

Udskriftsdato: 13. december 2025

AFG nr 9838 af 21/06/2016 (Gældende)

Moms - Fællesregistrering i andet EU-land - Leverancer til og fra fast forretningssted her i landet

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 15-3168720

Moms - Fællesregistrering i andet EU-land - Leverancer til og fra fast forretningssted her i landet

Skatterådet kan ikke bekræfte, at en dansk filial ikke skal beregne moms af ydelser modtaget fra hovedkontoret i et andet EU-land, når selskabet indgår i en fællesregistrering i det andet EU-land, og når hovedkontoret fordeler en andel af de af hovedkontoret afholdte generalomkostninger til filialen. Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørgers filials leverancer til fællesregistreringen i det andet EU-land ikke kan anses for leverancer mod vederlag. Hvis betingelserne for fradragsret i øvrigt er opfyldt, har spørgers filial derfor fradragsret for indkøb mv. anvendt til brug for leverancer til fællesregistreringen i det andet EU-land.

Skatterådsmøde 21. juni 2016 - SKM2016. 344. SR

Afgørelsen er af hensyn til SKATs tavshedspligt offentliggjort i en redigeret form

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at en dansk filial af et udenlandsk selskab ikke skal beregne reverse charge-moms af omkostninger, der allokeres fra hovedkontoret i udlandet til filialen i Danmark, når hovedkontoret indgår i en momsmæssig fællesregistrering i sit hjemland?
2. Kan det bekræftes, at leverancer fra filialen i Danmark til hovedkontoret i udlandet ud fra et dansk synspunkt i den situation, hvor hovedkontoret deltager i en momsmæssig fællesregistrering i hjemlandet, ikke vil udgøre en leverance mod vederlag med den effekt, at filialen vil have momsfradrag i Danmark, hvis leverancerne udelukkende anvendes af hovedkontoret selv?
3. Kan det bekræftes, at leverancer fra filialen i Danmark til hovedkontoret i udlandet ud fra et dansk synspunkt i den situation, hvor hovedkontoret deltager i en momsmæssig fællesregistrering i hjemlandet, ikke vil udgøre en leverance mod vederlag med den effekt, at filialen vil have momsfradrag i Danmark, hvis leverancerne anvendes af hovedkontoret og andre enheder i fællesregistreringen i EU-landet A - herunder fællesregistreringens øvrige filialer i andre lande?

Svar

1. Nej
2. Nej, se indstilling og begrundelse
3. Nej, se indstilling og begrundelse

Beskrivelse af de faktiske forhold

X-filialen i Danmark er blevet etableret af X som sekundært forretningssted. Filialens primære fokus er at agere salgsrepræsentant i Danmark for at sikre en lokal tilstedeværelse. Filialen er derfor primært ansvarlig for at håndtere og indgå forsikringsaftaler med danske modparter.

Som en naturlig del af de overordnede aktiviteter, som X udøver, er filialen i Danmark involveret i at identificere muligheder, opsøge kunder, (om muligt) tegne forsikringer med disse og efterfølgende servicere kunderne, håndtere skadesanmeldelser osv. Produktudviklingen og risk management varetages

derimod ofte af hovedkontoret. Filialen omkostninger dækkes som ren omkostningsfordeling (plus overskudsfordelingsmetode). Konkret er aftalt en cost plus-model med en markup på 5-10 %.

Fordelingen af omkostninger sker ud fra forud fastsatte fordelingsnøgler, fx præmieindtægter, krav og tidsforbrug.

Den lokale X-filial vederlægges efter en cost plus-model, hvorfor alle udgifter afholdt i Danmark allokeres til hovedkontoret. Udgifterne består primært i løn og omkostninger i forbindelse med vedligehold af filialens faciliteter.

Nogle af generalomkostningerne afholdt af hovedkontoret i EU-landet A understøtter den overordnede forretning i X-enhederne, og en andel heraf fordeles derfor til de respektive filialer i Danmark og andre lande som support til udvikling og håndtering af deres kerneaktiviteter.

Supplerende forudsætninger

Vedrørende spørgsmål 1 skal vi venligst anmode om, at SKAT lægger til grund for besvarelsen, at der er tale om ydelsestyper, hvor et eventuelt momsbeskatningssted for leverancerne vil være i Danmark.

Endvidere skal vi anmode SKAT om at lægge til grund, at filialen har fast driftssted i Danmark.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Momsmæssig behandling af levering af ydelser mellem filial og hovedkontor

Betingelserne for, at der er tale om en afgiftspligtig leverance, er, at leverancen er udført af en afgiftspligtig person, der optræder i egenskab heraf, samt at der for leverancen er betalt et vederlag, jf. momslovens § 4. En afgiftspligtig person er enhver, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed, jf. momslovens § 3.

Samtidig er det en betingelse, at der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, hvilket er fastslået af EU-Domstolen i Sag C-16/93 (Tolsma) samt en lang række andre afgørelser.

Levering af ydelser mellem en filial og dets hovedkontor er efter fast praksis ikke en leverance, der sker mod vederlag, da der er tale om en levering inden for samme retssubjekt. Dette gælder også, selv om der sker økonomisk udligning de respektive enheder imellem.

Dette er ikke mindst tilfældet i en sag som denne, hvor der alene er tale om ren omkostningsallokering hovedkontor og filial imellem af hensyn til korrekt skattemæssig fordeling af resultatet. De indtægter og udgifter, der er relateret til selskabets aktiviteter, er således de samme, uanset hvordan disse fordeles inden for den juridiske enhed. Det forekommer derfor også kunstigt, hvis omkostningsallokeringen fra hovedkontoret til filialen eller fra filialen til hovedkontoret i den konkrete sag betragtes som en leverance mellem de respektive enheder, idet formålet med omkostningsallokeringen alene er at få allokeret den korrekte andel af resultatet til beskatning i de respektive lande, hvor selskabet udbyder sine ydelser. Uden kravene om skattemæssig allokering landene imellem, ville det ikke være relevant med en omkostningsallokering.

At der ikke er tale om en leverance, når der leveres ydelser imellem en filial og dens hovedkontor, har EU-Domstolen fastslået i sag C-201/04 (FCE Bank Plc), hvor EU-Domstolen tog stilling til, hvorvidt der inden for en og samme juridiske person kunne bestå et retsforhold, som kunne medføre, at der skulle ske momsning af ydelser leveret imellem filialen og hovedkontoret.

Dommen omhandler it-ydelser, der leveres fra en filial til et hovedkontor. I dommen var det ubestridt, at der med filialen var tale om et sekundært forretningssted, der ikke var en selvstændig juridisk enhed i forhold til selskabet. EU-Domstolen fastslår, at et fast forretningssted, som ikke er en selvstændig juridisk enhed i forhold til selskabet, ikke skal anses for at være en afgiftspligtig person på grund af de omkostninger, der henføres til det faste forretningssted i forbindelse med leveringer. Dommen konkluderede dermed, at der ikke var tale om en leverance af ydelser i momslovens forstand (levering imod vederlag mellem to afgiftspligtige personer), når en filial leverede ydelser til dets hovedkontor.

Af Juridisk Vejledning afsnit D. A. 3.1.2.2 fremgår det, at:

"En virksomheds hjemsted og et evt. fast forretningssted anses som udgangspunkt for tilsammen at udgøre en afgiftspligtig person. Et fast forretningssted kan derfor som udgangspunkt ikke anses for en særskilt afgiftspligtig person i forhold til virksomhedens hjemsted."

