Udskriftsdato: søndag den 11. januar 2026

AFG nr 9679 af 25/06/2019 (Gældende)

Overdragelse af leasingaktiver - samarbejde med udenlandsk virksomhed

Ministerium: Skatteministeriet	Journalnummer: 19-0126747

Overdragelse af leasingaktiver - samarbejde med udenlandsk virksomhed

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der var tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse, når en udlejer sælger udvalgte leasingaktiver, lejer dem tilbage og i øvrigt fortsætter udlejningen til de pågældende leasingkunder på uændrede vilkår. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at overdragelse af en lejeaftale og samtidig overdragelse af det udlejede aktiv er en tjenesteydelse. Skatterådet fandt, at der i stedet er tale om et varesalg. Skatterådet kunne bekræfte, at den leje, som spørger i eget navn opkræver af sine leasingkunder, fortsat er momspligtig her i landet, når kunderne er etableret her i landet.

Skatterådsmøde 25. juni 2019 - SKM2019. 348. SR

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at spørger gennemfører en momsfri overdragelse af virksomhed, når selskabet overdrager lejeaftaler og tilhørende aktiver til en samarbejdspartner i et andet EU-land, hvis udlejningsaktiviteter i Danmark varetages af spørger?
2. Hvis det første spørgsmål besvares benægtende, kan det så bekræftes, at overdragelse af en lejeaftale og samtidig overdragelse af ejendomsretten til det aktiv, som udlejes, og som i ingen tilfælde består af fast ejendom, udgør en tjenesteydelse, som er omfattet af momslovens § 16, stk. 1?
3. Kan det bekræftes, at den månedlige leje, som spørger opkræver på vegne af samarbejdspartneren i det andet EU-land, skal tillægges dansk moms?

Svar

1. Nej
2. Nej
3. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger udlejer maskiner til danske virksomheder (B2B). (…)

Spørger har været i forhandlinger med en potentiel samarbejdspartner i et andet EU-land, og parterne har på den baggrund udarbejdet en rammeaftale og en overdragelsesaftale.

Det overordnede formål med aftalerne er, at spørger overdrager lejeaftaler og tilhørende aktiver til samarbejdspartneren, som betaler vederlag herfor til spørger. I forhold til de enkelte kunder vil spørger fortsat opkræve leasingydelsen i eget navn, men for samarbejdspartnerens regning.

Af rammeaftalen følger at samarbejdspartneren fra overdragelsestidspunktet indtræder i samtlige rettigheder og forpligtelser i forhold til kunden. Videre følger det, at en overdragelse af en lejeaftale uden samtidig overdragelse af ejendomsretten til det aktiv, som er omfattet af lejeaftalen, ikke kan finde sted.

Det er oplyst, at spørgers kunder (leasingtagerne) har meddelt samtykke til, at spørger er berettiget til at overdrage ejendomsretten til maskinen til tredjemand (sikringsformål). Dette følger af forretningsbetingelserne mellem spørger og leasingtagerne. Der sker ikke underretning af leasingtager, når ejendomsretten til en maskine overdrages.

Af rammeaftalen følger, at der indgås en særskilt overdragelsesaftale mellem spørger og samarbejdspartneren om overdragelse af lejeaftale og ejendomsret til et aktiv, men at dette kan ske i form af en samlet aftale.

Af aftalen følger, at spørger opkræver den månedlige leje fra kunden, hvilket sker i eget navn, men for samarbejdspartnerens regning. Spørger modtager ikke særskilt vederlag for denne ydelse, som i realiteten udføres for samarbejdspartneren.

Det fremgår af rammeaftalen, at spørger ved udløbet af en lejeaftale har en option på tilbagekøb af den pågældende maskine. Købsprisen udgør X Euro netto pr. maskine. Det er oplyst, at maskinerne er uden nævneværdig værdi efter endt leasingaftale. Der kan være enkelte maskiner, som efter istandsættelse kan genanvendes, men hovedparten vil være kassable. De X Euro er fastsat med det udgangspunkt, at de skal dække administrationsomkostninger mv. ved tilbagetagelsen.

Overdragelsesaftalen er den aftale, som indgås i tilknytning til de enkelte overdragelser af lejeaftaler og ejendomsret.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ad. spørgsmål 1

Momslovens § 8, stk. 1, 3. punktum, slår fast, at overdragelse af aktiver, der sker som led i en overdragelse af virksomhed eller af en del af denne, når den nye indehaver er eller bliver registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51a, ikke udgør en levering mod vederlag.

