

Artikler

314

Uklarheder efter Skandia-dommen

Af advokaterne Nikolaj Bjørnholm og Mette Juul, Plesner

Skandia-dommen er en af de mest interessante domme vedrørende moms, som er afsagt inden for de seneste par år. Den var ventet med spænding, og der var vel nok en forventning om, at den ville skabe klarhed over den momsmæssige behandling af ydelser, som leveres mellem filial og hovedkontor, når filialen henholdsvis hovedkontoret er med i en fællesregistrering. Som bekendt fastslog EU-Domstolen, at et hovedkontor i USA og en filial i Sverige ikke kan anses for én afgiftspligtig person, når filialen er med i en fællesregistrering, og at ydelser leveret mellem hovedkontoret og filialen således udløser moms. Bedst som man tror, at den forventede klarhed er skabt, må man dog sande, at der er mange forskellige udlægninger af dommen, og at vi, når alt kommer til alt, må erkende, at der endnu er et stykke vej, før der er skabt den ønskede klarhed. Problemstillingen har fået fornyet aktualitet, efter at VAT Expert Group i sin retlige analyse af dommen i august 2015 har påpeget en række væsentlige forhold, som dommen ikke afklarer. I denne artikel vil vi med udgangspunkt i analysen, foretaget af VAT Expert Group samt EU-Kommissionens working paper fra 17/2 2015, gennemgå nogle af de udfordringer og usikkerheder, som VAT Expert Group og Kommissionen påpeger, og vi vil relatere analyserne til dansk praksis.

1. Indledning

Skandia-sagen tager sit udspring i FCE-dommen¹⁾, hvor EU-Domstolen i 2006 fandt, at ydelser i form af konsulentbistand, ledelse, personaleuddannelse, databehandling mv. leveret fra et engelsk hovedkontor til en italiensk filial ikke udløste moms, idet filialen ikke var en selvstændig juridisk enhed. EU-Domstolen lagde vægt på, at filialen ikke selv bar den økonomiske risiko, der var forbun-

det med dens virksomhed, og at filialen ikke rådede over en indskudskapital. Følgelig fandt EU-Domstolen, at risikoen forbundet med den økonomiske aktivitet påhvilede hovedkontoret, hvorfor filialen og hovedkontoret tilsammen udgjorde en enkelt afgiftspligtig person.

Dommen efterlod imidlertid det spørgsmål, om dette princip også ville gælde i et tilfælde, hvor banken, filialen eller begge var medlem af en fællesregistrering for moms i de respektive lande, hvor de var beliggende. Dette spørgsmål blev - i hvert fald delvist - besvaret i Skandia-sagen.

VAT Expert Group²⁾ (herefter VEG) og EU-Kommissionen³⁾ (herefter Kommissionen) har imidlertid påpeget en række forhold, som dommen ikke afklarer, og som vidner om, at rækkevidden af dommen er usikker.

2. Skandia-dommen

I Skandia-sagen⁴⁾ var der ligeledes tale om ydelser leveret fra hovedkontor til filial. Det særlige i sagen var, at hovedkontoret var beliggende i USA, og at filialen var beliggende i Sverige, hvor filialen indgik i en fællesregistrering for moms med andre selskaber inden for Skandia-koncernen.