Da der er tale om en og samme afgiftspligtige person, skal der ikke betales moms af den interne allokering af omkostninger fra filialen til hovedkontoret (følger af EU-dommen) eller af ydelser, der leveres af hovedkontoret til filialen, hvilket følger af Juridisk Vejledning.

Momsmæssig fællesregistrering

Momssystemdirektivet åbner i artikel 11 for, at landene kan betragte afgiftspligtige personer, der er etableret på samme medlemsstats område, og som i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som en enkelt afgiftspligtig person.

Bestemmelsen er implementeret i den danske momslov ved momslovens § 47, stk. 4, der tillader flere afgiftspligtige personer med samme ejer at indgå i en fællesregistrering, hvorved de momsretligt betragtes som én afgiftspligtig person.

En vigtig del af EU-Direktivets tilladelse til fællesregistrering for moms bygger på, at man som medlemsstat træffer de nødvendige foranstaltninger for at undgå svig og unddragelse, jf. bestemmelsens 2. led.

En momsmæssig fællesregistrering er en momsteknisk fiktion, hvor man skaber en ny samlet afgiftspligtig person ud af en række selskaber, der i sig selv - uden fællesregistreringen - er selvstændige afgiftspligtige personer. Denne momstekniske fiktion eksisterer kun for momsformål og medfører ikke, at de legale eller selskabsretlige forhold ændrer sig. Det samme gælder for øvrige økonomiske forhold, hvor selskaberne fortsat er selvstændige enheder.

Formålet med en momsmæssig fællesregistrering er at sikre en mere effektiv momsbehandling, idet der kun skal indberettes en momsangivelse for hele gruppen og indbetales et samlet momsbeløb, hvilket er en fordel for virksomhederne, men også for SKAT, da der kun vil være en angivelse at kontrollere i forbindelse med momskontroller, og da selskaberne hæfter solidarisk for momsbetalingen.

En anden væsentlig baggrund er at afhjælpe administration af leverancer mellem parterne, idet der ikke skal ske mellemfakturering mellem deltagerne for leverancer - herunder at der ikke skal ske momsning af allokering af omkostninger mellem enhederne eller lægges moms på internt genererede omkostninger i form af løn, der i sig selv ikke er momspligtige.

På det punkt er momsbehandlingen derfor den samme som ved levering af ydelser mellem en filial og dens hovedkontor og inden for en momsmæssig fællesregistrering.

Levering mellem filial og hovedkontor ved deltagelse i en fællesregistrering

Af Juridisk Vejledning fremgår det også, at:

"Hvis hjemstedet eller et fast forretningssted er medlem af en fællesregistrering, anses hjemsted og fast forretningssted dog ikke for at være én afgiftspligtig person."

Dette sker bl.a. med henvisning til EU-Domstolens afgørelse i sag C-7/13 Skandia America Corp (USA), Filial Sverige (Skandia-sagen).

EU-Domstolen afsagde den 14. september 2014 afgørelse i Skandia-sagen og fastslog, at man i den konkrete situation ikke kan betragte hovedkontoret og dets filial som én samlet afgiftspligtig person, hvorefter konsekvensen er, at de ydelser, der bliver leveret fra hovedkontoret til filialen, er en afgiftspligtig leverance mellem to afgiftspligtige personer.

Faktum i Skandia-sagen er imidlertid så konkret, at den ikke kan tages til udtryk for, at der i alle situationer, hvor der er levering af ydelser mellem en filial og et hovedkontor, er tale om en afgiftspligtig transaktion, blot fordi en af parterne deltager i en fællesregistrering.

I Skandia-sagen indkøbte et amerikansk it-selskab ydelser fra eksterne leverandører, der fakturerede det amerikanske selskab. It-selskabet drev udelukkende momspligtige aktiviteter og havde derfor også fuld fradragsret for momsen. Det amerikanske selskab brugte filialmodellen i kombination med en momsmæssig fællesregistrering i Sverige at tilføre de indkøbte ydelser til en svensk bank, der, hvis de havde indkøbt ydelserne direkte, ikke vil have haft fradragsret for momsen.

Efter vores opfattelse er det vigtigt, at man ved fortolkning af Skandia-dommen nøje holder sig de faktuelle omstændigheder for øje og læser afgørelse på baggrund af de i dommen værende omstændigheder. Her særligt, at konsekvensen af den valgte struktur var, at der ikke blev betalt moms af indkøbene, selv om disse blev anvendt i forbindelse med momsfrie aktiviteter i EU.

Det er vores opfattelse, at Skandia-dommen dermed ikke kan anvendes i andre situationer end den i dommen.

Vi bemærker os, at EU-Domstolen indledningsvist slår fast, at en filial ikke kan betragtes som en selvstændig afgiftspligtig person (præmis 26). EU-Domstolen ændrer dermed ikke sit almindelige udgangspunkt, sådan som dette er fastlagt i FCE Bank Plc.

Når EU-Domstolen i Skandia-sagen når frem til et andet resultat, er der tale om en undtagelse, som kun finder anvendelse i den tilsvarende situation, hvor der alene som følge af strukturen ikke sker momsbetaling. Dommen kan dermed ikke udvides til at gælde andre situationer.

Dommen bygger således på en helt konkret situation, hvor modellen medfører, at der ikke sker momsbelastning i EU for distribution af eksternt indkøbte ydelser, og det er på den baggrund, at dommen skal læses. Dette skal også ses ud fra det faktum, at man i Sverige ikke havde truffet de nødvendige forholdsregler til at modarbejde svig og momsunddragelse, som er et krav i momssystemdirektivets artikel 11.

EU-Domstolen søger i den konkrete situation at sikre momssystemets integritet. Men udgangspunktet er, at interne leverancer inden for en momsgruppe ikke skal momses. Det samme gælder mellem en filial og hovedkontoret. Begge punkter er fast praksis, hvorfor konklusionen i Skandia-dommen er en undtagelse til fast praksis og de fundamentale EU-principper.

Derfor kan man kun retfærdiggøre en betragtning om, at en filial er en selvstændig juridisk person uafhængig af hovedkontoret i helt særlige situationer - nemlig når de er identiske med dem i Skandia-sagen, og det legale formål ved at pålægge leverancerne mellem hovedkontor og filial er at sikre mod omgåelse.

Den faste praksis for ikke at anse leverancer inden for samme juridiske enhed for en leverance mod vederlag, som gentages i Skandia-sagen og de fundamentale EU-principper, vejer tungere.

Dommen kan heller ikke tages til udtryk for, hvordan den modsatte situation - den såkaldte "reverse Skandia" skal betragtes. Det vil sige en situation, hvor det er leverandøren af en ydelse, der deltager i en fællesregistrering, og denne leverer ydelser til sin filial uden for fællesregistreringen.

Dommen tager heller ikke stilling til internt producerede ydelser og omkostningsallokation af internt genererede omkostninger/løn.

Udgangspunktet er stadig, jf. præmis 26 i Skandia-dommen, at en leverance imellem et hovedkontor og en filial ikke er en leverance, da der er tale om en og samme afgiftspligtige person. Dommen ændrer ikke dette udgangspunkt, men fastholder det netop.

Situationen i denne anmodning om bindende svar er ikke identisk med Skandia-sagen, hvor der udelukkende er tale om intern omkostningsallokering af omkostninger uden nogen form for fradragsret, der kan skævvrides som følge af fællesregistreringen og filialstrukturen i kombination.

Samtidigt er der tale om internt genererede ydelser og ikke kædehandel med indkøbte og ikke-momsbelastede ydelser.