Ved vurdering af spørgsmål 1 skal det dels vurderes, om en momsfri virksomhedsoverdragelse kan ske til en køber, der ikke er, og ikke bliver, registreret i Danmark, dels om den successive overdragelse af lejeaftaler og ejendomsret til aktiver er forenelighed med bestemmelsen om overdragelse af virksomhed.

Den første vurdering tager udgangspunkt i, at spørger overdrager lejeaftaler og ejendomsret til aktiver til samarbejdspartneren. Men samarbejdspartneren ifalder ikke momsregistreringspligt i Danmark, idet spørger opkræver den momsbelagte leje i eget navn, men for samarbejdspartnerens regning. Dermed er der i realiteten tale om to transaktioner, hvor den første transaktion mellem samarbejdspartneren og spørger udgør en lejeydelse omfatter af reverse charge, og den anden transaktioner udgør den momspligtige transaktion i Danmark. Denne transaktion gennemføres af spørger.

Det er vores opfattelse, at udformningen af artikel 19 i momsdirektivet ikke giver grundlag for kravet om, at den part, som overtager en virksomhed, skal være momsregistreret i Danmark. En overdragelse til en afgiftspligtig person i et andet EU-land må derfor anses for at være omfattet af direktivet, og dermed også af momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. At bestemmelsen i § 8 ikke er en korrekt/fyldestgørende implementering af direktivet følger blandt andet af SKM2017. 18. SR, hvor en overdragelse mellem to momsfritagne parter blev anset for at være omfattet af bestemmelsen i § 8.

Det er ligeledes vores opfattelse, at en overdragelse af en lejeaftale og en samtidig overdragelse af ejendomsretten til det underliggende aktiv, udgør en delvis virksomhedsoverdragelse, se hertil SKM2012. 330. SR, hvoraf følger, at en overdragelse af en leasingportefølje udgør en virksomhedsoverdragelse, og at det ved denne vurdering er uden betydning, at overdrageren fastholder et samarbejde med den, der er overdraget til, herunder medvirker til finansiering af dennes leasingvirksomhed. Det bemærkes, at spørger efter vores opfattelse er ophørt med at drive udlejningsvirksomhed, når det følger af aftalen, at de blot varetager samarbejdspartnerens forpligtelser i forhold til de enkelte lejere.

At overdragelserne finder sted successivt, eventuelt i form af samlede overdragelse af flere aftaler, ses ikke at ændre karakteren af en virksomhedsoverdragelse. Der er i alle tilfælde tale om, at spørger overfører samtlige rettigheder og forpligtelser vedrørende lejeaftalerne til samarbejdspartneren, og at samarbejdspartneren overtager aftalerne med henblik på at videreføre disse.

Denne opfattelse er i overensstemmelse med gældende praksis vedrørende overdragelse af frivilligt registrerede erhvervsejendomme.

Ad. spørgsmål 2

Spørgsmål 2 er kun relevant, hvis det første spørgsmål besvares med nej.

Hvis der ikke er tale om en virksomhedsoverdragelse, skal der ske en kvalifikation af en ydelse, der består i et samlet salg af en lejeaftale og det til grund for lejeaftalen liggende aktiv. Denne ydelse vurderet under ét anses for at udgøre en overdragelse af en rettighed. Eftersom rettigheden overdrages til en afgiftspligtig person i et andet EU-land, må ydelsen anses for at være omfattet af momslovens § 16, stk. 1.

Heraf følger, at spørger kan udstede faktura til samarbejdspartneren uden moms efter principperne om reverse charge for de enkelte eller samlede overdragelser af lejeaftaler med tilhørende aktiver.

Ad. spørgsmål 3

Når spørger opkræver leje hos de enkelte lejere, sker dette i eget navn, men for samarbejdspartnerens regning.

Af momslovens § 4, stk. 4, følger, at en formidler af en ydelse, som handler i eget navn, men for andens regning, anses for selv at have modtaget og leveret den formidlede ydelse.

Eftersom spørger er etableret og registreret i Danmark, må dennes levering af en udlejningsydelse anses for at have leveringssted i Danmark, og de danske lejere skal derfor opkræves leje med tillæg af moms.

Den underliggende ydelse fra samarbejdspartneren anses for at udgøre en selvstændig transaktion, som ligeledes har leveringssted i Danmark. Men i overensstemmelse med momslovens § 46, stk. 1, nr. 3, er det spørger, som er momspligtig for denne ydelse.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørger gennemfører en momsfri overdragelse af virksomhed, når selskabet overdrager lejeaftaler og tilhørende aktiver til en samarbejdspartner i et andet EU-land, hvis udlejningsaktiviteter i Danmark varetages af spørger.

