyldt.

Det bestrides, at selskabet skulle have opnået en retsbeskyttet forventning. Retspraksis slår utvetydigt fast, at myndighedens passivitet ikke kan resultere i en retsbeskyttet forventning hos borgeren eller virksomheden. Myndigheden har således adgang til at korrigere forholdet med tilbagevirkende kraft, alene med respekt af frist- og forældelsesreglerne, jf. SKATs juridiske vejledning, afsnit A.A.4.3.3.

Retspraksis viser, at skattemyndighedens kontrol hos eller møder med virksomheden ikke kan betragtes som en aktiv stillingtagen, selvom myndigheden f.eks. har foretaget en gennemgang af regnskabsmaterialet ved mødet. Indkaldelse og gennemgang af bogføringsmateriale er heller ikke en positiv accept, der binder myndigheden.

Det er endvidere bestridt, at SKATs afgørelse skulle være ugyldig som følge af ufuldstændig sagsoplysning.

Klagerens påstand og argumenter

Selskabets repræsentant har principalt nedlagt påstand om, at selskabets momstilsvær (salgsmoms) for perioden 1. oktober 2006 til 30. juni 2009 nedsættes med 11.398.697 kr.

Subsidiært er nedlagt påstand om, at selskabets momstilsvær (salgsmoms) for 4. kvartal 2006 nedsættes med 549.273 kr., og at momsansættelsen for den efterfølgende periode fra 1. januar 2007 til 30. juni 2009 hjemvises til fornyet behandling ved SKAT.

Mere subsidiært er nedlagt påstand om, at sagen i sin helhed hjemvises til fornyet talmæssig behandling ved SKAT.

Det er overordnet gjort gældende, at selskabet kan støtte ret på Skatterådets ni betingelser offentliggjort i SKM2006.530.SR den 30. august 2006. Det følger af lighedsgrundsætningen, at der ikke kan rettes krav mod danske forhandlere som i perioden fra offentliggørelsen af SKM2006.530.SR i august 2006 og frem til Højesterets dom i Jet-Trade-sagen den 21. juni 2010, har efterlevet Skatterådets ni betingelser.

Skatterådets ni betingelser offentliggjort i SKM2006.530.SR skal fortolkes i overensstemmelse med deres egen snævre ordlyd således, at der ikke kan »skrives til« ved forståelsen af betingelserne. Der kan således ikke nu opstilles et realitetskrav ved tolkningen af Skatterådets retningslinjer.

Hvis Landsskatteretten måtte finde, at selskabet enten ikke kan støtte ret på Skatterådets ni betingelser offentliggjort i SKM2006.530.SR, eller finder, at selskabet måtte have misforstået en eller flere af betingelserne, gøres det gældende, at selskabet havde føje til at tro, at selskabet efterlevede de dagældende krav for tysklandshandel, hvorfor princippet om berettigede forventninger bevirker, at der ikke nu kan rettes moms krav mod selskabet for perioden forud for SKATs kontrol besøg hos selskabet den 3. august 2009. SKAT var i august 2005 på kontrolbesøg hos selskabet. Man kontrollerede den daværende tysklandshandel uden at sætte spørgsmålstegn ved lovligheden heraf.

Om SKATs tilkendegivelser og praksis frem til Højesteretsdom i Jet-Trade-sagen den 21. juni 2010 er anført, at Told- og Skattestyrelsen i 1998 besvarede en henvendelse med baggrund i en artikel om tysklandshandel bragt i magasinet Penge og Privatøkonomi nr. 11 i 1997. Heri omtaltes tysklandshandel som »momsfinten«. Den daværende skatteminister var bekendt med henvendelsen, der blev besvaret af en afdelingschef i Told- og Skattestyrelsen. Styrelsen fandt tysklandshandel (»momsfinten«) lovlig. Med henvisning til momslovens § 14, stk. 1, nr. 2 og 3, blev blot præciseret to forudsætninger, nemlig for det første, at varen ikke måtte befinde sig her i landet på tidspunktet, hvor transporten af varen til den danske kunde blev påbegyndt, hvorfor varen først skulle sælges til en tysk virksomhed, som dernæst kunne sælge varen til kunden. For det andet måtte sælgeren i det andet EU-land, hverken direkte eller indirekte være involveret i kundens hjemtransport af varen til Danmark.

Daværende skatteminister Svend Erik Hovmands besvarede den 15. april 2002 en henvendelse om grænsehandel med campingvogne. Der fremgår heraf, at »Ved moms har det aldrig været afgørende, hvor handlen blev aftalt. Det afgørende er derimod leveringsstedet. ...«. Svend Erik Hovmand var ikke umiddelbart af den opfattelse, at reglerne kunne eller burde laves om således, at handlen skulle foregå fysisk i en etableret forretning syd for grænsen, hvis der skulle kunne sælges med tysk moms. Muligheden for tysklandshandel var således en konsekvens af det indre marked, men han ville dog angiveligt tage initiativ til en undersøgelse af såvel omfanget af grænsehandlen som mulighederne for eventuelt at ændre på reglerne.

Daværende økonomi- og erhvervsminister Bendt Bendtsens besvarede den 16. april 2002 samme henvendelse om grænsehandel. Heraf fremgår det blandt andet, at såvel foreningen Camping Branchen, som en dansk importør af campingvogne havde gjort opmærksom på, at den såkaldte tysklandshandel var problematisk set fra forhandlernes side. Ministeren fandt imidlertid, at der var tale om en lovlig handel på tværs af EU.