Dermed er det vores opfattelse, at Skandia-sagens konklusion ikke finder anvendelse i nærværende scenario.

Når filialen ikke selv deltager i en fællesregistrering, kan filialen ikke skifte karakter til at være en selvstændig afgiftspligtig person. Filialen er stadig udelukkende et sekundært forretningssted i forhold til det juridiske selskab, og det faktum, at det juridiske selskab i en anden medlemsstat deltager i en momsmæssig fællesregistrering, medfører ikke en ændring af dette. Filialen er stadig et sekundært forretningssted til det juridiske selskab.

I Skandia-sagen lagde EU-Domstolen vægt på, at filialen havde fået tildelt et momsnummer sammen med andre afgiftspligtige personer og følgelig var blevet en del af denne afgiftspligtige person, jf. præmis 28 i dommen. Det er ikke tilfældet i den forespurgte situation, da filialen ikke er knyttet til andre afgiftspligtige personer end det juridiske selskab (sit hovedkontor). Det juridiske selskab er knyttet til andre afgiftspligtige personer, men medtager sit sekundære forretningssted i denne tilknytning. Det gør ikke, at filialen bliver en anden afgiftspligtig person end sit hovedkontor.

Hvis Skandia-sagen finder anvendelse i den konkrete situation, vil det medføre, at man kommer til at momse omkostninger vedrørende intern arbejdskraft, som er udført inden for den samme juridiske enhed.

Den eneste årsag til, at man ikke anser filialen for en del af fællesregistreringen, er jo, at man ikke kan lave en grænsoverskridende fællesregistrering, og det er derfor vanskeligt at se, hvorfor momsbehandlingen skal være anderledes i forbindelse med anvendelse af en filialmodel, medmindre der er tale om omgåelse, jf. artikel 11, 2. afsnit i momssystemdirektivet, hvilket ikke er tilfældet her.

Der er vores opfattelse, at Skandia-sagen ikke finder anvendelse i den forespurgte situation, idet:

- EU-Domstolen i Skandia-sagen utvetydigt fastslår, at hovedreglen stadig er, at en filial og et hovedkontor er én afgiftspligtig person.

- Skandia-sagen derfor skal fortolkes indskrænkende, idet domstolen kun tager stilling til den konkrete situation, og en udvidende fortolkning vil være et brud med de fundamentale EU-principper og den praksis, der blev fastslået i Sag C-201/04 (FCE Bank Plc) og utvetydigt gentaget i Skandia-sagen.

-Filialen stadig og ubetinget er et sekundært forretningssted for hovedkontoret.

-Filialen ikke har nogen tilknytning til andre afgiftspligtige personer via en indtræden i en momsmæssig fællesregistrering, men har bibeholdt sin tilknytning til det primære forretningssted, som er det juridiske selskab (hovedkontoret). At hovedkontoret har tilknytning til andre afgiftspligtige personer, medfører ikke, at filialen ikke længere er et sekundært forretningssted. Det er stadig en filial og ikke en selvstændig juridisk enhed og er derfor stadig samme retssubjekt som hovedkontoret.

-Der er tale om omkostningsfordeling af skattemæssige årsager og ikke kædehandel med ydelser indkøbt fra eksterne leverandører.

-Der er betalt moms inden for EU af de eksterne leverancer, og der er som udgangspunkt ikke taget momsfradrag/-godtgørelse.

-Udveksling af ydelserne mellem hovedkontor og filial ikke udgør et misbrug, hvorved der unddrages moms. Derimod vil det udgøre et brud på momsens neutralitetsprincip, hvis der pålægges sådanne interne omkostninger moms, som ikke kan afløftes.

Det er derfor vores opfattelse, at der i den konkrete sag ikke er tale om levering mod vederlag, når der sker allokering af omkostninger imellem hovedkontorerne og filialerne, da de tilsammen udgør en og samme afgiftspligtige person, og der skal dermed ikke betales reverse charge-moms i Danmark.

Der er ikke tale om levering mod vederlag og dermed er der ingen momspligtig omsætning, hvorfor filialen ikke vil have momsfradrag.

Hvis to afgiftspligtige personer - Ikke levering mod vederlag

Ved vurdering af, om der er tale om en momspligtig leverance, er det af afgørende betydning, at man kigger nøje på den økonomiske og juridiske realitet i sagen, idet denne også danner basis for den momsretlige vurdering.

Der vil i den kontekst alene foreligge en momspligtig leverance mellem hovedkontor og filial, hvis den konkrete omkostningsfordeling udspringer af et retsforhold mellem de to parter om gensidig udveksling af ydelser.

Der er ikke mellem parterne indgået en aftale om levering af ydelser. Selskabet i form af hovedkontoret dækker udelukkende de udgifter, der er forbundet med at have ansatte i Danmark til at udføre en del af selskabets opgaver. En ansættelseskontrakt med selskabet udgør i den sammenhæng ikke et retsforhold om gensidig udveksling af ydelser. Omkostningsdækningen udspringer ikke af en kontrakt mellem filial og hovedkontor om køb af ydelser, men udgør alene dækning af selskabets udgifter i Danmark.

Den økonomiske realitet i sagen er, at X, der er en forsikringsvirksomhed baseret i EU-landet A, ønsker at sælge forsikringer til danske forsikringstagere.

For at fremme salget i Danmark har selskabet brug for personale med fysisk tilstedeværelse i Danmark. Derfor har X ansat en række personer til at forestå primært det salgsfremmende arbejde i forhold til de danske kunder. Selskabet har af praktiske årsager, herunder hensynet til selskabsbeskatningen og personbeskatningen, valgt at registrere en filial i Danmark. En filial er imidlertid ikke noget selvstændigt retssubjekt og har følgelig ingen selvstændig retsevne, hvorfor ansættelsesforholdet naturligvis er med selskabet og ikke en udvalgt del heraf.

Alt andet lige kunne hovedkontoret lige så godt selv have stået for indberetningerne i Danmark. I så fald ville det måske være tydeligere, at udbetalingen af løn og afholdelse af de med ansættelsen afledte

udgifter til kontor m.v. ikke er udtryk for, at der er sket en leverance i mod vederlag mellem filialen og hovedkontoret. At udbetalingen af løn og betaling af andre udgifter i Danmark foretages fra en dansk bankkonto oprettet af filialen, ændrer imidlertid intet i forhold til de økonomiske og juridiske realitet.

Uanset at man har etableret en filial, ligger instruktionsbeføjelsen over medarbejderne i Danmark hos selskabet som helhed. Konkret har ledelsen imidlertid arbejdssted i EU-landet A, hvorfor det også er fra hovedkontoret, at denne ret udøves. Det er ledelsen af selskabet og dermed hovedkvarteret i EU-landet A, der bestemmer medarbejderens arbejdsområde, og om en givne person skal ansættes, have en lønforhøjelse eller fyres, ligesom det er hovedkontoret i EU-landet A, der træffer beslutning om øvrige forhold, der ligger under det at have instruktionsbeføjelse over ansatte.

Der er tale om medarbejdere, der udfører et stykke arbejde for selskabet, der af forretningsmæssige årsager bedst løses af personer med fysisk placering i Danmark.

Betaling af løn til egne medarbejdere er ikke udtryk for, at der er sket en leverance imod vederlag. Cost-plusfordelingen af omkostninger, der vedrører egne medarbejdere, er ikke udtryk for, at der er en leverance, men betaling af omkostninger, der vedrører egne medarbejdere.