Begrundelse

Skattestyrelsen finder ikke, at forholdene i nærværende sag er sammenlignelige med forholdene i SKM2012. 330. SR. I sagen i SKM2012. 330. SR var der - i forbindelse med de konkrete leasingkontrakter - tale om, at køberen videreførte sælgers hidtidige leasingaktivitet, og at sælgeren ophørte med den samme leasingaktivitet.

Skattestyrelsen finder ikke, at spørger kan anses for at ophøre sin leasingaktivitet, heller ikke hvis den enkelte kontrakt ses isoleret. Der henvises til, at efter aftalen mellem samarbejdspartneren og spørger skal spørger fortsat opkræve leasingydelsen fra leasingtager i eget navn. Det er oplyst, at der ikke sker underretning af leasingtager, når ejendomsretten til en maskine overdrages. Af de samme grunde kan spørger ikke anses for at have overdraget en del af sin virksomhed til samarbejdspartneren.

Der er derfor efter styrelsens opfattelse i stedet tale om, at spørger sælger udvalgte leasingaktiver til samarbejdspartneren som led i en sale-and-lease-back transaktion. Et sådant salg kan ikke anses for en

momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. Højesterets dom i sag TfS 1986, 285, om salg og udlejning af entreprenørmateriel.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Nej”.

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at hvis det første spørgsmål besvares benægtende, så kan overdragelse af en lejeaftale og samtidig overdragelse af ejendomsretten til det aktiv, som udlejes, og som i ingen tilfælde består af fast ejendom, udgør en tjenesteydelse, som er omfattet af momslovens § 16, stk. 1.

Begrundelse

Skattestyrelsen finder, at det ville være kunstigt at opdele overdragelsen af en leasingkontrakt og det underliggende leasingaktiv momsmæssigt i to transaktioner. Skattestyrelsen finder derfor ligesom spørger, at der alene er tale om en transaktion.

Styrelsen finder dog modsat spørger, at der er tale om levering af en vare. Ved levering af en vare forstås efter momslovens § 4, stk. 1, 2. pkt., overdragelsen af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Adgangen til at udleje et leasingaktiv må anses for et helt normalt element i den ret til at råde over leasingaktivet, som tilkommer ejer.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ”Nej”.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at den månedlige leje, som spørger opkræver på vegne af samarbejdspartneren i det andet EU-land, skal tillægges dansk moms.

Begrundelse

Som nævnt under spørgsmål 1 er der efter styrelsens opfattelse tale om, at spørger sælger udvalgte leasingaktiver til samarbejdspartneren som led i en sale-and-lease-back transaktion. I forhold til den oprindelige leasingtager finder styrelsen, at spørger opkræver lejen i eget navn.

På baggrund af det oplyste om, at leasingtagerene er danske virksomheder, er Skattestyrelsen enig i, at spørgers udlejning til leasingtagerene efter momslovens § 16, stk. 1, er momspligtige her i landet.

Spørgers repræsentant har bemærket, at den underliggende ydelse fra samarbejdspartneren til spørger må anses for at udgøre en selvstændig transaktion, som ligeledes har leveringssted i Danmark. Men det er repræsentantens opfattelse, at det efter momslovens § 46, stk. 1, nr. 3, er spørger, som er betalingspligtig.

Skattestyrelsen finder, at den udlejning fra samarbejdspartneren til spørger, der sker som led i en sale-and-lease-back transaktion, er omfattet af momslovens § 16, stk. 1. Ligesom at styrelsen finder, at det er spørger, der er betalingspligtig efter lovens § 46, stk. 1, nr. 3. Det forudsættes på baggrund af det af repræsentanten anførte, at samarbejdspartneren ikke er etableret i Danmark med et fast forretningssted.

Det bemærkes for en god ordens skyld, at Skattestyrelsen har forudsat, at udlejningen fra samarbejdspartneren til spørger ikke efter momslovens § 4, stk. 3, nr. 2 (”lejekøbsbestemmelsen”), skal behandles som

levering af en vare. Der er her lagt vægt på det oplyste om, at maskinerne er uden nævneværdig værdi efter endt leasingaftale.