Af svar af 25. april 2005 fra den daværende skatteminister til Skatteudvalget fremgår blandt andet, at »[...] Det afgørende er, at den, der udleverer campingvognen i Tyskland, er momsregistreret i Tyskland. Reglerne er en naturlig følge af det indre marked, hvor EUs borgere kan købe varer i et andet EU land og tage dem med sig hjem til Danmark. Og det er selvfølgelig attraktivt at handle i et andet land, hvis der er en besparelse.«

Skatteministeren fandt desuden, at forhandlerne generelt var loyale og efterlevede reglerne: »Told&Skat, som kontrollerer disse virksomheder, er endnu ikke stødt på uregelmæssigheder og har det generelle indtryk, at virksomhederne har sat sig godt ind i reglerne og også efterlever dem. Told&Skat er imidlertid også opmærksom på, om der er »brodne kar« i branchen.«

Svaret blev afgivet på baggrund af to artikler om tysklandshandel i Jyllands-posten og en henvendelse fra en importør af campingvogne til daværende formand for Folketingets Skatteudvalg. Artiklen i Jyllands-posten den 12. marts 2005 bar overskriften »Oprør mod momshandel«. Den pågældende importør var allerede i 2005 med henvisning til manglende realitet af den klare opfattelse, at tysklandshandlen med campingvogne ikke kunne være i overensstemmelse med gældende ret. Cand.merc. jur., ph.d. Dennis Ramsdal Jensen fra Handelshøjskolen i Aarhus støttede importørens opfattelse, mens en specialkonsulent fra Told&Skat i Sønderborg derimod fandt tysklandshandlen i orden, blot den danske virksomhed havde et tysk momsnummer og ikke var kunden behjælpelig med hjemtransporten.

Artiklen i Jyllands-posten den 12. marts 2005 bar overskriften »Advarsel mod grænsehandel«. Førnævnte Dennis Ramsdal Jensen fandt allerede i 2005, at tysklandshandel var et principielt problem, og at der burde rejses en prøvesag på området. Den respektive kontorchef i Told- og Skattestyrelsen tilkendegav, at man fulgte området nøje, men at ingen konkret sag var under opsejling.

Ved importørens henvendelse til daværende formand for Folketingets Skatteudvalg gav hun udtryk for, at branchens tysklandshandel savnede realitet. Til støtte herfor havde hun vedlagt Camping Branchens specialcirkulære fra februar 2005 om tysklandshandel. I cirkulæret fremhævedes, at der i de tilfælde, hvor en campingvogn kom ind i Danmark inden salg og fysisk udlevering i Tyskland, måtte der antages at være en reel risiko for, at konceptet kunne blive tilsidesat ud fra realitetsbetragtninger. Denne risikobetragtning havde baggrund i det momsretlige leveringsbegreb, herunder i spørgsmålet om overgangen af råderetten over varen fra den danske virksomhed til den tyske enhed, før den tyske enheds levering til den danske kunde. Daværende skatteminister Kristian Jensen - og dermed SKAT - blev således allerede i 2005 gjort fuldt ud opmærksom på det synspunkt, som SKAT senere indtog og fortsat fastholder den dag i dag.

Det var på trods af grundlaget i de to artikler i Jyllands-Posten og i henvendelsen fra importøren, at daværende skatteminister Kristian Jensen i april 2005 blot anførte, at det afgørende var, at den, der udleverede campingvognen i Tyskland, var momsregistreret i Tyskland, og at der ved en momsregistrering ikke kunne stilles krav til særlige forretningslokaler. Den daværende skatteminister var således i den forbindelse fuldstændig opmærksom på spørgsmålet om, hvorvidt der var fornøden realitet i handlerne med tysk moms.

Ved kendelse af 3. maj 2006 i Jet-Trade-sagen afviste Landsskatteretten at anlægge en realitetsbedømmelse i sagen vedrørende Jet-Trade.

Herefter opstillede Skatterådet i det bindende svar af 20. juni 2006 offentliggjort som SKM2006.530.SR ni betingelser for, at et såkaldt grænsehandelskoncept kunne ske med anden moms end dansk moms. Det fremgår, at SKAT havde indstillet, at Skatterådet svarede »nej« med henvisning til netop realitetsbetragtninger. Dette var helt i overensstemmelse med det anførte i Camping Branchens specialcirkulære fra 2005, som samme år blev fremlagt for daværende skatteminister Kristian Jensen. SKAT anførte bl.a. følgende i indstillingen til Skatterådet:

»Hele den påtænkte aktivitet med salg af campingvognene må anses for udøvet af spørgeren her i landet og ikke på nogen måde af den tyske enhed. Alt vedrørende annoncering, klargøring og evt. reparationer

m.v., samt indregistrering af campingvognen i kundens navn, varetages af spørgeren her i landet, herunder også den reelle aftaleindgåelse, mens den tyske enheds rolle alene er begrænset til formelt at stå som sælger af campingvognene, for at sikre, at kunden opnår den tilsigtede momsbesparelse.«

Skatterådet valgte at se fuldstændigt bort fra SKATs indstilling og begrundelse og opstillede i stedet de ni betingelser for, at der i et grænsehandelskoncept (lovligt) kunne handles med tysk moms. Disse betingelser var vejledende også for handel med andre varer end campingvogne, herunder eksempelvis både. Når Skatterådet konkret svarede »nej« til opfyldelse af de opstillede betingelser, skyldtes det angiveligt, at betingelse 9 om indregistrering ganske klart ikke var opfyldt.