SKATs indstilling vil - hvis Skatterådet måtte vælge at følge SKAT - medføre, at de omkostninger, som en virksomhed afholder i forbindelse med egne ansatte, vil blive betragtet som en leverance.

Hvis dette er tilfældet, vil momssystemet dermed kortslutte den økonomiske virkelighed, der som nævnt er, at selskabet baseret i EU-landet A sælger forsikring til danske kunder og i den forbindelse har oprettet en filial til at foretage en del af disse transaktioner. Det er kun naturligt, at hovedkontoret i EU-landet A betaler lønninger til sine ansatte, uanset hvor disse fysisk udfører deres arbejde. Man kan imidlertid ikke udlede af det forhold, at hovedkontoret overfører pengene til betaling af lønningerne til filialens danske bankkonto, at der dermed foreligger en momspligtig leverance, som er udtryk for et retsforhold parterne imellem om gensidig udveksling af ydelser.

At der skal foreligge en gensidigt bebyrdende aftale følger bl.a. af EU-Domstolens afgørelse i sag C-16/93-Tolsma, hvor EU-Domstolen i præmis 14 fastslår, at "kun udføres mod vederlag ... såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører gensidig udveksling af ydelser ..."

Filialen udgør hverken skatteretligt eller civilretligt/selskabsretligt et selvstændigt retssubjekt, ej heller i forhold til moms. Denne kendsgerning bekræftes også af EU-Domstolen i Skandia-sagen.

Der kan af samme årsag ikke være tale om en leverance mod vederlag, når omkostningsdækningen består i dækning af selskabets egne udgifter ved salg af forsikringer til danske kunder. Et gensidigt retsforhold fordrer som det første, at der eksisterer to uafhængige parter, og som det næste, at de to parter hver har selvstændig retsevne til at kunne forpligte sig i forhold til hinanden ved en leverance. Ingen af de to betingelser er opfyldt i denne sag, idet filialen ikke er en selvstændig part og desuden ikke har den nødvendige selvstændighed til at kunne binde filialen, hverken økonomisk eller juridisk.

Der foreligger ikke, og der kan ikke foreligge, en gensidigt bebyrdende aftale, når der ikke er tale om individuelle retssubjekter, og en filial er ikke et selvstændigt retssubjekt. Dermed er den fasttømrede betingelse for, at der er tale om levering imod vederlag, nemlig at der er en gensidig bebyrdende aftale, ikke til stede. At hovedkontoret i EU-landet A deltager i en fællesregistrering, kan ikke gøre filialen til et selvstændigt retssubjekt.

I Skandia-dommen var der tale om et it-selskab med selvstændig retsevne etableret i USA. Selskabet fungerede som globalt it-selskab for hele Skandia-koncernen og leverede som led heri også ydelser til

sin svenske filial, der indgik i en fællesregistrering med andre Skandia selskaber (som hver især selv har retsevne).

EU-Domstolen tog i den sammenhæng alene stilling til, at der mellem selskabet i USA og fællesregistreringen i Sverige bestod et gensidigt retsforhold om udveksling af ydelser mod vederlag, men alene som følge af de øvrige selskaber i fælles-registreringen. EU-Domstolen betragter i den situation leverancerne fra selskabet i USA for leveret til fællesregistreringen og ikke til filialen (præmis 30 i dommen).

Domstolen slår derimod fast, at der ikke mellem selskabet i USA og filialen kan bestå et retsforhold. Vi vil i den sammenhæng gerne fremhæve præmis 26 i dommen, hvor EU-Domstolen konkluderer, at filialen er afhængig af hovedkontoret og følgelig ikke selv kan kvalificeres som en selvstændig afgiftspligtig person. Man må heraf udlede, at en filial, der ikke indgår i en fællesregistrering med andre afgiftspligtige personer, aldrig kan få karakter af en selvstændig afgiftspligtig person, heller ikke selv om hovedkontoret indgår i en fællesregistrering.

Spørgsmål 1

Vi er således på ingen måde enige med SKAT i, at Skandia-dommen ikke giver baggrund for at indfortolke en antagelse om, at det skulle gøre en forskel, om det er filialen, der er medlem af en momsgruppe, eller om det er hjemstedet. Det fremgår jo helt klart af præmis 26 i dommen, at filialen ikke kan anses for en selvstændig afgiftspligtig person og af præmis 22, at moms kun kan pålægges levering af tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab (vores fremhævning).

Spørgsmål 2

Med spørgsmål 2 har vi ønsket at få bekræftet, at filialen ikke foretager afgiftspligtige leverancer, når hovedkontoret på omkostningsdækket basis betaler de udgifter, der er forbundet med filialens salgsopbyggende aktiviteter i Danmark.

I overensstemmelse med EU-Domstolens konklusioner i Skandia-sagen må det lægges til grund, at filialen ikke er en selvstændig afgiftspligtig person. Den omkostningsdækning, der finder sted mellem filialen og hovedkontoret, kan af samme årsag ikke anses for en afgiftspligtig leverance, idet leverancen må anses for foretaget til hovedkontoret og ikke til den fællesregistrering, som hovedkontoret indgår i.

Der vil i henhold til præmisserne i Skandia-dommen kun kunne være tale om en leverance mod vederlag, hvis begge parter i forholdet har karakter af selvstændige afgiftspligtige personer. Under henvisning til samme argumentation som anført ovenfor er det ikke tilfældet i den konkrete sag, hvorpå vi beder om bindende svar.

På den baggrund er det også overraskende, at SKAT kan forudsætte, at leverancerne sker mod vederlag. Det er jo netop ikke tilfældet. En leverance mod vederlag forudsætter således efter momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, at der er tale om levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab. En filial kan i henhold til EU Domstolens konklusion ikke udgøre en afgiftspligtig person, hvor betalingen heller ikke kan kvalificere som betaling for en leverance mod vederlag i henhold til ovennævnte direktivbestemmelse.

Hvis levering mod vederlag - fritagelsen for forsikringstransaktioner

Selv om der skulle være tale om en levering mod vederlag under henvisning til det faktum, at hovedkontoret deltager i en momsmæssig fællesregistrering i EU-landet A, er det forsat vores opfattelse,

at X-filialen ikke er forpligtet til at beregne reverse charge-moms, idet der er tale om levering af momsfrigtage forsikringsydelser, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 10.

X er en samlet juridiske enhed. Denne juridiske enhed består af en ydre "skal". Inden for denne "skal" findes der et primært forretningssted (selskabsetableringen i EU-landet A) og en række sekundære forretningssteder (filialen i andre EU-lande). Disse skal ses under et. Der er derfor stadig tale om en samlet juridisk enhed, og deltagelse i en fællesregistrering for en del af den juridiske enhed for moms kan ikke ændre på dette faktum. Der er stadig tale om en samlede juridisk enhed.

Denne samlede juridiske enhed ("skallen") leverer forsikringsydelser til eksterne parter, og det er uden betydning, om arbejdet udføres af personale i Danmark, EU-landet A eller i et af de andre lande, hvor X har sekundære forretningssteder. Der er stadig tale om levering af forsikringsydelser fra en samlet juridisk enhed til en forsikringstager.

Dette understøttes af, at uanset at policerne udfærdiges i filialens navn, så kan risikoen ikke begrænses til filialen alene, men til den fulde juridiske enhed.

