

Udskriftsdato: 27. december 2025

AFG nr 9295 af 26/01/2021 (Gældende)

Momspligt - Inkasso- og overvågningsydelser - Leveringssted - Faktisk benyttelse eller udnyttelse

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-0925607

Momspligt - Inkasso- og overvågningsydelser - Leveringssted - Faktisk benyttelse eller udnyttelse

Skatterådet kan ikke bekræfte, at leveringsstedet for Spørgers leverancer af inkasso- og overvågningsydelser ikke er i Danmark, idet ydelserne har en sådan tilknytning til Danmark, at ydelserne anses for at være benyttet og udnyttet i Danmark, når ydelserne vedrører debitorer, der er etableret i Danmark, jf. momslovens § 16, stk. 3.

Det forhold, at Spørgers kunde er etableret i et land udenfor EU og kunden skal afregne moms efter reglerne om omvendt betalingspligt i dette land, ændrer ikke på denne vurdering.

Skatterådet bekræfter dog, at Spørgers leverancer af international inkasso, hvor debitor ikke er etableret i Danmark, ikke har en sådan tilknytning til Danmark, at leveringsstedet ikke er i Danmark.

Skatterådsmøde 26. januar 2021 - SKM2021. 86. SR

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at det momsmæssige leveringssted for Spørgers omhandlede inkasso- og overvågningsydelser ikke er i Danmark, således at der ikke skal betales dansk moms af ydelserne?

Svar

1. Nej, se dog indstilling og begrundelse.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger tilbyder credit management til virksomheder, herunder gældsinddrivelse for tredjepart.

Spørger har indgået en aftale med en bank etableret udenfor EU (herefter G1) om at yde inkassovirksomhed på vegne af G1 (herefter "Aftalen"). G1 er etableret i Y1 udenfor EU.

De af Spørger leverede ydelser er opdelt som følger:

1. Inkasso
2. Overvågning
3. International inkasso

Ad 1 og 3)

"Inkasso" er traditionel inkassovirksomhed, hvor Spørger iværksætter de udenretlige og retlige skridt, som er nødvendige for at opnå en løsning. Spørger sender en betalingsopfordring til skyldneren og foretager samtidig kreditvurdering af skyldneren.

Herefter foretager Spørger relevante tiltag for at fremme betalinger, fx telefonopringninger og opfølgningsbreve. Videre sørger Spørger for udlægsbegæring og betalingspåkrav til behandling gennem fogedretten.

Af Aftalen med G1 fremgår det af pkt. 6.2, Inkasso at:

"Spørger iværksætter de udenretlige og retlige skridt, som er nødvendige for at opnå en løsning. Følgende sagsbehandlingsrutiner er eksempler og ikke nødvendigvis fyldestgørende:

1. Kreditor udsender inkassovarsel med 10 dages betalingsfrist i.h.t. inkassolovens § 10. Derefter oversendes kravene til Spørger.
2. Spørger sender betalingsopfordring til skyldner.
3. Skyldner kreditvurderes. Vurderingen baserer sig på egen debitorinformation, RKI og Debitorregisteret, Spørger database og anden ekstern information.
4. Baseret på vurderingen i pkt. 3 iværksætter Spørger relevante tiltag for at fremme betaling herunder: –Telefon opfølgning både i dag- og aften timerne for at afdække debtors betalingsevne/-vilje med henblik på etablering af betalingsaftale, for at undgå retslig inkasso. –Opfølgning pr. brev.
5. I sager hvor en udenretlig løsning ikke er mulig, vil Spørger iværksætte retlig behandling ved overgivelse af sagen til fogedretsgruppen indenfor Spørger, som udfærdiger: –Udlægsbegæring –Betalingspåkrav

Til behandling gennem fogedretten, inden for de rammer som retsplejeloven tillader.

Ved manglende betaling fra debitor efter gennemførsel af udenretlig og/eller indenretlige aktiviteter, overgår sagen til overvågning."

Spørger kan på vegne af Kunden indberette til RKI og Debitorregisteret."

Af Aftalen med G1 fremgår det af pkt. 6.6, International Inkasso at:

"Sager mod skyldnere i udlandet vil blive behandlet i vor specialafdeling, Spørger International, som efter behov vil benytte agenter eller søsterselskaber i det aktuelle land."