Samme dag som offentliggørelsen af Skatterådets bindende svar udsendte SKAT en pressemeddelelse med de ni betingelser, hvoraf følgende fremgik:

»Kernepunktet er, om man ved særlige grænsehandelskoncepter kan udnytte forskellen mellem dansk og tysk moms, så salg og levering til danske kunder kan ske med tysk moms i stedet for med dansk moms.

Skatterådet har i de konkrete sager afgjort, at grænsehandelskoncepterne kan indrettes, så campingvogne kan handles med tysk moms, hvis følgende forhold er opfyldt [...].«

Det var således en åbenlys forudsætning, at det handlede om, at en dansk forhandler ville sælge en båd eller en campingvogn til en dansk kunde med den lavere tyske moms. Altså en klar forudsætning om, at den reelle sælger var en dansk forhandler, og den reelle køber en dansk kunde. Det var således på et fuldt oplyst grundlag, at Skatterådet afviste at opstille realitetskrav i forhold til tysklandshandel.

Når Skatterådet valgte at se bort fra SKATs indstilling med krav om en realitetsbedømmelse og i stedet valgte at opstille en kulissemodel, hvor det afgørende var, at godet blot blev udleveret i Tyskland, og at kunden selv stod for hjemtransporten, må det antages at skyldes de da foreliggende udsagn fra Skatteministeriet samt det faktum, at Landsskatteretten ved kendelse af 3. maj 2006 havde afvist sådanne realitetskrav i sagen vedrørende Jet-Trade.

I en artikel af 23. juni 2006 udtalte daværende formand for Skatterådet, Lida Hulgaard, følgende:

»Vi ser det som vores opgave i Skatterådet at opstille nogle klare retningslinjer for, hvordan tingene skal foregå. Det er det, vi nu har gjort på dette område, så hverken forhandlere eller SKAT er i tvivl om, hvilke regler, der skal være opfyldt, hvis man skal handle til den lavere tyske moms.«

Formanden var således selv af den opfattelse, at der var opstillet klare retningslinjer. Dette taler i sig selv afgørende imod SKATs nuværende synspunkt om, at Skatterådets retningslinjer i det bindende svar ikke kan stå alene, da de ikke i sig selv er fyldestgørende. Det taler tillige afgørende imod, at man nu, som hævdet af SKAT, kan indfortolke et »realitetskrav« ved fortolkningen af Skatterådets retningslinjer.

Den 6. november 2006 skrev SKAT til Camping Branchen:

»... hele tankegangen bag retningslinierne var at opstille en »hvid boks«, således at virksomhederne ikke risikerer at blive opkrævet dansk moms, hvis de arbejder indenfor disse retningslinjer.«

Desuden udtalte SKAT i relation til Skatterådets betingelse 6 en forudsætningsvis anerkendelse af et fuldmagtsforhold mellem den danske forhandler og den tyske samarbejdspart. Udtalelsen indebar tillige en anerkendelse af, at det i relation til betingelse 2 blot var afgørende, at den danske forhandler ikke indgik en købsaftale med den private kunde. Samtidig lempedes Skatterådets betingelse 9, således at denne betingelsen om ind- registrering ikke længere skulle forstås efter ordlyden.

Ved dom af 24. maj 2007 i Jet-Trade-sagen underkendte Vestre Landsret SKATs krav om realitet i denne type momssager. Imidlertid underkendte Højesteret ved dom af 21. juni 2010 Landsskatterettens og Vestre Landsrets retsopfattelse. Der skete tillige en underkendelse af Skatterådets ni betingelser for grænsehandelskoncepter, hvorfor der blev udsendt et nyt styresignal herom den 18. november i 2010.

Ved brev af 6. april 2011 understregede daværende skatteminister Peter Christensen over for Camping Branchen, at for årene 2006-2010 skulle vurderingen fortsat ske efter retningslinjerne i SKM2006.530.SR.

Den nuværende skatteminister Thor Möger Pedersen bekræftede den 2. november 2011 på spørgsmål 69, at virksomheder, der indtil offentliggørelsen af SKATs styresignal ved SKM2010.734.SKAT havde ageret i overensstemmelse med Skatterådets retningslinjer, ikke skulle betale dansk moms af sit salg af campingvogne.

De nævnte udtalelser fra den tidligere og den nuværende skatteminister er fremkommet efter SKATs kontrolaktion og efter SKATs afgørelse i den foreliggende sag. Ifølge de to skatteministre skal vurderingen af sagen ganske utvetydigt foretages efter retningslinjerne i SKM2006.530.SR. Dette er formentlig i erkendelse af, at Skatterådet ved sine retningslinjer – gengivet i Momsvejledningen 2006-4 af 15. oktober 2006 til og med Momsvejledningen 2010-2 af den 20. juli 2010 – etablerede en administrativ praksis for handel med tysk moms, der har været gældende i den omhandlede periode, og som selskabet kan støtte ret på., jf. Momsvejledningen 2006-4, afsnit E.2.2, Momsvejledningen 2009-1, afsnit E.2.2.