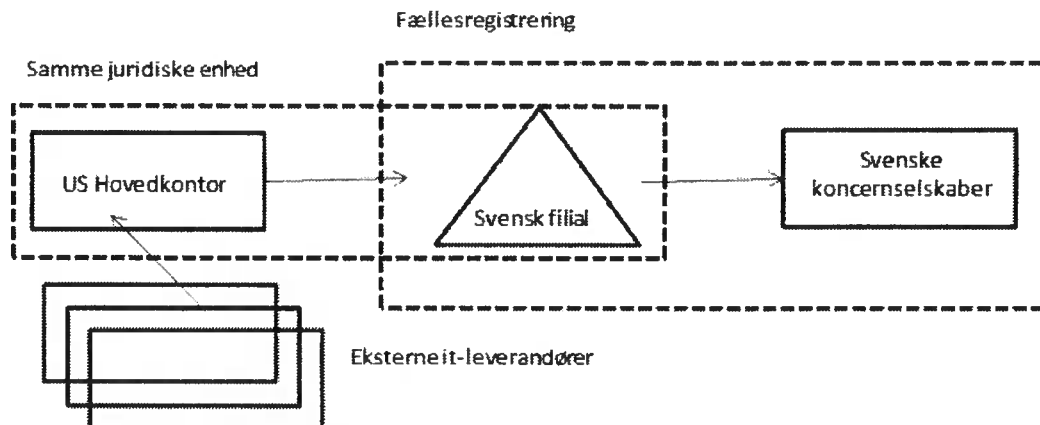
Spørgsmålet var således, hvorvidt FCE-dommens princip om, at ydelser leveret mellem hovedkontor og filialer er momsfri, kunne opretholdes i denne situation.

Det amerikanske selskab fungerede som koncernens globale indkøbsselskab for it-ydelser. Selskabet indkøbte således it-ydelser uden for koncernen og distribuerede disse til forskellige enheder i Skandia-koncernen, herunder til dets svenske filial. Filialens rolle var at forarbejde de eksternt indkøbte it-ydelser til slutproduktet, og dette slutprodukt blev efterfølgende leveret til forskellige selskaber i Skandia-koncernen, såvel inden for som uden for fællesregistreringen. Ved leveringen af ydelser såvel mellem det amerikanske hovedkontor og den svenske

filial som mellem filialen og de øvrige selskaber i koncernen, blev der tillagt en mark-up på 5 %, og der blev

foretaget en omkostningsallokering ved udstedelse af interne fakturaer.⁵⁾

Organisationen kan illustreres således:



Skatteverket besluttede i 2007, at ydelserne fra det amerikanske hovedkontor til dets svenske filial skulle pålægges svensk moms.

Da Skandia-koncernen ikke var enig heri, blev sagen indbragt for Förvaltningsretten, som stillede EU-Domstolen to præjudicielle spørgsmål:

- 1) Udgør levering af eksternt erhvervede tjenesteydelser fra et foretagendes hovedetablering i et tredjeland til dets filial i en medlemsstat, med en allokering af omkostningerne ved erhvervelsen til filialen, afgiftspligtige transaktioner, såfremt filialen indgår i en momsgruppe [fællesregistrering] i medlemsstaten?
- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal hovedetableringen i tredjelandet da anses for en afgiftspligtig person, som ikke er etableret i medlemsstaten som omhandlet i momsdirektivets art. 196, med den følge, at erhververen skal betale moms af transaktionerne?

Det er væsentligt at notere sig formuleringen af de stillede spørgsmål. Den svenske domstol stillede nemlig ikke et bredt spørgsmål om den momsmæssige behandling af ydelser mellem et hovedkontor og en filial, når en eller begge parter er medlem af en fællesregistrering. I stedet blev spørgsmålet afgrænset, således at den svenske domstol bad om svar under følgende omstændigheder:

- Når hovedkontoret er beliggende uden for EU;
- Når filialen er beliggende i et EU-land;
- Når hovedkontoret leverer ydelser til filialen;
- Når de leverede ydelser er indkøbt fra en ekstern leverandør;
- Når omkostningerne til den eksterne leverandør er allokert til filialen efter en nærmere beskrevet metode og

- Når det er filialen, som er med i en fællesregistrering.

Dertil kommer, at den svenske domstol bad om svar på konsekvenserne ved en fællesregistrering, således som den er reguleret i Sverige, idet hertil foreløbigt blot skal bemærkes, at fællesregistreringsinstituttet er udformet på forskellig vis i de lande, som har indført regler om fællesregistrering.