Videre fremgår det af pkt. 9 i Aftalen med G1 om International Inkasso at (uddrag):

"9.1 Omfang

International inkasso omfatter fordringer, som Kunden har leveret til Spørger med henblik på inddrivelse hos debitor, som har en adresse, der ikke er dansk."

...

9.2 Tjenestebeskrivelse

Spørger vil søge Kundens fordringer inddrevet gennem skriftlig og telefonisk kontakt til debitorerne. Der vil i første omgang blive afsendt skriftlig rykker fra Spørger i Danmark.

Afhængig af debitor reaktion herpå, vil sagen efterfølgende enten fortsat blive behandlet af Spørger i Danmark eller overgivet til ekstern samarbejdspartner i udlandet. I lande, hvor Spørger er repræsenteret, vil sagerne eventuelt blive overgivet til Spørger i det pågældende land.

..."

Ad 2)

"Overvågning" sker i forlængelse af inkassovirksomheden. Overvågningen består i, at Spørger forfølger krav, indtil de forældes.

Af Aftalen med G1 fremgår det af pkt. 6.3. Overvågning at:

"I forlængelse af indsatsen i inkasso forløbet vil sagen blive oversendt til overvågning hos Spørger, hvor den fremgangsmåde som til enhver tid er mest hensigtsmæssig vil blive taget i anvendelse i sagen.

Nedenstående er eksempler og ikke nødvendigvis fyldestgørende - og mandater i aftalens punkt 8 har forrang over nedenstående.

6.3.1 Småkravsovervågning

Opfølgning på usikrede personkrav der i ordinær inkasso ikke har ført til en løsning. Spørger forfølger kravet indtil det forældes normalt 3 år fra forfaldsdato.

6.3.2 Overvågning af krav mod virksomheder

Opfølgning på usikrede krav mod virksomheder som i inkassoforløbet ikke har ført til en løsning. Spørger forfølger kravet indtil det forældes normalt 3 år fra forfaldsdato.

6.3.3 Langtidsovervågning

Opfølgning af krav støttet på fundament (Dom, gældsbeholdning, skriftligt forlig, betalingspåkrav m.m.). Spørger forfølger kravet indtil det forældes normalt 10 år fra domsdato, debitors underskrift på forliget, fogedrettens stempel i betalingspåkrav m.v."

0 -

Som led i ovenstående har Spørger også forpligtet sig til at forestå anmeldelse til RKI og Debitorregistret, konsulentbesøg på debitors adresse samt levere månedlige bonitetsanalyser.

Det skal bemærkes, at de af Spørger leverede ydelser vedrører fordringer, der forbliver i G1s ejerskab.

Spørger modtager et samlet honorar for ovenstående ydelser. Honoraret beregnes som xx % af det indtrevne beløb. Spørger får ikke betaling for uløste sager eller tilbagekaldte sager. Derudover får Spørger dækket afholdte udgifter.

Ved rykkerservicen bliver hovedkrav og renter udbetalt direkte til G1. Rykkergebyret tilfalder Spørger. Hvis en debitor betaler direkte til G1, eller sagen bliver tilbagekaldt, opnår Spørger ikke betaling.

Spørger fakturerer løbende G1 for ovenstående ydelser. I henhold til momslovgivningen i Y1 er det momsmæssige leveringssted for ydelserne i Y1, hvorfor G1 er forpligtet til selv at afregne moms af de modtagne fakturaer fra Spørger i henhold til reglerne om omvendt betalingspligt for moms i Y1.

På baggrund af ovenstående ønskes det bekræftet, at det momsmæssige leveringssted for Spørgers omhandlede inkasso- og overvågningsydelser ikke er i Danmark, således at der ikke også skal betales dansk moms af ydelserne.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Argumentation

Spørgers inkasso- og overvågningsydelser må anses for omfattet af de ydelser, der er nævnt i momslovens § 21, d stk. 1, nr. 3.

Da ydelserne er leveret til en afgiftspligtig person etableret uden for EU (i Y1) er det derfor udgangspunktet, at der ved fastlæggelsen af leveringsstedet, skal ses på, om ydelserne faktisk er benyttet eller udnyttet i Danmark. Kan ydelserne ikke anses for faktisk benyttet eller udnyttet i Danmark, vil ydelserne - i overensstemmelse med hovedreglen - ikke have leveringssted i Danmark.