Det skal dog bemærkes, at vurderingen af, om udlejning af en vare efter momslovens § 4, stk. 3, nr. 2, skal behandles som levering af en vare, skal ske konkret i det enkelte tilfælde. Der skal i den forbindelse bl.a. ske en vurdering af, om det i det konkrete tilfælde ved lejeperiodens udløb vil være leasingtagers eneste rationelle valg at udnytte en købsoption i leasingaftalen, jf. dommen i sag C-164/16, Mercedes Benz Financial Services UK Ltd.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med ”Ja”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momslovens § 8, stk. 1, har følgende ordlyd:

”§ 8. Levering mod vederlag omfatter salg af virksomhedens aktiver, når der er fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling m.v. af aktivet. Det samme gælder salg af aktiver ved virksomhedens afmeldelse fra registrering. Til levering mod vederlag kan dog ikke henregnes overdragelse af aktiver som led i en overdragelse af virksomheden eller af en del af denne, når den nye indehaver er eller bliver registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a. Virksomheden skal inden 8 dage efter overdragelsen give told- og skatteforvaltningen meddelelse om den nye indehavers navn og adresse samt om salgsprisen for de overdragne aktiver.

Stk. 2. (…)"

Artiklerne 19 og 29 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (momssystemdirektivet) har følgende ordlyd:

”Artikel 19

Medlemsstaterne kan anlægge den betragtning, at der ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag eller i form af indskud i et selskab, ikke er sket nogen levering af varer, og at modtageren træder i overdragerens sted.

Medlemsstaterne kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at undgå konkurrenceforvridning, når modtageren ikke er en fuldt afgiftspligtig person. De kan også træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne artikel.

Artikel 29

Artikel 19 finder tilsvarende anvendelse på levering af ydelser. ”

Praksis

C-497/01, Zita Modes Sàrl

Skattemyndighederne i Luxembourg fandt, at reglerne om virksomhedsoverdragelse ikke fandt anvendelse, da overdragerens virksomhed ikke blev fortsat, idet overdrageren drev en tøjforretning og erhververen et parfumeri.

EU-domstolen fandt, at begrebet "hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab" skal fortolkes således, at det omfatter overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og eventuelt immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan forsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed. Det er dog kun overdragelser, hvor modtageren har til hensigt at drive forretningen eller en del heraf videre, der er omfattet af momssystemdirektivets artikel 19, 1. led. Overdragelser, hvor modtageren blot har til hensigt øjeblikkeligt at likvidere virksomheden eller sælge lagerbeholdningen er ikke omfattet.

TfS 1986, 285 (HR 1986 II 154/1984)

Et aktieselskab overdrog entreprenørmateriel til et interessentskab, der var stiftet af to brødre, som var hovedaktionærer i aktieselskabet. Aktierne i aktieselskabet blev overdraget til en søn af den ene af de to hidtidige hovedaktionærer. Aktieselskabet lejede maskinerne af interessentskabet og fortsatte driften af entreprenørvirksomheden. Aktieselskabet gik konkurs. Aktieselskabet og interessentskabet indgik knapt et år senere et forlig, hvor konkursboet (aktieselskabet) anerkendte interessentskabet som ejer af driftsmateriellet. Et krav på leje af materiellet blev anerkendt som massekrav. Halvanden måned før salget af materiellet var der blevet oprettet et løsørepantebrev vedrørende materiellet. Interessentskabet indgik som led i forliget på at udlevere pantebrevet til boet i kvitteret stand til aflysning i personbogen.

Toldmyndighederne nægtede interessentskabet fradragsret, idet myndighederne gjorde gældende, at der ved salget af materiellet var sket en overdragelse af virksomheden eller en del af denne. For Østre Landsret gjorde Skatteministeriet subsidiært gældende, at der ikke var tale om et salg, men om pantsætning. Efter ministeriets opfattelse var salget og den efterfølgende lejeaftale kun indgået for at skaffe aktieselskabet kapital med sikkerhed i driftsmidlerne.

Østre Landsret gav interessentskabet medhold. Skatteministeriet ankede til Højesteret, men gentog i den forbindelse ikke det subsidiære anbringende om, at der alene forelå en pantsætning og ikke et salg. Højesteret stadfæstede landsrettens dom af de landsretten anførte grunde. Landsretten havde lagt vægt på, at aktieselskabet straks havde lejet driftsmateriellet og havde fortsat entreprenørvirksomheden i uændret omfang, indtil selskabet standsede sine betalinger.