EU-Domstolen besvarede spørgsmålene således:

- 1) Art. 2, stk. 1, art. 9 og 11 i momssystemdirektivet 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 gruppe af personer, der kan betragtes som én afgiftspligtig person i forhold til merværdiafgift.
- 2) Art. 56, 193 og 196 i momssystemdirektivet skal fortolkes således, at i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor et selskabs hovedetablering i et tredjeland leverer ydelser mod vederlag til samme selskabs filial med hjemsted i en medlemsstat, og hvor den pågældende filial er medlem af en gruppe af personer, der kan betragtes som én afgiftspligtig person i forhold til merværdiafgift, i denne medlemsstat, er denne gruppe som modtager af tjenesteydelserne pligtig at betale den skyldige merværdiafgift.

Ved en umiddelbar betragtning kan konklusionen opsummeres til, at når hovedkontoret og/eller filialen indgår i en fællesregistrering, udgør fællesregistreringen en ny afgiftspligtig person, hvorfor FCE-princippet om, at ydelser mellem hovedkontor og filial ikke udløser moms, ikke kan opretholdes, da dette princip hviler på den forudsætning, at hovedkontor og filial udgør samme afgiftspligtig person.

Men inden man i sin iver for at nå en længe ventet af-

klaring af problemstillingen drager forhastede konklusioner, må man tage højde for de faktiske forhold, som EU-Domstolen baserede sin afgørelse på. Snævert betragtet har EU-Domstolen nemlig alene givet en besvarelse på grundlag af følgende forhold:

- Hovedkontoret er beliggende uden for EU;
- Filialen er beliggende i et EU-land;
- Hovedkontoret leverer eksternt indkøbte ydelser til filialen;
- Filialen er medlem af en fællesregistrering.

På baggrund af de stillede spørgsmål og EU-Domstolens konklusion konstaterer Kommissionen og VEG, at EU-Domstolen derimod *ikke* har taget stilling til følgende (øvrige) situationer:

- Når en filial leverer ydelser til hovedkontoret;
- Når der ikke er tale om eksternt indkøbte ydelser, men derimod om ydelser, der er frembragt internt i hovedkontoret;
- Når hovedkontor og filial begge er beliggende i EU-lande;
- Når der leveres varer og ikke ydelser og
- Når der er tale om en fællesregistrering baseret på et andet regelsæt end det svenske.

Endvidere står dommens betydning i relation til omkostningsallokering ikke klart.

Både Kommissionen og VEG har i deres analyser været optaget af dommens konsekvenser i relation til de situationer, som EU-Domstolen navnlig *ikke* direkte tog stilling til. Både Kommissionen og VEG når frem til, at dommen kan og skal udstrækkes til at finde anvendelse i mange af de ovennævnte situationer, men ubetinget enighed mellem Kommissionen og VEG ses der ikke. Det vidner om, at dommen efterlader åbne spørgsmål, og at den sidste dom næppe er set inden for denne problemstilling.

I det følgende vil vi foretage en gennemgang af Kommissionens og VEG's analyser.

3. Ydelser fra filial til hovedkontor

I Skandia-sagen var faktum i sagen som nævnt, at ydelserne blev leveret fra et hovedkontor til dets filial. Det giver Kommissionen og VEG anledning til at overveje, om konsekvenserne vil være de samme, hvis ydelserne i stedet leveres fra en filial til dens hovedkontor, når filialen er med i en fællesregistrering i et EU-land.

Udgangspunkt for denne bedømmelse tages i EU-Domstolens begrundelse for konklusionen i Skandia-sagen. EU-Domstolen anfører⁶⁾, at filialen sammen med de øvrige medlemmer af fællesregistreringen danner én afgiftspligtig person, og at denne fællesregistrering er blevet tildelt ét momsnummer af den kompetente nationale

myndighed. Videre anfører EU-Domstolen⁷⁾, at fællesregistreringen *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 i egenskab af fællesregistreringen som sådan har beføjelse til at underskrive nævnte angivelser.

EU-Domstolen finder med andre ord, at der med fællesregistreringen er etableret en *ny* afgiftspligtig person.