Formålet med udnyttelseskriteriet er at sikre, at der ikke betales moms af samme ydelser i to lande, herunder sikre lige konkurrence mellem indenlandske virksomheder og virksomheder etableret uden for EU.

Dette fremgår af momssystemdirektivets artikel 59a:

"Med henblik på at undgå dobbelt påligning eller ikke-påligning af afgifter eller konkurrenceforvridning kan medlemsstaterne med hensyn til tjenesteydelser, hvis leveringssted bestemmes efter artikel 44, 45, 56, 58 og 59, anse

a) leveringsstedet for en eller alle af disse ydelser, når dette er beliggende på deres område, som beliggende uden for Fællesskabet, såfremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted uden for Fællesskabet

b) leveringsstedet for en eller alle af disse ydelser, når dette er beliggende uden for Fællesskabet, som beliggende på deres område, såfremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted inden for deres område." (Fremhævet her)

Ovenstående følger også af Den Juridiske Vejledning, afsnit D. A. 6.2.6:

"Formålet med reglerne om faktisk benyttelse eller udnyttelse er at undgå, at virksomheder/privatpersoner mv. kommer til at betale moms af ydelser i to lande. Samtidig sikrer reglerne også, at man ikke kan undgå at betale moms i EU, hvis de pågældende ydelser udnyttes i EU. Derudover skal reglerne sikre lige konkurrence mellem indenlandske virksomheder og virksomheder udenfor EU." (Fremhævet her)

Som nævnt under de faktiske forhold, er G1 i henhold til momslovgivningen i Y1 forpligtet til at beregne moms af inkasso- og overvågningsydelser. Ved opkrævning af dansk moms af samme ydelser vil der dermed opstå dobbelt påligning af moms *som følge af* udnyttelseskriteriet, hvilket reglen netop har til formål at *undgå*. En dobbelt påligning af moms vil således være i direkte modstrid med formålet med reglen om udnyttelseskriteriet.

Dette bekræfter, at udnyttelseskriteriet ikke *kan* anvendes i den omhandlede situation som følge af manglende hjemmel i momssystemdirektivet hertil, *eller* at kriteriet skal *fortolkes* således, at de omhandlede ydelser ikke er udnyttet i Danmark i den omhandlede situation, således at der ikke sker dobbelt påligning af moms.

Som det fremgår af momssystemdirektivet, skal indførelsen af og anvendelsen af udnyttelseskriteriet ske i lyset af momsbehandlingen i kundens land for netop at undgå dobbelt påligning - eller dobbelt ikke-påligning - af moms.

En dobbelt påligning af moms i denne sag er således i direkte modstrid med formålet med anvendelsen af udnyttelseskriteriet.

Dette understøtter, at udnyttelseskriteriet enten ikke kan anvendes i den omhandlede situation som følge af manglende hjemmel i momssystemdirektivet, eller at kriteriet - i overensstemmelse med dets formål - må fortolkes således, at de omhandlede ydelser ikke er udnyttet i Danmark, således at der ikke sker dobbelt påligning af moms.

Udnyttelseskriteriet kan derfor ikke føre til påligning af dansk moms, når kundens land er Y1, der dels har et momssystem, der er sammenligneligt med EU's momssystem (hvilket er anerkendt af Skattestyrelsen), og dels har regler, der i overensstemmelse med EU's og det danske momssystem medfører, at der skal afregnes moms efter hovedreglen om omvendt betalingspligt i Y1.

At der ikke pålignes dansk moms i nærværende situation vil føre til den tilsigtede momsbehandling med påligning af moms i ét og kun ét land.

Det vil samtidig indebære, at nærværende situation behandles på samme måde som, hvor kunden er etableret i et andet EU-land. Hvis Spørgers kunde havde været etableret i et andet EU-land, fx Sverige eller Tyskland, er der ingen tvivl om, at Spørger ikke skulle afregne dansk moms af ydelserne. I dette tilfælde ville leveringsstedet utvivlsomt ikke i noget tilfælde være i Danmark, men i henholdsvis Sverige eller Tyskland (med lokal moms efter reglen om omvendt betalingspligt). Der vil således her ikke i noget tilfælde ske dobbelt påligning af moms.