SKM2012. 330. SR

Skatterådet bekræftede, at overdragelse af en leasingportefølje bestående af leasingaktiver med sammenhørende leasingaftaler kan anses som en virksomhedsoverdragelse, der skal ske uden moms i henhold til ML § 8, stk. 1, 3. pkt. Det har ikke umiddelbart nogen betydning, at spørger fortsat har anden forretningsmæssig forbindelse med leasingtageren eller finansierer købet af leasingporteføljen. Hvorvidt der er tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse eller momspligtige overdragelser af aktiver afhænger af en samlet vurdering af alle omstændigheder i forbindelse med overdragelsen, og momenter som antallet af aktiver i den overdragne portefølje samt restløbetiden på de overdragne leasingkontrakter kan være af betydning i den samlede vurdering.

SKM2017. 18. SR

Skatterådet kan bekræfte, at overdragelsen af aktiviteten fra Spørger til en anden filial i Danmark af et selskab i et andet EU-land er en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Ved

overdragelsen af en momsfritaget virksomheds aktiver, hvortil virksomheden hverken har haft hel eller delvist momsfradrag, er det ikke en betingelse, at den nye indehaver er eller skal momsregistreres.

Der kan ved vurderingen ikke tillægges vægt, om køberen bliver momsregistreret i Danmark for levering af momspligtige administrationsydelser til Spørger eller momsregistreret for levering af momspligtige administrationsydelser til et selskabet i et andet EU-land efter reglerne om reverse charge.

Uddrag af Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit D. A. 4.5.3

”(…)

Der foreligger kun en "overdragelse af virksomheden eller en del af denne", når de aktiver, som basalt set er nødvendige for virksomhedens drift, indgår i overdragelsen.

ML § 8, stk. 1, 3. pkt., forudsætter således, at der er tale om en overdragelse af en virksomheds driftsmidler mv. (økonomisk enhed), som foretages med henblik på, at køberen enten selv fortsætter driften af virksomheden eller udøver en driftsmæssig anvendelse af de overdragne aktiver, der kan sidestilles hermed.

Der skal i almindelighed være tale om, at sælgeren ophører med at drive den overdragne del af virksomheden. Når man vurderer, om der er tale om en "overdragelse af virksomheden eller en del af denne", lægges der derfor vægt på, at sælger ophører med driften af den overdragne økonomiske enhed samtidig med, at der lægges vægt på købers hensigt med overtagelsen af den økonomiske enhed.

I praksis foretages der altid en helhedsvurdering af de nærmere omstændigheder i forbindelse med virksomhedens salg af driftsmidler mv. Der sondres mellem handler, der har karakter af ordinære køb og salg af aktiver, og handler, der har karakter af en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse.

Sondringen betyder, at der skal betales moms, når en virksomhed overdrager størstedelen af virksomhedens driftsmidler til en forhandler fx automobilforhandler, maskinforhandler, kreaturhandler m.fl., og forhandleren efter købet, sælger driftsmidlerne til forskellige kunder. Forhandleren fortsætter jo ikke driften af virksomheden.

Når man overdrager en virksomhed, træffer parterne typisk aftale om, at der i overdragelsen medfølger fx varelager, produktionsrettigheder og andre immaterielle aktiver, der sammen danner et fundament for driften. Derimod behøver en virksomheds debitormasse ikke at skulle overdrages sammen med de øvrige aktiver, fordi debitormassen ikke er nødvendig for virksomhedens fortsatte drift. Det er heller ikke et krav, at virksomhedens bygninger overdrages, fordi virksomheden, eller dele af denne, kan drives fra den nye ejers egne lokaliteter.

(…)”

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Momslovens § 4, § 14, stk. 1, nr. 1, og § 16, stk. 1, nr. 1, har følgende ordlyd:

”§ 4. 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.

Stk. 2. Gas, vand, elektricitet, varme, kulde og lign. anses som varer.

Stk. 3. Som levering af en vare anses endvidere:

1) Overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.

2) Faktisk overdragelse af en vare i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg på kredit, med en klausul om, at ejendomsretten under normale forhold overgår til lejeren eller køberen senest ved betaling af det sidste lejebeløb eller afdrag.

Stk. 4. Når en formidler af en ydelse handler i eget navn, men for en andens regning, anses formidleren for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.

§ 14. Leveringsstedet for varer er her i landet i følgende tilfælde:

1) Når varen ikke forsendes eller transporteres og varen befinder sig her i landet på leveringstidspunktet.

2) (…)

§ 16. Leveringsstedet for ydelser er her i landet, når ydelsen leveres til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, og som har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed her i landet eller har et fast forretningssted her i landet, hvortil ydelsen leveres, eller i mangel heraf har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted her i landet, og ydelsen leveres hertil, jf. dog stk. 2 og 3 og § 18, § 19, stk. 1, § 21, stk. 1, § 21 a og § 21 b.