I relation til individuelle tilkendegivelser i forhold til selskabet er oplyst, at SKAT i august 2005 var på kontrolbesøg hos selskabet, hvori RI oprindelig begyndte at drive virksomhed som bådforhandler. SKATs kontrol vedrørte udbetaling af negativt momstilsvær for april kvartal 2005, hvilket skyldtes eksport til den tyske virksomhed. En række bilag vedrørende tysklandshandlen blev lagt frem for SKAT, herunder bilag svarende til bilagene betegnet »Købsaftaler«, som nu er fremskaffet af SKATs repræsentant i bilag D-O samt bilag Q-T. SKAT havde ingen kritiske bemærkninger hertil, men tilkendegav derimod, at den måde, som tysklandshandlen foregik på, var den rigtige måde.

I den periode, der er omhandlet af den foreliggende sag, er tysklandshandlen alene foregået i regi af selskabet, som SKAT ligeledes løbende har udbetalt negativ moms til på baggrund af tysklandshandlen med den tyske virksomhed. Konkret har SKAT via selskabets indberetninger om eksportsalg med angivelse af netop den tyske virksomheds momsnummer haft alle indikationer for tysklandshandel vedrørende betydelige summer.

SKAT har således konkret haft rig anledning til samt haft alle muligheder for på et langt tidligere tidspunkt end først i slutningen af 2009 at kontrollere tysklandshandel foretaget af såvel selskabet som af camping- og bådbranchen i henhold til Skatterådets ni betingelser. Generelt må SKAT selv sagt også have været bekendt med mange danske forhandlere, hvor udbetaling af negative momstilsvær ganske åbenlyst skyldtes tysklandshandel. Helt generelt har SKAT således haft rig anledning til samt alle muligheder for på et langt tidligere tidspunkt end først i slutningen af 2009, at indlede en kontrol af forhandlerne i såvel camping- som bådbranchen.

Skatterådets ni betingelser i det bindende svar var udtryk for dagældende administrativ praksis, hvorfor forhandlerne kan støtte ret herpå. De ni betingelserne blev offentliggjort i SKM2006.530.SR og tillige gengivet i Momsvejledningen afsnit E fra den 15. oktober 2006. Da denne praksis ikke var åbenbart ulovlig, kan selskabet kan støtte ret på denne praksis frem til Højesterets dom den 21. juni 2010 i Jet-Trade-sagen.

Det er således ikke korrekt, når SKAT i sit indlæg af den 23. august 2011, s. 12, anfører, at Skatterådets retningslinjer offentliggjort i SKM2006.530.SR ikke kan stå alene, da de ikke i sig selv er fyldestgørende. Ifølge SKAT kan der ophæves dansk moms af de forhandlere, der efterlevede Skatterådets retningslinjer for »indretning af et grænsehandelskoncept«, medmindre forhandlerne tillige har efterlevet indholdet i Momsvejledningens afsnit D, altså medmindre der ikke reelt er et forudgående salg fra den danske forhandler til den danske kunde.

Til støtte for, at Skatterådets retningslinjer i sig selv angiver, hvad der var dagældende praksis, med den effekt, at selskabet kan støtte ret herpå, er henvist til følgende:

Det bindende svar henviser ikke til afsnit D eller andet, men anfører tværtimod; »Skatterådet har afgjort, at grænsehandelskonceptet kan indrettes, så campingvogne kan handles med tysk moms, hvis følgende forhold er opfyldt ...«. Herefter opregnes punkt 1-9 i det bindende svar.

Det samme anføres i SKATs pressemeddelelse den 20. juni 2006, kl. 15.55.

Ifølge SKATs brev af 6. november 2006 til Campingbranchen var »tankegangen« bag retningslinjerne at opstille en »hvid boks«, således at virksomhederne ikke risikerede at blive opkrævet dansk moms, når de arbejdede inden for disse retningslinjer.

Daværende formand for Skatterådet, Lida Hulgaards, udsagn: »Vi ser det som vores opgave i Skatterådet at opstille klare retningslinier for, hvordan tingene skal foregå, Det er det vi nu har gjort på dette område, så hverken forhandlere eller SKAT er i tvivl om, hvilke regler der skal være opfyldt, hvis man skal handle til den lavere tyske moms.«

Daværende skatteminister Peter Christensens skrivelse til Camping Branchen dateret den 6. april 2011.

Nuværende skatteminister Thor Möger Pedersens svar til Skatteudvalget på spørgsmål 69 af den 2. november 2011.

SKATs eget indlæg af 23. august 2011 afgivet til Landsskatteretten, s. 14, hvorefter: »Disse 2 betingelser viser, at Skatterådets svar bygger på det momsretlige leveringsbegreb i momslovens § 4.«

I Momsvejledningen, 2006-4, afsnit E.2.1 om leveringsstedet, henvises til Landsskatterettens kendelse i Jet-Trade-sagen.

Der har i den relevante periode været andre administrative afgørelser på området. Disse har primært berørt Skatterådets betingelse 1 om etablering af et samarbejde med en virksomhed, der faktisk har etableret et forretningssted i Tyskland. Opretholdelse af den særlige fremhævnings af SKM2006.530.SR og den direkte opstilling i Momsvejledningen af de ni betingelser bevirker, at SKAT ikke med hverken fornøden eller behørig klarhed har revideret nogen af de ni betingelser.

Det er i den forbindelse fremhævet, at de anførte udsagn fra daværende skatteminister Peter Christensen og den nuværende skatteminister Thor Möger Pedersens er fremkommet efter offentliggørelse af disse administrative afgørelser. Trods dette understreger begge helt krystalklart, at for årene 2006-2010 skal vurderingen fortsat ske efter retningslinjerne i SKM2006.530.SR. Dette uden nogen henvisning til efterfølgende afgørelser i perioden fra 2006 til 2010.