En dobbelt momspåligning vil endvidere - i modstrid med formålet med udnyttelseskriteriet - medføre en konkurrenceforvridning, da G1 vil have et væsentligt incitament til at vælge en leverandør af ydelserne, der ikke er etableret i Danmark. Hvis G1 således fx havde valgt en leverandør fra Y1 af samme type af ydelser, ville G1 alene skulle betale moms én gang (nemlig moms i Y1).

Dette bekræfter også, at de omhandlede ydelser ikke kan anses for udnyttet i Danmark.

Hertil kommer, at udnyttelseskriteriet er en undtagelse til hovedreglen, hvorefter momsen skal pålægges i aftagerlandet. Undtagelsen skal derfor fortolkes strengt, og det vil altid bero på en konkret vurdering af, hvorvidt undtagelsen kan anvendes i den pågældende situation.

Udgangspunktet er derfor, at Spørgers ydelser er udnyttet uden for Danmark, da aftager er etableret i Y1. Dette udgangspunkt kan under alle omstændigheder kun fraviges, hvis der foreligger særlige tilknytningsmomenter eller lignende til Danmark.

Det skal i den forbindelse bemærkes, at inkasso- og overvågningsydelserne utvivlsomt vedrører G1s virksomhed i Y1. Ydelserne erstatter en arbejdsopgave, der som alternativ kunne være udført af G1s egne ansatte i Y1, hvilket understøtter, at der ikke er særlige tilknytningsmomenter til Danmark.

Det forhold, at debitor er dansk, kan ikke gøre, at ydelserne kan anses for udnyttet i Danmark. Et enkelt eksempel, der kan illustrere dette, er den situation, hvor en debitor har folkeregisteradresse i Danmark, men i størstedelen af tiden opholder sig i udlandet. Hvis Spørgers tiltag for at inddrive betalingen alene består i telefonopringninger til debitor, mens debitor opholder sig i udlandet, vil det være vanskeligt at hævde, at ydelserne er udnyttet i Danmark.

Praksis på området er begrænset. For en ordens skyld bemærker vi, at Østre Landsrets dom i SKM2011. 170. ØLR om factoringydelser ikke er relevant for nærværende anmodning.

I den konkrete sag drev et selskab factoringsvirksomhed for danske og udenlandske kunder. Ydelserne bestod af en forsikring og inddrivelse af fordringer, og factoringvirksomheden overtog debitorrisikoen for de overtagne fordringer.

Landsretten fastslog, at de pågældende ydelser bestod i ægte (momspligtig) factoring, da factoringselskabet overtog debitorrisikoen. Videre konkluderede landsretten, at leveringsstedet for factoringydelserne er i Danmark, når debitoren i henhold til de overtagne fordringer er hjemmehørende i Danmark.

Vi bemærker, at faktum i nærværende anmodning er væsentligt forskelligt fra landsretssagen allerede som følge af, at Spørger ikke overtager debitorrisikoen på fordringerne, hvilket netop var omdrejningspunktet og bærende for landsrettens dom.

Dertil kommer, at dommen ikke forholder sig til den situation, hvor der foreligger dobbelt påligning af moms på ydelserne. Dette er efter vores opfattelse et afgørende forhold for vurderingen, da formålet som tidligere nævnt netop er at undgå dobbelt påligning af moms.

Dommen kan således ikke anvendes som grundlag for at fastslå, at Spørgers inkasso- og overvågningsydelser skulle have leveringssted i Danmark.

I overensstemmelse med hovedreglen i leveringsreglerne og formålet med udnyttelseskriteriet er det således vores opfattelse, at de omhandlede ydelser i nærværende anmodning ikke har leveringssted i Danmark, således at der ikke skal betales dansk moms af ydelserne.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at leveringsstedet for Spørgers leverance af inkasso- og overvågningsydelser ikke er i Danmark, og der derfor ikke skal betales dansk moms af ydelserne, når leverancerne leveres til en bank etableret i Y1.

Begrundelse

Spørger leverer inkasso- og overvågningsydelser til G1, som er en bank etableret uden for EU med hovedsæde i Y1.

Inkassoydelserne er traditionelle inkassoydelser, hvor Spørger iværksætter de udenretlige og retlige skridt, der er nødvendige for at opnå en løsning for Spørgers kunde.

Overvågningsydelserne består i, at Spørger forfølger krav, indtil kravene forældes.