Stk. 2. (..)"

§ 16, stk. 1, implementerer momssystemdirektivets artikel 44 i dansk ret. Artikel 44 har følgende ordlyd:

"Artikel 44

Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor den afgiftspligtige person, der modtager sådanne ydelser, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted. "

Praksis

<u>Uddrag af Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit D. A. 4.1.4</u>

"(…)

EU-domstolen har udtalt, at begrebet "levering af en vare" ikke vedrører overdragelsen af en ejendomsret i de efter national ret fastsatte former, men omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet.

Momsdirektiverne skal blandt andet sikre, at det fælles momssystem hviler på en ensartet definition af momspligtige transaktioner. Dette formål vil imidlertid ikke kunne opfyldes, hvis begrebet "levering af varer", bliver undergivet betingelser, som er forskellige fra medlemsstat til medlemsstat, hvilket er tilfældet for de civilretlige bestemmelser om overdragelse af ejendomsretten. Se EF-domstolens dom i sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, præmisserne 7 og 8.

(…)

Ved levering af en vare forstås overdragelsen af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Se hjemlen i momssystemdirektivet, artikel 14, stk. 1 og ML § 4, stk. 1, 2. pkt.

Overdragelse af ejendomsretten til en vare mod betaling af en erstatningsydelse efter pålæg fra det offentlige eller ifølge loven anses for en levering af en vare. Se momssystemdirektivet, artikel 14, stk. 2, litra a).

Elektricitet, gas, varme, kulde og lignende anses som varer. Se momssystemdirektivet, artikel 15, stk. 1, og ML § 4, stk. 2.

Vand anses for en vare. Se ML § 4, stk. 2.

Der er nogle særlige typer af leverancer af varer, som er beskrevet i andre afsnit:
- Overdragelse af varer i henhold til en kommissionsaftale (D. A. 4.2.1)
- Lejekontrakter og kontrakter om salg på kredit, hvor ejendomsretten til en vare overgår til lejer/køber ved betaling af det sidste lejebeløb/afdrag (D. A. 4.2.2).

(…)"

Uddrag af Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit D. A. 4.1.6.1

"(...)

Når en transaktion består af en flerhed af elementer og handlinger, skal der i henhold til EU-Domstolens praksis tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af, om der foreligger to eller flere særskilte ydelser eller én enkelt ydelse. Se dom i sag C-41/04, Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 19, dom i de forenede sager C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09, Bog m.fl., præmis 52, og dom i sag C-44/11, Deutsche Bank AG, præmis 18.

Domstolen har i den henseende fastslået, at der foreligger én enkelt ydelse, når et element skal anses for at udgøre hovedydelsen, mens et andet element skal anses for en sekundær ydelse, der er momsmæssig stillet som hovedydelsen. Se dommen i sag C-34/99, Primback, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis, samt dommen i sag C-44/11, Deutsche Bank AG, præmis 19.

Der kan imidlertid også være tale om én enkelt ydelse i momsmæssig henseende under andre omstændigheder. Domstolen har således fastslået, at dette ligeledes er tilfældet, når to eller flere elementer eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør én enkelt, udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele. Se sag C-41/04, Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 22, og dom i sag C-44/11, Deutsche Bank AG, præmisserne 20-21.

I det konkret tilfælde kan afgørelsen af, om der foreligger to eller flere særskilte ydelser eller én enkelt ydelse få et af tre mulige resultater:
- Der er tale om to eller flere særskilte ydelser.
- Der er tale om en hovedydelse med en eller flere biydelser, som hver især momsmæssig skal behandles på samme måde som hovedydelsen. Se afsnit D. A. 4.1.6.2 Hovedydelse og en eller flere biydelser.
- Elementerne og handlingerne er så nært forbundne, at de set under et udgør én enkelt ydelse, som det vil være kunstigt at opdele. Denne ydelse skal momsmæssigt bedømmes i sin helhed. Dvs. alle elementer og handlinger set under et, idet ingen af dem udgør en hovedydelse. Se afsnit D. A. 4.1.6.3 Nært forbundne ydelser.

(…)”

Uddrag af Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit D. A. 4.1.7

”(…)

For at kunne tage stilling til, om en blandet leverance skal anses for en vare eller en ydelse, så skal de fremherskende omstændigheder ved leverancen identificeres. Se præmis 14 i dommen i sag C-231/94, Fåborg-Gelting linien, og præmis 27 i sag C-41/04, Levob.