Selskabets repræsentant har herefter foretaget en udførlig gennemgang af Skatterådets ni betingelser, herunder betingelse 2, som lyder:

»At potentielle købere ved deres henvendelse til spørgeren alene får oplysning om, at såfremt de ønsker at købe en campingvogn af en bestemt type med tysk moms, kan de gøre dette ved henvendelse til den tyske samarbejdspart i Tyskland.«

I SKATs indlæg til Landsskatteretten af 23. august 2011, side 14, er blandt andet anført, at det er ubestridt, at selskabets bistand går langt videre end til at henvise til den tyske forhandler. Det er imidlertid ikke et krav, at den danske forhandlers bistand skal være begrænset til »alene at henvise til det tyske firma«. Tværtimod var hele formålet med Skatterådets ni punkter, at »indrette et grænsehandelskoncept så campingvogne kan handles med tysk moms«. Det er således anerkendt, at den reelle sælger er et dansk firma, og at den reelle køber er den danske kunde.

Dertil kommer, at betingelse 3, 5 og 9, hvori den bestemte form »campingvognen« er anvendt, forudsætter, at den danske kunde har valgt en helt konkret campingvogn hos den danske forhandler, der skal »udleveres« i Tyskland, jf. betingelse 7 og 9.

Termen »af en bestemt type med tysk moms« forudsætter, at der først er sket udvælgelse af, hvilken campingvogn kunden skal købe. Når dette er sket, skal selve handelsaftalen indgås med den tyske forhandler.

Konkret bistår selskabet den danske kunde med at fremsende bestilling til den tyske virksomhed, der herefter kan afvise eller acceptere med den effekt, at der er indgået aftale mellem den danske kunde og den tyske virksomhed.

Afgørende i forhold til betingelse nr. 2 er således, at der ikke er indgået nogen aftale om køb af en båd mellem selskabet og den danske kunde. Dette krav er overholdt i sagen, idet kunden blev oplyst om,

- at den tyske virksomhed ville være sælger af båden, og at det derfor ville være denne virksomhed, der ville udstede en tysk faktura inklusiv tysk moms til kunden
- at båden skulle transporteres til Tyskland, hvilket selskabet ville sørge for, og
- at kunden herefter skulle betale for båden til den tyske virksomhed, og at kunden skulle modtage båden i Tyskland og herefter selv sørge for hjemtransporten af båden.

Kunden har således faktisk gennemført en handel med den tyske virksomhed.

Efter at have knyttet bemærkninger til betingelserne 3, 4 og 5, har selskabets repræsentant om betingelse 6, hvorefter »handelsaftalen [skal] indgås direkte mellem den danske køber og den tyske samarbejdspart«, anført, at selv om dokumentet med betegnelsen »Købsaftale«, jf. bilag D-O og Q-T, formelt fremstår som en »Købsaftale« mellem selskabet og kunden, er der ingen tvivl om, at dokumentet reelt kun er udtryk for et købstilbud fra den danske kunde til den tyske virksomhed.

De reale forhold i sagen dokumenterer, at der ikke kan være tale om en aftale om køb af en båd mellem selskabet og den danske kunde. Kunden var ikke i tvivl om, at der blev indgået aftale om køb af båden med den tyske virksomhed.

I overensstemmelse med afgivne oplysninger til kunden betalte denne den tyske virksomhed for båden, før virksomheden udleverede båden sammen med en kvitteret faktura til kunden. Det er ud fra pengestrømmene og på baggrund af rækkefølgen i forbindelse med overgivelse af båden klart, at den tyske virksomhed indgik direkte aftale med den danske kunde.

Særligt om fuldmagtsforholdet er anført, at Skatterådets betingelse om, at selskabet alene måtte henvise købere, der ønskede at købe en bestemt type båd med tysk moms, til den tyske virksomhed, ikke kan udelukke et fuldmagtsforhold. Der er herved henvist til brev af 6. november 2006 fra SKAT til Camping Branchen, hvori SKAT forudsætningsvis anerkendte et fuldmagtsforhold mellem den danske forhandler og den tyske samarbejdspart i relation til betingelse 6 om direkte aftaleindgåelse mellem kunden og den tyske samarbejdspart. Brevet indebærer tillige en forudsætningsvis anerkendelse af, at det i relation til betingelse 2 blot er afgørende, at den danske forhandler ikke indgik en købsaftale med den private kunde.

Konkret var selskabet ikke udstyret med en salgsfuldmagt fra den tyske virksomhed, hvorfor sidstnævnte i alle tilfælde først skulle acceptere at sælge til den pågældende danske kunde. Af aftalen mellem selskabet og den tyske virksomhed fremgår det meget klart, at selskabets opgave var at »formidle bestilling af både«. Betingelsen om, at handelsaftalen skulle indgås direkte mellem den danske køber og den tyske virksomhed, er dermed opfyldt.

Hvis Landsskatteretten måtte finde, at selskabet ikke kan støtte ret på den forvaltningsretlige lighedsgrundsætning, er i anden række gjort gældende, at selskabet havde en berettiget forventning om, at man efterlevede gældende regler for handel med tysk moms.