Ejerskabet til fordringerne, som Spørgers leverancer vedrører, forbliver hos G1.

Spørger modtager xx% af det inddrevne beløb i honorar samt afholdte udlæg. Derudover tilfalder rykkergebyrerne Spørger, hvorimod hovedkrav og renter udbetales direkte til G1.

Spørger har oplyst, at G1 i henhold til momslovgivningen i Y1 skal afregne moms af fakturaerne fra Spørger efter reglerne om omvendt betalingspligt i Y1. Det skal bemærkes, at Skattestyrelsen ikke har taget stilling til dette, og at det ved besvarelsen af nærværende anmodning lægges til grund, at der skal betales moms i Y1 efter momsreglerne i Y1.

Inddrivelse af fordringer udgør momspligtige leverancer, jf. momslovens § 4, stk. 1 og § 13, stk. 1, nr. 11, litra c).

Udgangspunktet i momslovens § 16, stk. 1 er, at leveringsstedet er kundens etableringssted ved momspligtige leverancer til afgiftspligtige personer. Leveringsstedet kan dog flyttes i henhold til særreglen om benyttelses-/udnyttelseskriteriet, jf. momslovens § 16, stk. 3.

Særreglen i momslovens § 16, stk. 3 medfører, at leveringsstedet for ydelser omfattet af momslovens § 21 d, stk. 1 er i Danmark, hvis ydelsen leveres af en afgiftspligtig person etableret i Danmark til en afgiftspligtig person etableret uden for EU og ydelsen kan anses for faktisk at være benyttet eller udnyttet i Danmark.

Ydelser fra bl.a. rådgivningsvirksomheder, advokater og revisorer og andre lignende ydelser er omfattet af momslovens § 21 d, stk. 1, nr. 3). De leverede inkasso- og overvågningsydelser udgør derfor ydelser omfattet af momslovens § 21 d, stk. 1, nr. 3).

Benyttelses-/udnyttelseskriteriet i momslovens § 16, stk. 3 udgør en særregel og skal ikke fortolkes strengt som undtagelser til hovedreglen, jf. C-108/00, SPI, præmis 16 og 17 og C-327/94, Dudda, præmis 20 og 21.

Momslovens § 16, stk. 3 implementerer Momssystemdirektivets artikel 59a, hvoraf det fremgår, at formålet med reglerne om faktisk benyttelse eller udnyttelse er at undgå, at virksomheder/privatpersoner mv. kommer til at betale moms af ydelser i to lande. Derudover sikrer reglerne om faktisk benyttelse eller udnyttelse også, at virksomheder ikke kan undgå at betale moms i EU, hvis de pågældende ydelser udnyttes i EU. Reglerne skal ligeledes sikre lige konkurrence mellem indenlandske virksomheder og virksomheder udenfor EU.

Det generelle formål med leveringsstedsreglerne i momsloven er at fastlægge det momsmæssige beskatningssted, dvs. hvilket land der kan opkræve moms af en momspligtig transaktion. Leveringsstedsreglerne skal derfor bl.a. sikre, at der ikke sker dobbelt opkrævning af moms, og at alle momspligtige transaktioner i EU bliver beskattet. Derfor sikrer bestemmelserne om udnyttelse, at der betales moms i EU, hvis ydelserne faktisk benyttes eller udnyttes i EU.

Særreglen har altså dels til formål at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbeltbeskatning og dels til formål at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes i forbrugslandet og dermed flytte beskatningen til forbrugslandet. Se hertil bl.a. C-108/00, SPI, præmis 15 og Den Juridiske Vejledning 2020-2, Afsnit D. A. 6.2.1.3 Kort om særregler.

Det skal vurderes, hvorvidt ydelserne leveret af Spørger til G1 kan anses for faktisk at være benyttet eller udnyttet i Danmark.

Principperne, der skal anvendes ved fastlæggelse af stedet for den faktiske benyttelse eller udnyttelse, er eksempelvis efter den genstand (f.eks. en ejendom), det forhold (f.eks. et sagsanlæg) eller den målgruppe (f.eks. en reklamekampagne), som ydelsen er rettet mod.