Der skal med andre ord tages stilling til, om det er varen (varerne) eller ydelsen (ydelserne), der udgør hovedbestanddelen i den blandede leverance.

Det gælder både, når der kan identificeres en hovedydelse (som både kan være en vare og ydelse), se afsnit D. A. 4.1.6.2 Hovedydelse og en eller flere biydelser, og de tilfælde, hvor ingen af varerne eller ydelserne i den blandede leverance, kan anses for en hovedydelse, se afsnit D. A. 4.1.6.3 Nært forbundne ydelser. Hvis der kan identificeres en hovedydelse, sker bedømmelsen alene på baggrund af hovedydelsen. Hvis der ikke kan identificeres en hovedydelse, sker bedømmelsen på baggrund af alle delelementer i leverancen set under ét.

(…)”

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Momslovens § 4, stk. 3, nr. 2, har følgende ordlyd:

”§ 4. (…)

Stk. 3. Som levering af en vare anses endvidere:

1) (…)

2) Faktisk overdragelse af en vare i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg på kredit, med en klausul om, at ejendomsretten under normale forhold overgår til lejeren eller køberen senest ved betaling af det sidste lejebeløb eller afdrag.

Stk. 4 (…)”

Momslovens § 16, stk. 1, har følgende ordlyd:

§ 16. Leveringsstedet for ydelser er her i landet, når ydelsen leveres til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, og som har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed her i landet eller har et fast forretningssted her i landet, hvortil ydelsen leveres, eller i mangel heraf har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted her i landet, og ydelsen leveres hertil, jf. dog stk. 2 og 3 og § 18, § 19, stk. 1, § 21, stk. 1, § 21 a og § 21 b.

Stk. 2. (..)”

§ 16, stk. 1, implementerer momssystemdirektivets artikel 44 i dansk ret. Artikel 44 har følgende ordlyd:

”Artikel 44

Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende

tjenesteydelser imidlertid leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor den afgiftspligtige person, der modtager sådanne ydelser, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted. ”

Momslovens § 46, stk. 1, nr. 3, har følgende ordlyd:

”§ 46. Betaling af afgift påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer og ydelser her i landet. Afgiften påhviler dog aftageren af varer eller ydelser, når

1) (…)

3) aftageren er en afgiftspligtig person eller en ikkeafgiftspligtig momsregistreret juridisk person, til hvem der leveres ydelser omhandlet i § 16, stk. 1, § 18 bortset fra bro- og tunnelbilletter, § 21 a og § 21 b, hvis ydelserne leveres af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret her i landet,

4) (…)”

Praksis

<u>C-164/16, Mercedes Benz Financial Services UK Ltd</u>

Finansielle leasingkontrakter er kendetegnet ved, at de tjener som erstatning for en umiddelbar erhvervelse af den fulde ejendomsret, hvorved leasingtageren har brugsretten til et gode uden at skulle betale den samlede købesum på det tidspunkt, hvor godet udleveres til leasingtageren. Denne kontrakttype kan frembyde karakteristika, der kan sammenlignes med erhvervelsen af et gode, ligesom det også kan forholde sig sådan, at det omvendt ikke er tilfældet, eftersom parterne heri har mulighed for at aftale, at aftageren kan vælge at undlade at købe den nævnte vare ved udgangen af lejeperioden.

Den omstændighed, at ejendomsretten skal overdrages ved kontraktens udløb, eller at den forrentede sum af leasingafdragene i praksis svarer til markedsværdien af varen, udgør kriterier, der hver for sig eller tilsammen gør det muligt at fastslå, om en kontrakt kan kvalificeres som en finansiel leasingkontrakt.

Kvalificeringen af en kontrakt som en finansiel leasingkontrakt kan imidlertid ikke i sig selv medføre, at den faktiske udlevering af et gode i henhold til denne kontrakt kan kategoriseres som en afgiftspligtig transaktion. For at der skal være tale om »levering af varer« i momsdirektivets forstand, er det tillige nødvendigt at fastslå, om formålet med en sådan kontrakt er udlejning »med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag« som omhandlet i direktivets artikel 14, stk. 2, litra b).