Det er ikke bestridt, at praksis generelt er restriktiv i forhold til at give medhold i, at der har været tale om berettigede forventninger. Det er imidlertid væsentligt at holde sig for øje, at der ikke er tale om en traditionel skattesag, men derimod en momssag, hvor selskabet har fungeret som en forlænget arm for SKAT ved opkrævning af en afgift. I modsætning til, hvad der gælder skattemæssigt, skal en given forhandler ikke – og således heller ikke selskabet – selv bære momsen, der er en afgift, der påhviler den endelige forbruger. Selskabet har handlet, sådan som man mente, at myndighederne bad om. Det er udelukkende kunderne, der har haft fordel, men nu retter SKAT hele regningen i form af efteropkrævninger til selskabet.

Inden for momsretten, må der således være et videre rum for at nå frem til, at der har været berettigede forventninger. Når forhandlerne har fungeret som momsopkrævere for SKAT, må uklarhed om forståelsen af reglerne, som skyldes skattemyndighedernes forhold, komme SKAT og ikke forhandlerne til skade.

At der reelt har været uklarhed om, hvad der var gældende ret i perioden fra 2006 og indtil afsigelsen af Højesterets dom i Jet-Trade-sagen den 21. juni 2010, fremgår blandt andet af følgende:

SKAT og skiftende skatteministre fremkom i perioden fra 1998 til 2005 med udsagn, hvorefter der kunne handles med tysk moms, blot nogle simple betingelser var opfyldt. Der er herved henvist til afdelingschefen i Told- og Skattestyrelsen, der i 1998 udtalte, at varen ikke måtte befinde sig her i landet på tidspunktet, hvor transporten af varen til den danske kunde blev påbegyndt, hvorfor varen først skulle sælges til en tysk virksomhed, som dernæst kunne sælge varen til kunden. Sælgeren i det andet EU-land måtte desuden hverken direkte eller indirekte være involveret i kundens hjemtransport af varen til Danmark.

Tilsvarende besvarede skatteminister Svend Erik Hovmands den 15. april 2002 en henvendelse om grænsehandel med campingvogne ved blandt andet at udtale følgende: »Ved moms har det aldrig været afgørende, hvor handlen blev aftalt. Det afgørende er derimod leveringsstedet.« Endelig fremgår følgende af skatteminister Kristian Jensens svar til Skatteudvalget den 25. april 2005:

»Det afgørende er, at den, der udleverer campingvognen i Tyskland, er momsregistreret i Tyskland.

Reglerne er en naturlig følge af det indre marked, hvor EUs borgere kan købe varer i et andet EU-land og tage dem med sig hjem til Danmark. Og det er selvfølgelig attraktivt at handle i et andet land, hvis der er en besparelse. [...]«

Den nævnte uklarhed fremgår tillige af den omstændighed, at Landsskatteretten underkendte SKATs krav baseret på et realitetssynspunkt i afgørelsen af 3. maj 2006 vedrørende Jet-Trade. Tilsvarende underkendte Skatterådet i juni 2006 SKATs krav om realitet. I stedet opstillede rådet de ni betingelser for at »indrette et grænsehandelskoncept, så campingvogne kan handles med tysk moms«. Endelig underkendte Vestre Landsret SKATs krav om realitet i dommen den 19. juni 2007 vedrørende Jet-Trade.

Herefter tilsidesatte Højesteret Landsskatterettens og Vestre Landsrets retsopfattelse i Jet-Trade-sagen ved dommen af 21. juni 2010. Der skete tillige en underkendelse af Skatterådets ni betingelser for grænsehandelskoncepter, hvorfor der blev udsendt et nyt styresignal herom den 18. november i 2010.

SKAT var i august 2005 på kontrolbesøg hos selskabet. SKATs kontrol vedrørte udbetaling af negativt momstilsvær for april kvartal 2005, hvilket skyldtes eksport til den tyske virksomhed.

En række bilag vedrørende tysklandshandel blev lagt frem for SKAT, herunder bilag svarende til bilagene betegnet »Købsaftaler«, som nu er fremskaffet af SKATs repræsentant, jf. bilag D-O og Q-T. SKAT havde ingen kritiske bemærkninger hertil, men tilkendegav derimod, at den måde, tysklandshandlen foregik på, var den rigtige måde.

I den periode, der er omfattet af den foreliggende sag, er tysklandshandlen alene foregået i regi af selskabet, hvor SKAT ligeledes løbende har udbetalt negativ moms til selskabet på baggrund af tysklands-handlen med den tyske virksomhed.

Konkret har SKAT – via selskabets indberetninger om eksportsalg med angivelse af netop den tyske virksomheds momsnummer – haft alle indikationer for tysklandshandel vedrørende betydelige summer. SKAT har således konkret haft rig anledning til og haft alle muligheder for på et langt tidligere tidspunkt end først i slutningen af 2009 at kontrollere selskabets tysklandshandel i henhold til Skatterådets ni betingelser fra sommeren 2006.

Hvis SKAT får medhold, vil der blive tale om dobbelt momsopkrævning af samme transaktion. Dette er i strid med 6. momsdirektiv. I lyset af de helt særlige forhold på dette område og de særlige forventninger hos selskabet må det være SKATs risiko, at dansk moms tabes på grund af uklarhed. Selskabets risiko må

være begrænset til det beløb, som rent faktisk kan opnås retur fra Tyskland. Der er derfor ikke grundlag for et moms krav, der overstiger det beløb, som rent faktisk kan opnås på denne måde.

Hvis Landsskatteretten på trods af det ovenfor anførte måtte være af den opfattelse, at selskabet ikke har opfyldt betingelserne i henhold til gældende ret, eller at selskabet ikke har haft en berettiget forventning herom, er det til støtte for den principale påstand i tredje række gjort gældende, at SKATs afgørelse er ugyldig som følge af manglende iagttagelse af det forvaltningsretlige officialprincip.