Det følger af SKM2006. 203. VLR, at stedet for den økonomiske udnyttelse af ydelsen ikke er afgørende for, hvor ydelsen er benyttet eller udnyttet. Dette følger af, at den økonomiske udnyttelse af ydelserne ellers altid vil ligge uden for EU, når ydelsen sælges til en aftager uden for EU.

Skattestyrelsen vurderer på denne baggrund ikke, at det forhold, at aftageren er etableret uden for EU, og at inkasso- og overvågningsydelserne vedrører G1s virksomhed uden for EU, er tilstrækkeligt til, at der ikke kan være særlige tilknytningsmomenter til Danmark.

I henhold til praksis anses eksempelvis factoringydelser vedrørende debitorer, der er bosiddende i Danmark, for udnyttet i Danmark, ligesom advokatydelser i forbindelse med retssager ved danske domstole anses for udnyttet i Danmark. Se SKM2011. 170. ØLR og Den Juridiske Vejledning 2020-2, Afsnit D. A. 6.2.6 Fastlæggelse af stedet for den faktiske udnyttelse.

SKM2011. 170. ØLR vedrørte factoringydelser, hvor factoringsselskabet havde overtaget debitorrisikoen. Det følger af dommen, at fastlæggelsen af leveringsstedet for factoringydelserne beror på en konkret vurdering af, hvor selskabets factoringydelser primært er blevet benyttet eller udnyttet.

Spørger overtager ikke debitorrisikoen på fordringerne, men leverer alene ydelser vedrørende overvågning og inkasso til G1. Det er Skattestyrelsens vurdering, at det i forbindelse med vurderingen af tilknytningsmomenterne til Danmark, for de af Spørger leverede ydelser, ikke er afgørende, om debitorrisikoen er overtaget af Spørger, idet inddrivelsesydelserne overfor debitor udgør samme ydelser uanset, om Spørger har overtaget fordringen til eje eller ej.

Inddrivelse af fordringer forudsætter således, at der holdes en løbende kontakt med de enkelte debitorer og, om nødvendigt, at der tages skridt til retslig inkasso. Kontakten med debitorerne og eventuelle retslige skridt med henblik på inddrivelse af skyldige beløb sker derfor, hvor debitorerne er hjemmehørende. Se SKM2011. 170. ØLR.

Overvågnings- og inkassoydelserne må for debitorer, der er etableret i Danmark, derfor have en sådan tilknytning til Danmark, at ydelserne anses for at være benyttet og udnyttet i Danmark, hvorfor leveringsstedet er i Danmark, jf. momslovens § 16, stk. 3.

Det forhold, at G1 skal afregne moms efter momsreglerne i Y1, ændrer ikke på vurderingen af den faktiske benyttelse eller udnyttelse og dermed vurderingen af leveringsstedet for de leverede ydelser efter momslovens § 16, stk. 3. Det følger af SKM2011. 170. ØLR, at fastlæggelsen af leveringsstedet for ydelserne beror på en konkret vurdering af, hvor Spørgers ydelser primært er blevet benyttet eller udnyttet, hvormed tredjelandets momsregler ikke skal indgå i vurderingen heraf.

De danske momsbestemmelser, som implementerer Momssystemdirektivets artikel 59a, skal således sikre, at der betales moms i EU, hvis ydelserne faktisk benyttes eller udnyttes i EU, hvilket Skattestyrelsen vurderer, at Spørgers overvågnings- og inkassoydelserne gør.

Det følger derudover af momslovens § 16, stk. 3, at bestemmelsen ikke sonderer mellem tredjelande, hvorfor fastlæggelsen af den faktiske benyttelse eller udnyttelse skal foretages på samme måde, uanset hvilket tredjeland den afgiftspligtige person, ydelserne leveres til, er etableret i. Det forhold, at tredjelandet er sammenligneligt med EU's momssystem, har således ikke betydning for vurderingen af den faktiske benyttelse eller udnyttelse af ydelserne.

Spørger har oplyst, at der også foretages international inkasso, hvor debitor ikke er etableret i Danmark. Det er Skattestyrelsens vurdering, at overvågnings- og inkassoydelserne i disse tilfælde ikke nødvendigvis har en sådan tilknytning til Danmark, at de anses for at være benyttet og udnyttet i Danmark, hvorfor leveringsstedet ikke er i Danmark.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej, se dog indstilling og begrundelse".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momslovens § 4, stk. 1:

"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 § 13, stk. 1, nr. 11, litra c):

"§ 13. Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

11) Følgende finansielle aktiviteter:

c) Transaktioner, herunder forhandlinger, vedrørende anbringelse af midler, kontokurantkonti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre handelsdokumenter, dog ikke inddrivelse af fordringer."