De ydelser, der udføres, er således også alle relateret til forsikringsvirksomheden. Det vil ikke være muligt kunstigt at kalde dette for leverancer bestående af fx marketing, håndtering af krav fra filialen til hovedkontoret og omvendt. Den skattemæssige fordeling af resultatet af virksomheden (i form af en TPMæssig cost plus-fordeling) er netop kun udtryk for, at der skal ske en allokering af indtægter til de respektive lande, hvor selskabet har aktiviteter af hensyn til beskattningen der. Når filialen modtager "vederlag" fra hovedkontoret til dækning af de danske udgifter forbundet med den danske aktivitet plus en mark-up, er mark-up'en udtryk for den del af indtægterne ved forsikringsvirksomheden, som kan tildeles Danmark. Denne indtægtsfordeling vedrører salget af forsikringer og vil derfor være fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 10. At fordelingen sker efter cost plus-modellen ændrer ikke ved, at der er tale om indtægtsfordeling.

Der er således ikke tale om, at der leveres hjælpeydelser til forsikringsydelser mellem to selvstændige juridiske enheder. Der er tale om et forsikringsprodukt, som udbydes af en samlet juridisk enhed, hvor man trækker på lokale kompetencer inden for den samme enhed. Ydelserne har stadig karakter af forsikringsydelser.

Situationen er således heller ikke sammenlignelig med Arthur Andersen & Co Accountants c.s-sagen (C-472/03) om back office-ydelser, idet der i denne dom var tale om leverancer mellem to selvstændige juridiske enheder.

I det omfang SKAT måtte nå frem til, at indtægtsallokeringen på grund af fællesregistreringen i EU-landet A er udtryk for en leverance, vil denne være fritaget for moms som en forsikringsydelse.

Hvis levering mod vederlag - fritagelsen for formidling af forsikringer

Filialens eneste opgave i Danmark er at være bindeled i forhold til selskabet og de danske kunder. I det omfang SKAT måtte fastholde, at filialen har status af en selvstændig afgiftspligtig person, vil de ydelser, som filialen leverer til hovedkontoret, utvivlsomt have karakter af formidling af forsikringer på vegne af tredjemand. Vi tillader os i den sammenhæng at henvise til samme afgørelser, som SKAT selv har nævnt, nemlig Taksatorringen i C-8/01, Arthur Andersen i C-472/03 og J. C. M Beheer BV i C-124/0. Af alle disse fremgår, at en forsikringsformidler er en tredjemand, der formidler kontakt mellem kommende, eventuelle kunder og forsikringselskaber.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at en dansk filial af et udenlandsk selskab ikke skal beregne reverse charge-moms af omkostninger, der allokeres fra hovedkontoret i udlandet til filialen i Danmark, når hovedkontoret indgår i en momsmæssig fællesregistrering i sit hjemland.

Lovgrundlag

Momslovens § 3, stk. 1 og 3, har følgende ordlyd:

"§ 3. Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

(...)

Stk. 3. Flere personer, der registreres under ét, jf. § 47, stk. 4, anses som én afgiftspligtig person. Har en afgiftspligtig person flere virksomheder, der registreres hver for sig, jf. § 47, stk. 3, 2. pkt., anses hver af de selvstændigt registrerede virksomheder som én afgiftspligtig person."

Momslovens § 4, stk. 1, har følgende ordlyd:

"Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering."

Momslovens § 47, stk. 4, har følgende ordlyd:

"Stk. 4. Flere afgiftspligtige personer, der udelukkende driver registreringspligtig virksomhed, kan efter anmodning registreres under ét. Told- og skatteforvaltningen kan tillade, at personer med momsregistreringspligtige aktiviteter kan registreres under et med personer med ikkeregistreringspligtige aktiviteter og personer uden økonomiske aktiviteter. Tilladelse kan kun gives, hvis den ene person (moderselskabet m.v.) gennem direkte eller indirekte besiddelse af samtlige aktier m.v. ejer den eller de andre personer (datterselskaber, datterdatterselskaber m.v.), der inddrages under fællesregistreringen. Fællesregistrering kan kun ske mellem selskaber m.v., der er etableret her i landet. Anmodning om fællesregistrering skal ske senest 1 måned, inden fællesregistreringen ønskes iværksat."

Momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), har følgende ordlyd:

"Følgende transaktioner er momspligtige:

c) leveringen af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab".

Momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1, har følgende ordlyd:

"Ved "afgiftspligtig person" forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved "økonomisk virksomhed" forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter."

Momssystemdirektivets artikel 11 har følgende ordlyd:

"Efter høring af Det Rådgivende Udvalg vedrørende Merværdiafgift, i det følgende benævnt »Momsudvalget«, kan hver enkelt medlemsstat betragte personer, der er etableret på samme medlemsstats område, og som i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person.

En medlemsstat, som gør brug af den i stk. 1 omhandlede mulighed, kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne mulighed."

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 10 har følgende ordlyd:

"Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

.....

10) Forsikrings- og genforsikringsvirksomhed, herunder ydelser i forbindelse med sådan virksomhed, som udføres af forsikringsmæglere og -formidlere."

Momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra a), har følgende ordlyd:

"a) forsikrings- og genforsikringstransaktioner, herunder ydelser udført af forsikringsmæglere og -formidlere i forbindelse med disse transaktioner"

Praksis

C-16/93, Tolsma

Musikfrembringelse - Gadeorgel. - på offentlig vej. Der var ikke aftale om vederlag, men gademusikanten bad om og modtog også frivillige betalinger fra de forbipasserende. Betalingerne udgjorde ikke levering mod vederlag.

C-240/99, Skandia

I forhold til fortolkningen af momsfrigtagelsen af banktransaktioner skal momsfrigtagelsen af forsikringstransaktioner fortolkes særligt indskrænkende, da den alene omfatter egentlige forsikringstransaktioner.

C-8/01, Taksatorringen

Forsikringstransaktioner skal defineres som transaktioner, hvor en forsikringsgiver påtager sig - mod betaling af en præmie og i tilfælde af forsikringsbegivenhedens indtræden - at betale den ydelse til den forsikrede, der er blevet aftalt ved kontraktens indgåelse. For at der kan være tale om en forsikringstransaktion, kræver det, at der består et kontraktforhold mellem den, der leverer forsikrings-ydelsen, og den, hvis risiko dækkes af forsikringen - den forsikrede.

Fritagelsen for ydelser udført af forsikringsmæglere og -formidlere i forbindelse med forsikringstransaktioner tager udelukkende sigte på ydelser, der udføres af erhvervsdrivende, som står i kontakt både med forsikringsgiveren og forsikringstageren, idet en forsikringsmægler kun er mellemmand.

C-472/03, Arthur Andersen

Domstolen fandt domstolen, at de væsentlige dele af en forsikringsformidlers opgaver består i at søge efter kundeemner og at sætte dem i kontakt med forsikringsgiveren. »Backoffice«-virksomhed, der består i mod vederlag at udføre tjenesteydelser for et forsikringsselskab, er ikke tjenesteydelser i forbindelse med forsikringstransaktioner, som udføres af forsikringsmæglere eller -formidlere i bestemmelsens forstand.

C-210/04, FCE Bank

Ydelser fra hjemsted i et EU-land til fast forretningssted i andet EU-land. Det faste forretningssted modtog ydelser i form af konsulentbistand, management, personaleuddannelse, databehandling samt applikationssoftware. EF-domstolen fandt, at hjemsted og fast forretningssted skulle anses for en og samme momsplichtige person. Der bestod derfor ikke et retsforhold mellem to parter vedrørende en gensidig udveksling af ydelser.