SKAT har ansvaret for, at en sag er tilstrækkeligt oplyst og undersøgt, før en afgørelse træffes. Jo vigtigere og mere indgribende betydning, afgørelsen vil have, desto mere omfattende undersøgelse og oplysning kræves, før en afgørelse træffes. I den foreliggende sag er der for perioden 1. oktober 2006 til 30. juni 2009 foretaget en momsforhøjelse med 11.398.697 kr., hvilket er særdeles indgribende. Det var alene regnskabsåret 2008, der blev undergivet nærmere undersøgelse i forbindelse med SKATs kontrolbesøg hos selskabet i august 2009. Regnskabsmateriale for regnskabsårene 2006 og 2009 blev ikke undergivet nærmere undersøgelse. Regnskabsmaterialet for 2007 blev alene bladret sporadisk igennem af sagsbehandleren.

Det er ikke korrekt, som hævdet af SKAT, at der er foretaget gennemgang af stort set alle salgsfakturaer med henblik på at følge transaktionssporet. SKAT har derfor ikke foretaget behørig tilbunds gående undersøgelse af regnskabsmateriale m.v. for indkomstårene 2006, 2007 og 2009.

Til støtte for ugyldighedspåstanden henvises videre til en række faktuelle fejl i SKATs sagsfremstilling. Selskabet har faktisk købt brugte både, også uden sammenhæng med et nysalg, hvilket er i modsætning til SKATs tilkendegivne opfattelse.

SKAT har ikke fulgt transaktionssporet, men alene set på pengestrømmene i forbindelse med handlens afslutning. Eksempelvis har SKAT ikke konstateret, om varen var på lager på bestillingstidspunktet, om den overhovedet eksisterede på bestillingstidspunktet, og hvor den befandt sig på bestillingstidspunktet. SKAT har hævdet, at garantipapirer er udfyldt af selskabet, før transporten af båden til Tyskland blev gennemført. Det er ikke korrekt, idet papirerne i mange tilfælde blev udfyldt efterfølgende og sendt til kunden. Det af SKAT anførte vedrørende eventuel reklamation inden for garantiperioden er ikke korrekt. Den danske kunde kunne henvende sig til den tyske virksomhed, der havde aftaler med sine leverandører.

SKAT hævder, at kunden har udvalgt båden i Danmark. SKAT overser, at der alene udvælges et bådmærke og en type i Danmark, og altså ikke den endelige slubåd.

Hvis Landsskatteretten mod forventning er af den opfattelse, at der ikke kan gives medhold i den principale påstand, gøres det til støtte for den subsidiære påstand gældende, at momsen for 4. kvartal 2006 er forældet, og at der for 2007 skal ske nedsættelse af kravet med 12.600 kr., hvilket SKAT har erklæret sig enig i.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

I henhold til momslovens § 4, stk. 1, 1. pkt., skal betales afgift ved køb af varer, der leveres mod vederlag her i landet. Det er i 2. pkt. i bestemmelsen angivet, at der ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over den.

Det fremgår af momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, 1. pkt., at leveringsstedet for varer er her i landet, når varen forsendes eller transporteres, og varen befinder sig her i landet på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til aftageren påbegyndes.

I dommen offentliggjort som SKM2010.396.HR, der omhandlede de momsmæssige følger af et såkaldt grænsehandelskoncept, bemærkede Højesteret, at spørgsmålet i sagen var, om der som hævdet af det sælgende selskab blev foretaget to selvstændige køb, nemlig 1) den private kundes køb hos virksomheden etableret i Tyskland, og 2) den tyske virksomheds køb hos det danske selskab, eller om forholdet som

hævdet af SKAT var, at kunderne købte de omhandlede både af selskabet med aftalt afhentning hos og betaling gennem den tyske virksomhed.

I henhold til den fremlagte fuldmagt af 1. marts 2007 virkede selskabet som agent for den tyske virksomhed med henblik på blandt andet formidling af bestilling af både. Om forretningsgangen har selskabet oplyst, at bådene blev forevist i selskabets forretningslokaler i Danmark, og at kunden blev henvist til at rette henvendelse til den tyske virksomhed, hvis kunden ønskede at købe en båd med tysk moms. Hvis kunden besluttede sig for at købe en båd med tysk moms, udarbejdede selskabet en købsaftale for handlen mellem selskabet og kunden. Ifølge selskabet tjente købsaftalen, der var udarbejdet på en af selskabets sædvanlige blanketter, alene som et købstilbud til kunden på vegne af den tyske virksomhed. Tilbuddet blev herefter faxet til den tyske virksomhed. Selskabet udstedte efterfølgende en faktura til den tyske virksomhed på salgsprisen uden moms i overensstemmelse med momslovens § 34, stk. 1, idet prisen blev reduceret med 1 pct. i salær til den tyske virksomhed (minimum 1.000 kr.). Fakturaen indeholdt oplysning om bådtype, bådens længde, vægt og skrognummer samt den tyske virksomheds momsnummer. Herefter transporterede selskabet den båd/bådtype, som kunden ønskede, til den tyske virksomhed. Selve leveringen af båden til den tyske virksomhed foregik typisk i Flensborg. Når den tyske virksomhed havde sikkerhed for, at betaling af købesummen var modtaget, udstedte virksomheden en kvitteret faktura til kunden, hvorefter båden blev udleveret. Den danske kunde sørgede selv for hjemtransporten til Danmark.