Momslovens § 16, stk. 1 og 3:

"Stk. 1. 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. 3. For teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og de ydelser, der er nævnt i § 21 d, stk. 1, anses leveringsstedet for at være her i landet, hvis ydelsen leveres af en afgiftspligtig person etableret her i landet til en afgiftspligtig person etableret uden for EU, hvis ydelsen faktisk benyttes eller udnyttes her i landet."

Momssystemdirektivets artikel 59a:

"Med henblik på at undgå dobbelt påligning eller ikke-påligning af afgifter eller konkurrenceforvridning kan medlemsstaterne med hensyn til tjenesteydelser, hvis leveringssted bestemmes efter artikel 44, 45, 56, og 59, anse:

- a) leveringsstedet for en eller alle af disse ydelser, når dette er beliggende på deres område, som beliggende uden for Fællesskabet, såfremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted uden for Fællesskabet
- b) leveringsstedet for en eller alle af disse ydelser, når dette er beliggende uden for Fællesskabet, som beliggende på deres område, såfremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted inden for deres område.

Momslovens § 21d:

"§ 21 d. Leveringsstedet for følgende ydelser, der leveres til en ikkeafgiftspligtig person, der er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted uden for EU, er ikke her i landet:

- 1) Hel eller delvis overdragelse af ophavsrettigheder, patentrettigheder, licensrettigheder, retten til varemærker, fællesmærker og mønstre og andre lignende rettigheder.
- 2) Reklameydelser.
- 3) Ydelser fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer samt andre lignende ydelser, databehandling og meddelelse af oplysninger.
- 4) Påtagelse af forpligtigelse til helt eller delvis at undlade udøvelse af en erhvervmæssig virksomhed eller brug af en af de rettigheder, der er nævnt i dette stykke.
- 5) Bank-, finansierings- og forsikringsvirksomhed bortset fra udlejning af bankbøksse.
- 6) Levering af arbejdskraft.
- 7) Udlejning af løsørestande bortset fra transportmidler.
- 8) Adgang til et naturgassystem på EU's område eller til ethvert net, der er forbundet med et sådant system, til elektricitetssystemer eller til varme- eller kuldenet, transmission eller distribution gennem disse systemer eller net og andre dermed direkte forbundne ydelser.

Stk. 2. For de ydelser, der er nævnt i stk. 1, anses leveringsstedet dog for at være her i landet, såfremt ydelsen faktisk benyttes eller udnyttes her i landet."

Praksis

Uddrag af Den juridiske vejledning 2020-2, afsnit D. A. 6.2.1.3 Kort om særregler

Formålet med særreglerne

Der er indført undtagelser i tilfælde, hvor hovedreglerne af politiske eller administrative årsager er uhensigtsmæssige. Se tredje betragtning i præamblen til direktiv 2008/8/EF. Disse undtagelser omtales i Den juridiske vejledning som særregler, idet de ikke som øvrige undtagelser i momsloven skal fortolkes strengt som undtagelser til hovedreglen.

Det er tilstræbt, at særreglerne medfører beskatning i forbrugslandet, dog uden at påføre de handlende uforholdsmæssigt store administrative byrder. Se sjette betragtning i præamblen til direktiv 2008/8/EF.

Særreglerne vil derfor typisk have til formål

- at flytte beskatningen til forbrugslandet eller
- at undgå administrative vanskeligheder ved anvendelse af hovedreglerne.

Formålet med særreglerne er (for en række specifikke situationer) at undgå kompetencekonflikter mellem EU-landene, der kan medføre, at virksomheder/borgere bliver pålagt at betale moms i flere lande, og samtidig sikre at afgiftspligtige transaktioner bliver beskattet. Se sag C-168/84, Berkholz, præmis 14.

På den baggrund har EF-domstolen konkluderet, at hovedreglen ikke skal tillægges større vægt end særreglerne, og at særreglerne ikke skal fortolkes strengt som undtagelser til hovedreglen.