C-124/07, J. C. M. Beheer BV

Domstolen fandt, at en virksomhed vedrørende tilbud og indgåelse af forsikringsaftaler, behandling af ændringer af forsikringspolicer, udstedelse af sådanne policer, opkrævning af provision og levering af oplysninger til forsikringsselskabet og til forsikringstagerne havde karakter af en forsikringsmæglers eller -formidlers virksomhed.

C-7/13, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige

EU-domstolen udtaler i præmisserne 21-32:

"21 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 2, stk. 1, artikel 9 og 11 skal fortolkes således, at levering af tjenesteydelser fra en hovedetablering med hjemsted i et tredjeland til dets filial i en medlemsstat udgør afgiftspligtige transaktioner, såfremt filialen indgår i en momsgruppe.

22 Det bemærkes i denne forbindelse, at momsdirektivets artikel 2, stk. 1, bestemmer, at moms bl.a. pålægges levering af tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

23 Momsdirektivets artikel 9 definerer begrebet »afgiftspligtig person«. Herefter er en »afgiftspligtig person« enhver, der »selvstændigt« udøver en økonomisk virksomhed. Det er for en ensartet anvendelse af momsdirektivet vigtigt, at begrebet »afgiftspligtig person«, der er defineret i direktivets afsnit III, undergives en selvstændig og ensartet fortolkning.

24 Det følger af Domstolens praksis, at en tjenesteydelse kun kan beskattes, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser (jf. dom FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

25 For at fastslå, om der består et sådant retsforhold mellem et ikke-hjemmehørende selskab og en af dets filialer med hjemsted i en medlemsstat, som indebærer, at de leverede ydelser er momsplichtige, skal det vurderes, om denne filial udøver selvstændig økonomisk virksomhed. I denne forbindelse skal det undersøges, om en sådan filial kan anses for at være selvstændig, bl.a. under hensyn til, om den selv bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med dens virksomhed (dom FCE Bank, EU:C:2006:196, præmis 35).

26 Som filial af SAC opererer Skandia Sverige ikke selvstændigt og bærer ikke selv de økonomiske risici, der er forbundet med dens virksomhed. Som filial råder selskabet i øvrigt i henhold til national lovgivning ikke over en egenkapital, og dets aktiver er del af SAC's formue. Følgelig er Skandia Sverige afhængig af SAC og kan således ikke selv kvalificeres som en afgiftspligtig person i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 9.

27 Hvad angår spørgsmålet, om der er indgået en aftale om fordeling af omkostningerne, hvilket i hovedsagen er konkretiseret ved udstedelse af interne fakturaer, er dette uden relevans, eftersom en sådan aftale ikke er indgået mellem to uafhængige parter (dom FCE Bank, EU:C:2006:196, præmis 40).

28 Det er imidlertid ubestridt, at Skandia Sverige er medlem af en momsgruppe etableret på grundlag af momsdirektivets artikel 11 og danner følgelig sammen med de øvrige medlemmer én afgiftspligtig person. Med henblik på moms er denne momsgruppe blevet tildelt et momsnummer af den kompetente nationale myndighed.

29 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at ligestilling med en enkelt afgiftspligtig person udelukker, at medlemmerne af momsgruppen vedbliver med selvstændigt at underskrive momsangivelser og vedbliver med uden for deres koncern at blive anset for afgiftspligtige personer, da kun den ene afgiftspligtige person har beføjelse til at underskrive nævnte angivelser (dom Ampliscientifica og Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, præmis 19). Det følger heraf, at tjenesteydelser leveret af en tredjepart til et medlem af en momsgruppe i en sådan situation i momsmæssig henseende skal betragtes som gennemført ikke til fordel for dette medlem, men for den momsgruppe i sig selv, som selskabet tilhører.

30 I momsmæssig henseende kan ydelser leveret af et selskab som SAC til sin filial, der er medlem af en momsgruppe, såsom Skandia Sverige, således ikke anses for at være leveret til dette selskab, men skal betragtes som værende leveret til momsgruppen.

31 For så vidt som ydelser leveret mod vederlag af et selskab såsom SAC til selskabets filial i momsmæssig henseende skal anses for at være leveret til momsgruppen, og for så vidt som disse ikke kan betragtes som én afgiftspligtig person, skal det fastslås, at leveringen af sådanne ydelser er afgiftspligtige i henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c).

32 Henset til samtlige ovenstående bemærkninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 2, stk. 1, artikel 9 og 11 skal fortolkes således, at levering af tjenesteydelser fra en hovedetablering med hjemsted i et tredjeland til dens filial i en medlemsstat udgør afgiftspligtige transaktioner, når filialen indgår i en momsgruppe."

C-174/14, Saudacor

Muligheden for at kvalificere en levering af tjenesteydelser som en levering mod vederlag forudsætter udelukkende, at der består en direkte sammenhæng mellem denne levering og en modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget. En sådan direkte sammenhæng foreligger, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren. Henset til den varige og fortsatte karakter af de tjenesteydelser, som Saudacor leverer på området for planlægning og administration, kan den omstændighed, at dette vederlag ikke er fastsat i forhold til de individualiserede tjenester men som et fast beløb og på årlig basis med henblik på at dække de omkostninger, selskabet har til driften, ikke i sig selv påvirke den direkte sammenhæng mellem leveringen af ydelserne og den modtagne modydelse, hvis størrelse fastsættes på forhånd efter faste kriterier.

SKM2005. 12. ØLR

En forsikringsmægler/-formidler er en tredjemand, der formidler kontakt mellem kommende, eventuelle kunder og forsikringsselskaber om tegning af forsikring.

SKM2009. 119. SR

Skatterådet udtalte, at i det omfang et forsikringsselskabs filial i udlandet udgør et fast forretningssted i momslovens forstand, kan filialen og selskabet (uanset sag C-210/04, FCE Bank plc) ikke anses for tilsammen at udgøre en enkelt afgiftspligtig person, når selskabet indgår i en fællesregistrering her i landet.

Uddrag af Den juridiske vejledning, afsnit C. D. 11.2.2.2.4. Cost+ (Cost Plus Method):

"(...)

Cost+ og eksempler på anvendelse af metoden er beskrevet i OECD's Transfer Pricing Guidelines (2010) pkt. 2.39 til 2.55.

Cost+ tager udgangspunkt i de omkostninger en afhængig part har afholdt i relation til de kontrollerede transaktioner. Ved Cost+ tillægges både de direkte og de indirekte produktionsomkostninger en avance. Avancetillægget (mark-up pro-centen) fastsættes med udgangspunkt i den avance og de omkostningerne, som uafhængige parter har ved sammenlignelige transaktioner.

Cost+ fastsætter de interne afregningspriser mellem forbundne parter ved at tage udgangspunkt i de omkostninger, der medgår i produktionen af et produkt eller en tjenesteydelse, og hertil lægge den avance, som en uafhængig part ville opnå på de direkte og indirekte omkostninger ved en sammenlignelig transaktion.

Avancetillægget (mark-up procenten) findes ved at sætte avancen for en sammenlignelig, uafhængig transaktion i forhold til de direkte og indirekte produktionsomkostninger ved den uafhængige transaktion. De direkte og indirekte omkostninger ved den kontrollerede transaktion, tillagt det således fundne markedsmæssige avancetillæg, udgør armslængdeprisen for den kontrollerede transaktion.

Den kontrollerede transaktion er sammenlignelig med den ikke kontrollerede transaktion, når en af to betingelser er opfyldt:

- Når forskelle mellem transaktionerne ikke har væsentlig indflydelse på avancen, eller
- Når det er muligt at justere for forskelle og derved gøre transaktionerne sammenlignelige.