Tre retsmedlemmer, herunder retsformanden, finder, at købsaftalen, herunder aftale om ordrens sammensætning og bådens pris, blev indgået mellem selskabet og kunden, og at selskabet over for kunden forpligtede sig til at sørge for, at denne hos den tyske virksomhed kunne få båden udleveret mod at betale den aftalte pris. Samarbejdet mellem selskabet og den tyske virksomhed må anses for indgået med henblik på, at kunden kunne få båden udleveret af den tyske virksomhed mod at betale den aftalte pris. Samarbejdets indhold må anses for bestemt heraf, og det må derfor lægges til grund, at den tyske virksomhed ikke var berettiget til at disponere over båden på anden måde, herunder ved at sælge den til tredjemand. Kundens købsaftale må dermed anses for at være indgået med selskabet og ikke med den tyske virksomhed, som i realiteten alene fungerede som et uselvstændigt mellemlid i forbindelse med bådens udlevering og købesummens betaling. Selskabets levering må følgelig anses for at være sket til kunden og ikke til den tyske virksomhed, jf. momslovens § 4, stk. 1. Da båden befandt sig i Danmark på det tidspunkt, hvor transporten til kunden blev påbegyndt, var leveringsstedet her i landet, jf. momslovens § 14, nr. 2, 1. pkt. Der skal derfor svares dansk moms af leverancen.

Det af selskabet anførte vedrørende lighedsgrundsætningen og berettigede forventninger på baggrund af Skatterådets bindende svar offentliggjort som SKM2006.530.SR kan ikke føre til et andet resultat. Der er herved lagt vægt på, at selskabet som følge af de indgåede købsaftaler med de private kunder ikke findes at have fulgt retningslinjerne i det bindende svar, herunder betingelsen i pkt. 2, hvorefter potentielle købere alene skulle henvises til den tyske samarbejdspartner, og betingelsen i pkt. 6, hvorefter handelsaftalen skulle indgås direkte mellem den danske kunde og den tyske samarbejdspartner.

Til selskabets anbringende om ugyldighed som følge af SKATs tilsidesættelse af officialmaksimen, bemærker disse retsmedlemmer, at SKAT efter det oplyste havde tilbudt selskabet at afholde et møde, ligesom selskabet havde lejlighed til at korrigere eventuelle fejlagtige oplysninger og fremkomme med yderligere oplysninger efter at have modtaget SKATs forslag til afgørelse af 28. januar 2010. Denne mulighed benyttede selskabet sig ikke af. De angiveligt manglende oplysninger om selskabets køb af brugte både og tidspunktet for selskabets udfyldelse af garantipapirer ses endvidere ikke tillagt vægt ved SKATs afgørelse, ligesom det ikke findes godtgjort, at en bilagsgennemgang af samtlige år omfattet af afgørelsen er af afgørende betydning for sagens behandling. Landsskatteretten finder herefter, at SKAT ved den påklagede afgørelse havde et tilstrækkeligt og retligt oplysningsgrundlag til at kunne træffe en korrekt afgørelse, og at der ikke foreligger fejl eller mangler ved SKATs sagsbehandling, som kan føre

til afgørelsens ugyldighed. Disse tre retsmedlemmer stemmer således for ikke at imødekomme selskabets principale påstand.

Det bemærkes herefter, at SKAT har tiltrådt, at dets krav på moms for 4. kvartal 2006 ikke er fremsat inden for fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 1, og at der skal ske nedsættelse af beregningsgrundlaget for 2007 med 12.600 kr. Idet disse retsmedlemmer finder, at der ikke ses at være grundlag for at hjemvise momsansættelsen for perioden 1. januar 2007 til 30. juni 2009 til fornyet behandling ved SKAT, stemmer disse for delvist at imødekomme selskabets subsidiaire påstand.

Det bemærkes, at SKAT med rette har beregnet salgsmomsen til at udgøre 25 pct. af det beløb, som selskabet modtog i betaling for de omhandlede både, jf. momslovens § 27, stk. 1, Vestre Landsrets afgørelse offentliggjort som SKM2005.161.VLR og Højesterets afgørelse offentliggjort som SKM2007.128.HR.

Et retsmedlem lægger afgørende vægt på, at selskabet havde fået en fuldmagt til at virke som agent for den tyske virksomhed med henblik på for dennes regning at formidle bestillinger af både med tilbehør. På denne baggrund findes selskabet ikke at have tilsidesat de 9 betingelser, som Skatterådet opstillede i SKM2006.530.SR, herunder heller ikke betingelsen i pkt. 6 om, at handelsaftalen skulle indgås direkte mellem den danske kunde og den tyske samarbejdspartner. Da selskabet således kan støtte ret på Skatterådets bindende svar, skal selskabet ikke svare moms af de omhandlede leverancer. Dette retsmedlem voterer således for at imødekomme selskabets principale påstand.

Idet der afsiges kendelse efter stemmeflertallet tiltræder Landsskatteretten SKATs afgørelse om, at selskabet skal svare salgsmoms i Danmark ved salg af de omhandlede både med det opkrævede beløb, jf. momslovens § 4, stk. 1, og § 14, stk. 1, nr. 2, idet dog SKATs krav for 2006 er forældet, og idet beregningsgrundlaget for 2007 nedsættes med 12.600 kr.

Dermed ændres SKATs afgørelse delvist.