En udtrykkelige klausul om overdragelse af ejendomsretten kan anses for indeholdt i kontrakten, når den indeholder en option om køb af et leaset gode. Det forudsætter dog, at leasingtagerens betaling af det allersidste beløb i henhold til kontrakten uden videre indebærer, at ejendomsretten til kontraktens genstand overdrages til denne. Denne kontraktmæssige udgang, hvorved ejendomsretten overdrages, er uforenelig med, at der for leasingtager består et egentlig økonomisk alternativ, som til sin tid giver denne mulighed for enten at erhverve godet, give det tilbage til leasinggiver eller forlænge leasingaftalen, afhængigt af den pågældendes egne interesser på det tidspunkt, hvor vedkommende skal træffe valget. Det ville kun forholde sig anderledes, såfremt udnyttelsen af købsoptionen, hvor frivillig den end måtte være ud fra et formelt synspunkt, i realiteten er det eneste rationelle valg, som leasingtager kan træffe under hensyn til kontraktens finansielle vilkår. Det kan bl.a. være tilfældet, hvis det fremgår af kontrakten, at summen af

de kontraktmæssige afdrag svarer til godets markedsværdi, inklusive finansieringsomkostninger, når muligheden for at udnytte købsoptionen indtræder, og at udnyttelsen af optionen ikke kræver, at leasingtager betaler et væsentligt, yderligere beløb.

Begrebet leasingkontrakt ”med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag” i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra b), skal fortolkes således, at det finder anvendelse på en standardleasingkontrakt med købsoption, hvis det kan udledes af kontraktens finansielle vilkår, at udnyttelsen af købsoptionen er det eneste økonomisk rationelle valg, som leasingtageren til sin tid kan træffe, hvis kontrakten opfyldes indtil sit udløb, hvilket det tilkommer den nationale ret at undersøge.

Uddrag af Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit D. A. 4.2.2

”(…)

Faktisk overdragelse af en vare i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg på kredit, med en klausul om, at ejendomsretten under normale forhold overgår til lejeren eller køberen senest ved betaling af det sidste lejebeløb eller afdrag, anses som levering af en vare. Se ML § 4, stk. 3, nr. 2.

Baggrund

I almindelige lejeforhold, hvor udlejer bliver ved med at eje det udlejede aktiv, beregner udlejer moms i takt med den løbende opkrævning af lejen. I de lejeforhold, der er omfattet af ML § 4, stk. 3, nr. 2, skal der beregnes moms af den tilsvarende salgsværdi ved overdragelsen af varen og ikke i takt med de løbende lejebeløb. Udlejningen skal således momsmæssigt anses for et salg af en vare på tidspunktet for overdragelsen og ikke for en ydelse.

Tilsvarende gælder det samme for salg af varer på kredit, selvom ejendomsretten efter kontrakten først overgår til køberen ved betaling af det sidste afdrag.

(…)

ML § 4, stk. 3, nr. 2, omfatter leje-/købekontrakter med en klausul om, at ejendomsretten under normale forhold overgår til lejeren eller køberen ved betalingen af det sidste lejebeløb eller afdrag.

Ved ”under normale forhold” sigtes til det forventede forløb indtil udløbet af en aftale, som parterne gennemfører i god tro. Se dommen i sag C-164/16, Mercedes Benz Financial Services UK Ltd.

Lejekontrakt med købsoption

En kontrakt, der indeholder en option om køb af en leaset vare, kan anses for en lejekontrakt med en klausul om, at ejendomsretten under normale forhold overgår til lejeren senest ved betaling af det sidste lejebeløb. Det kræver dog, at udnyttelsen af købsoptionen er det eneste rationelle valg, som leasingtager kan træffe under hensyn til kontraktens finansielle vilkår. Fx hvis det fremgår af kontrakten, at summen af de kontraktmæssige betalinger svarer til varens markedsværdi, inklusive finansieringsomkostninger, når muligheden for at udnytte købsoptionen indtræder, og at udnyttelsen af optionen ikke kræver, at leasingtager betaler et væsentligt, yderligere beløb. Se dommen i sag C-164/16, Mercedes Benz Financial Services UK Ltd.

Derimod kan en kontrakt, der indeholder en option om køb af en leaset vare, ikke anses for en lejekontrakt med en klausul om, at ejendomsretten under normale forhold overgår til lejeren senest ved betaling af det sidste lejebeløb, hvis der for leasingtager består et egentlig økonomisk alternativ, som til sin tid

giver leasingtageren mulighed for enten at erhverve varen, give den tilbage til leasinggiver eller forlænge leasingaftalen, afhængigt af den pågældendes egne interesser på det tidspunkt, hvor vedkommende skal træffe valget. Se dommen i sag C-164/16, Mercedes Benz Financial Services UK Ltd.

(…)”