Se OECD's Transfer Pricing Guidelines (2010) pkt. 2.41.

Har de kontrollerede parter sammenlignelige transaktioner med uafhængige parter, kan det markedsmæssige avancetillæg for de kontrollerede transaktioner opgøres med udgangspunkt i disse, da transaktionerne og avancen herved ofte vil være umiddelbart sammenlignelige. Findes der ikke interne sammenlignelige transaktioner, kan det markedsmæssige avancetillæg på omkostningerne i stedet findes ved at beregne det avancetillæg, der opnås ved sammenlignelige transaktioner mellem uafhængige parter med tilsvarende funktioner, aktiver og risici mv.

Metoden er umiddelbart mest anvendelig for produktionsvirksomheder og ved værdiansættelse af simple ydelser.

Ved Cost+ er det ikke nødvendigvis de produkter, som indgår i transaktionen, der skal være sammenlignelige. De primære sammenlignelighedsfaktorer er derimod de funktioner, aktiver og risici, som henholdsvis den testede og den uafhængige part har. Størrelsen af den avance, som tillægges omkostningerne for at finde armslængdeprisen på en kontrolleret transaktion, afhænger i høj grad af de funktioner, aktiver og risici, der er ved transaktionen. Men andre omstændigheder har naturligvis også betydning for tillæggets størrelse.

Det vil i nogle situationer være muligt at justere for forskelle.

"(...)"

Den juridiske vejledning, afsnit C. D. 11.2.7.1.2 Den direkte metode:

"Opgørelsen af indkomsten i et fast driftssted skal ske efter den direkte metode (Separate Entity Approach). Det vil sige, at indkomsten skal opgøres i overensstemmelse med de i det faste driftssted uøvede funktioner, anvendte aktiver og påtagne risici.

Det kan indebære, at fortjeneste skal henføres til et fast driftssted, uanset at selskabet samlet (fast driftssted og hovedkontor) ingen fortjeneste har realiseret, og omvendt at indkomsten i et fast driftssted skal være negativ, selvom selskabet samlet har realiseret en fortjeneste."

Den juridiske vejledning, afsnit C. D. 11.2.7.1.3.2.2 Andet trin i OECD's metode (AOA)

"Under The Authorised OECD Approach (AOA)'s andet trin fastlægges vederlaget for handler mellem filial og hovedkontor. Fastlæggelsen sker ved en analog anvendelse af prisfastsættelsesmetoderne CUP, Resale price, Cost +, Profit Split og TNMM, se afsnit C. D. 11.2.2.2 om OECD's prisfastsættelsesmetoder.

For transaktioner mellem filial og andre koncernforbundne enheder gælder principperne i OECD's Transfer Pricing Guidelines direkte.

Formålet med andet trin er således at prissætte anerkendte interne handler/transaktioner gennem

- fastsættelse af sammenlignelighed mellem de interne transaktioner og ikke-kontrollerede transaktioner ved direkte anvendelse af OECD's Transfer Pricing Guidelines sammenlignelighedsfaktorer (produkters (varer, tjenesteydelser, aktiver, immaterielle aktiver mv.) egenskaber, økonomiske omstændigheder og forretningsstrategier) eller ved analogi (funktionsanalyse, kontraktbetingelser, se afsnit C. D. 11.4.3.4.3 og C. D. 11.4.3.4.4) i lyset af de særlige faktiske forhold i det faste driftssted

- en analog anvendelse af en af OECD's Transfer Pricing Guidelines pris-fast-sættelsesmetoder, se afsnit C. D. 11.2.2.2, til fastsættelse af et arms-længdevederlag for transaktionerne mellem det faste driftssted og andre dele af foretagendet, under hensyn til de i det faste driftssted udførte funktioner samt de hertil henførte aktiver og risici."

Begrundelse

Indledningsvis skal SKAT bemærke, at EU-domstolen i sin begrundelse i dommen i sag C-7/13, Skandia, ikke lægger vægt på, at den valgte konstruktion kunne anses for udtryk for skatteplanlægning eller misbrug. Domstolen henviser heller ikke til bestemmelsen i momssystemdirektivets artikel 11, stk. 2, om, at en medlemsstat, som gør brug af den i stk. 1 omhandlede mulighed, kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne mulighed.

I stedet analyserer domstolen artikel 11, stk. 1, og konsekvenserne af, at den svenske filial indgik i en svensk fællesregistrering (en svensk momsgruppe). I den forbindelse udtaler domstolen i præmis 29 helt generelt, at det forhold, at en fællesregistrering/momsgruppe anses for at udgøre en enkelt afgiftspligtig person, udelukker, at medlemmerne af gruppen hver for sig kan anses for at være afgiftspligtige personer. Det har den konsekvens, at ydelser leveret af en tredjepart til et medlem i momsmæssig henseende skal betragtes som leveret til gruppen. Ikke til medlemmet. I præmis 30 giver domstolen derefter udtryk for, at også ydelser leveret fra Skandia (hjemstedet i USA) til dets svenske filial skal anses for leveret til momsgruppen, idet filialen er medlem af momsgruppen. SKAT bemærker, at det ikke kun er ydelser leveret fra tredjemand til filialen, der skal anses for leveret til momsgruppen. Det fremgår tydeligt af dommen, at også ydelser leveret fra Skandias ene etablering (hjemstedet i USA) til den anden etablering (filialen i Sverige) skal anses for leveret til momsgruppen. I denne forbindelse udtrykker domstolen intet om, at der skal sondres mellem ydelser indkøbt af etableringen i USA og viderefaktureret til etableringen i Sverige på den ene side og ydelser, som etableringen i USA selv har præsteret på den anden side. En

sådan sondring fremgår i øvrigt heller ikke af direktivets artikel 2, stk. 1, litra c), hvorefter levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, er momspligtige.

SKAT finder heller ikke, at der i præmisserne 29-32 er baggrund for at indfortolke en antagelse om, at domstolen ville være nået til et andet resultat, hvis hjemstedet havde været i et andet EU-land (end Sverige) i stedet for i USA. Ligesom der ikke er baggrund for at indfortolke en antagelse om, at domstolen ville være nået til det resultat, at de to etableringer skulle anses for to forskellige momspligtige personer (den oprindelige afgiftspligtige person henholdsvis momsgruppen), når hjemstedet lever ydelser til filialen, men ikke hvis filialen også måtte levere ydelser til hjemstedet. Enten er de to etableringer hver sin afgiftspligtige person set i forhold til hinanden som følge af den ene etablerings deltagelse i momsgruppen, uanset om den ene etablering leverer til den anden, den anden til den første, eller begge to til hinanden, eller også er de to etableringer fortsat en og samme person afgiftspligtige person.

SKAT finder ligeledes ikke baggrund for at indfortolke en antagelse om, at det skulle gøre en forskel, om det er filialen, der er medlem af en momsgruppe, eller om det er hjemstedet. Jf. i denne retning også Skatterådets bindende svar SKM2009. 119. SR, hvor det var hjemstedet, som var medlem af en fællesregistrering.