Ved fastlæggelsen af leveringsstedet vil den praktiske fremgangsmåde derfor være, at det først afgøres, om ydelsen er omfattet af en af særreglerne og derefter - hvis dette ikke er tilfældet - hvilken hovedregel der gælder. Se eksempelvis sag C-327/94, Dudda, præmis 20 og 21, sag C-108/00, SPI, præmis 16 og 17, samt C-44/11, Deutsche Bank, præmisserne 52-54.

Bemærk dog, at det fælles momssystemets rette funktion og ensartede fortolkning indebærer, at ens begreber ikke må defineres forskelligt, alt efter om de benyttes i en fritagelsesbestemmelse eller i en anden bestemmelse. Se sag C-242/08, Swiss Re Germany Holding GmbH, præmis 31.

Da visse af særreglerne kun gælder for leverancer til ikke-afgiftspligtige personer, vil det dog være relevant først at afgøre kunden status og egenskab. Se afsnit D. A. 6.2.2 om kundens status og egenskab.

Kriterier ved fastlæggelse af leveringssted i henhold til særreglerne

For ydelser omfattet af særreglerne anvendes bl.a. følgende kriterier ved fastlæggelsen af leveringsstedet:

- Hvor ydelsen præsteres (udføres)
- Hvor ydelsen faktisk benyttes eller udnyttes
- Hvor kunden har hjemsted.

Hvordan kriterierne anvendes, fremgår af de enkelte særregler.

C-108/00, SPI

Sagen omhandlede fastlæggelse af leveringsstedet for reklameydelser leveret af underleverandører. Bestemmelserne i det dagældende 6. momsdirektivs artikel 9, stk. 2 skulle ikke fortolkes strengt som undtagelser til hovedreglen i dagældende direktivs artikel 9, stk. 1.

C-327/94, Dudda

Med henvisning til undtagelsernes formål konkluderede EF-domstolen, at der ved fortolkningen af artikel 9 i det dagældende 6. momsdirektiv ikke kan tillægges artikel 9, stk. 1 (hovedreglen) større vægt end dagældende artikel 9, stk. 2 (undtagelser).

I hvert enkelt tilfælde skal det afgøres, om der foreligger et af de tilfælde, der er nævnt i artikel 9, stk. 2 (undtagelser). Hvis ikke, så er det artiklens stk. 1 (hovedreglen), der gælder.

SKM2011. 170. ØLR

Sagen omhandlede bl.a. leveringsstedet for factoringydelser, som blev leveret til factoringsselskaber uden for EU.

Østre Landsret fastslog, at ydelserne hovedsageligt bestod i inddrivelse af fordringer hos debitorerne og i overtagelsen af debitorrisikoen.

Landsretten udtalte, at inddrivelse af fordringer forudsætter, at der holdes løbende kontakt med de enkelte debitorer, og om nødvendigt at der tages skridt til retslig inkasso. Kontakten med debitorerne og eventuel retslig inkasso med henblik på inddrivelse af skyldige beløb, skal ske der, hvor debitorerne er hjemmehørende.

For de debitorer, der var etableret i Danmark, konkluderede Landsretten derfor, at den faktiske udnyttelse af factoringydelsen fandt sted i Danmark.

Under sagens behandling anerkendte Skatteministeriet, at leveringsstedet for factoringydelser ikke var Danmark, når debitorerne ikke var hjemmehørende her. Skatteministeriet tog derfor bekræftende til genmæle vedrørende denne påstand.

SKM2006. 203. VLR

Sagen omhandlede fastlæggelse af leveringsstedet for bannerreklamer på en dansksproget hjemmeside for udenlandske spillevirksomheder, som var beliggende udenfor EU. Landsretten fastslog, at det afgørende ved fastlæggelsen af leveringsstedet var, om den faktiske benyttelse af reklameydelsen havde fundet sted her i landet. Stedet for den økonomiske udnyttelse kunne ikke tillægges særlig betydning, idet den i sådanne tilfælde altid ville ligge uden for EU.

Da hjemmesiden var dansksproget, måtte den antages at være målrettet mod dansksprogede brugere som et led i spillevirksomhedernes bestræbelser på at opnå andele i det danske marked for online spil. Landsretten fastslog på den baggrund, at den faktiske udnyttelse af reklameydelsen primært fandt sted i Danmark.

Leveringsstedet for ydelserne var dermed Danmark.