SKAT finder derfor, at spørgers hjemsted i EU-landet A og spørgers filial i Danmark skal anses for to forskellige afgiftspligtige personer, eller rettere sagt, den momsgruppe (fællesregistrering), som spørgers hjemsted i EU-landet A indgår i, og spørger skal anses for hver sin afgiftspligtige person. Idet spørger - trods deltagelsen i fællesregistreringen - stadig består momsmæssigt som en særskilt afgiftspligtig person bestående af spørgers filial her i landet og filialer i andre lande (end Danmark og EU-landet A), der udgør faste forretningssteder i momslovens og momssystemdirektivets forstand, jf. SKM2009. 119. SR. Spørgers deltagelse i fællesregistreringen har derfor ikke den virkning, at spørger momsmæssigt ikke længere eksisterer, men alene den virkning, at spørgers hjemsted (hovedkontor) momsmæssigt anses for en del af fællesregistreringen i EU-landet A, og ikke for en del af spørger.

Hvis momsgruppen i EU-landet A foretager leverancer mod vederlag til spørgers filial i Danmark, er disse derfor momspligtige, idet SKAT i lighed med spørger forudsætter, at der er tale om ydelser med leveringssted (momsmæssigt beskatningssted) i Danmark.

På baggrund af spørgers oplysninger om den foretagne omkostningsallokering finder SKAT, at momsgruppen foretager leverancer mod vederlag til spørgers filial.

SKAT finder i den forbindelse, at betingelsen om, at der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, er opfyldt. SKAT skal i den forbindelse henvise til, at der er tale om udveksling af ydelser mellem to afgiftspligtige personer. Der findes således momsmæssigt to retssubjekter, der kan indgå indbyrdes aftaler. Det er efter SKATs opfattelse ikke en supplerende betingelse, at der også civilretligt eksisterer to retssubjekter.

At den aftalte cost plus-model civilretligt kan anses for en intern aftale i spørger, og dermed civilretligt ikke er en aftale mellem to selvstændige parter, kan ikke medføre et andet resultat, når spørger momsmæssigt er delt i to særskilte afgiftspligtige personer. Det ledelsesmæssige sammenfald mellem de to afgiftspligtige personer kan heller ikke begrunde et andet resultat.

SKAT kan ikke tilslutte sig spørgers synspunkt om, at der i forbindelse med de omkostninger, der allokeres fra hovedkontoret i udlandet til filialen i Danmark, alene ske en allokering af indtægter til de respektive lande, hvor selskabet har aktiviteter, af hensyn til selskabsbeskatningen der.

Omkostningsallokeringen må derimod anses for vederlag for ydelser leveret til filialen af hovedkontoret bestående i overordnet ledelse, produktudvikling, risk management og anden support. Der henvises i den forbindelse til, at omkostningsallokeringen i forbindelse med cost plus-modellen sker på baggrund af de funktioner, som de respektive enheder udfører.

Disse leverancer er ikke momsfritagne efter forsikringsfritagelsen, idet denne efter EU-domstolens praksis alene omfatter egentlige forsikringstransaktioner og ydelser udført af forsikringsmæglere og -formidlere i forbindelse med disse transaktioner.

Egentlige forsikringstransaktioner er transaktioner, hvor en forsikringsgiver påtager sig - mod betaling af en præmie og i tilfælde af forsikringsbegivenhedens indtræden - at betale den ydelse til den forsikrede, der er blevet aftalt ved kontraktens indgåelse. Jf. domstolens dom i sag C-8/01, Taksatorringen.

En forsikringsmægler/-formidler er en tredjemand, der formidler kontakt mellem kommende, eventuelle kunder og forsikringsselskaber om tegning af forsikring. Jf. EU-domstolens domme i sagerne C-8/01, Taksatorringen, C-472/03, Arthur Andersen, og C-124/07, J. C. M. Beheer BV, og SKM2005. 12. ØLR.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at leverancer fra filialen i Danmark til hovedkontoret i udlandet ud fra et dansk synspunkt i den situation, hvor hovedkontoret deltager i en momsmæssig fællesregistrering i hjemlandet, ikke vil udgøre en leverance mod vederlag med den effekt, at filialen vil have momsfradrag i Danmark, hvis leverancerne udelukkende anvendes af hovedkontoret selv.

Lovgrundlag

Momslovens § 37, stk. 1, har følgende ordlyd:

"§ 37. Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb m.v. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet, jf. dog stk. 6."

Momssystemdirektivets artikel 168 har følgende ordlyd:

"I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) (...)"

Momssystemdirektivets artikel 169, litra a), har følgende ordlyd:

"Foruden det i artikel 168 omhandlede fradrag har den afgiftspligtige person ret til at fradrage den i nævnte artikel omhandlede moms, såfremt varerne og ydelserne anvendes til følgende:

a) 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 fra-drag, såfremt de blev udført inden for denne medlemsstat

b) (...)''

Se i øvrigt SKATs indstilling og begrundelse, spørgsmål 1.

Praksis

Se SKATs indstilling og begrundelse, spørgsmål 1.

Begrundelse

Det er oplyst, at filialen er ansvarlig for at forestå salgsarbejdet og for at indgå forsikringsaftaler med danske modparter. Det er endvidere oplyst, at det er filialen, der tegner forsikringerne med danske modparter, og at policerne udfærdiges i filialens navn. På baggrund af det oplyste finder SKAT efter en konkret vurdering, at det er spørgers filial, og ikke den fællesregistrering i EU-udlandet A, som spørgers hovedkontor er en del af, der må anses for leverandør af de omhandlede forsikringsydelser til de danske modparter.

SKAT finder derfor, at det udførte salgsarbejde mv. ikke kan anses for udtryk for en leverance til fællesregistreringen i EU-udlandet A. Omkostningsfordelingen fra filialen til hovedkontoret i denne forbindelse kan derfor ikke anses for vederlag for en leverance fra spørgers filial til fællesregistreringen.

I det omfang, at filialen måtte levere ydelser til hovedkontoret, så vil SKAT derimod anse det for levering mod vederlag, jf. den beskrevne model for omkostningsallokering og SKATs indstilling og begrundelse under spørgsmål 1. Det forudsættes i den forbindelse, at leverancerne ikke er omfattet af en momsfritagelse i momslovens § 13. SKAT finder derfor, at der i forbindelse med en sådan leverance vil være fradragsret for købsmoms på indkøb til brug for filialens leverancer til fællesregistreringen i EU-udlandet A.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Nej, se indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at leverancer fra filialen i Danmark til hovedkontoret i udlandet ud fra et dansk synspunkt i den situation, hvor hovedkontoret deltager i en momsmæssig fællesregistrering i hjemlandet, ikke vil udgøre en leverance mod vederlag med den effekt, at filialen vil have momsfradrag i Danmark, hvis leverancerne anvendes af hovedkontoret og andre enheder i fællesregistreringen i EU-landet A - herunder fællesregistreringens øvrige filialer i andre lande.

Lovgrundlag

Se SKATs indstilling og begrundelse, spørgsmål 2.

Praksis

Se SKATs indstilling og begrundelse, spørgsmål 1.

Begrundelse

SKAT forudsætter, at leverancerne sker mod vederlag, jf. den beskrevne omkostningsallokering, SKATs indstilling og begrundelse under spørgsmål 1. Det forudsættes derfor tillige, at leverancerne ikke er omfattet af en momsfritagelse i momslovens § 13.

SKAT finder derfor, at der vil være fradragsret for købsmoms på indkøb til brug for filialens leverancer til fællesregisteringen i EU-landet A. Det bemærkes, at fællesregisteringen i EU-landet A alene kan anses for at omfatte filialer i andre lande (end Danmark og EU-landet A), der ikke udgør faste forretningssteder i momslovens og momssystemdirektivets forstand, jf. SKM2009. 119. SR.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med " Nej, se indstilling og begrundelse".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.