Denne begrundelse får både Kommissionen og VEG til at konkludere, at *enhver* levering af ydelser mellem en filial og et hovedkontor, hvor en eller begge enheder er medlem af en fællesregistrering, er omfattet af Skandias principper. Denne grundlæggende betragtning må også gælde, hvis ydelserne går fra filialen til hovedkontoret, og tilmed hvis der sker leveringer imellem to filialer.

I Danmark synes SKAT tilsvarende ikke at sondre mellem, om ydelserne leveres af hovedkontoret eller filialen. Praksis i Danmark er begrænset, men i et bindende svar kom Skatterådet⁸⁾ med nogle generelle bemærkninger om problemstillingen:

»Spørger er en fællesregistrering. Når flere personer indgår i en fællesregistrering, har det efter momslovens § 3, stk. 3, 1. pkt., den virkning, at de anses som en afgiftspligtig person.

Når en afgiftspligtig person er etableret, dvs. har sit hjemsted eller et fast forretningssted i momslovens forstand, både her og i udlandet, kan alene den danske etablering blive del af en dansk fællesregistrering efter lovens § 47, stk. 4. Den danske etablering og den udenlandske etablering bliver derfor to forskellige momspligtige personer som følge af, at den danske etablering deltager i fællesregistreringen, medens den udenlandske etablering stadig er del af den oprindelige momspligtige person. Hvis C's filial i B kan anses for et fast forretningssted i momslovens forstand, kan filialen og spørger derfor, uanset EF-domstolens dom i sag C-210/04, FCE Bank plc, ikke anses for tilsammen at udgøre en enkelt momspligtig person.« (forfatternes understregning)

Faktum i sagen var ganske vist noget anderledes end i Skandia-dommen, og man bør derfor være varsom med at tillægge det bindende svar for stor betydning i relation til fortolkningen af Skandia-dommen. Umiddelbart er det dog vores opfattelse, at Skandia-dommen næppe kan give anledning til en ændret praksis i Danmark i forhold til spørgsmålet, om ydelserne til eller fra hovedkontoret henholdsvis filialen. SKATs referat af dommen i Den Juridiske Vejledning, hvor SKAT specifikt nævner, at der er tale om ydelser fra hjemstedet (hovedkontoret) til filialen, kan formentlig ikke tages som udtryk for, at

SKAT hermed har ønsket at indskrænke Skandia-dommens anvendelsesområde til alene at gælde ydelser leveret fra hovedkontoret til filialen.

4. Internt fremstillede ydelser

I Skandia-dommen blev der konkret spurgt til den momsmæssige behandling af eksternt indkøbte og viderefakturerede ydelser. Det får Kommissionen og VEG til at stille spørgsmålet, om dommens principper kan eller skal anvendes på ydelser, som hovedkontoret (eller filialen) selv har fremstillet.

Kommissionen anfører i sin analyse, at EU-Domstolen hverken i Skandia-sagen eller FCE-sagen eksplicit tog stilling til leverancens særlige kendetegn, men at det derimod var forholdet mellem de to etableringer, som var afgørende for bedømmelsen. Dette synspunkt må umiddelbart forstås således, at dommens principper således efter Kommissionens opfattelse skal anvendes tilsvarende på internt fremstillede ydelser.

Kommissionen er dog alligevel varsom med at slutte, at det ikke har nogen betydning for bedømmelsen, om ydelser er indkøbt eksternt eller fremstillet internt, og Kommissionen henviser til, at der må foretages en konkret bedømmelse heraf.

VEG er anderledes klar i sin konklusion, idet VEG mener, at dommen *alene* er anvendelig, for så vidt angår eksternt indkøbte ydelser. Internt fremstillede ydelser inden for samme afgiftspligtige person skal imidlertid ikke i henhold til de almindelige grundlæggende principper belastes med moms - og det gælder, hvad enten der er tale om ydelser inden for samme juridiske person eller inden for en fællesregistrering. VEG anfører videre, at direktivet direkte regulerer *de* interne transaktioner, som udløser momspligt, f.eks. ved reglerne om udtagningsmoms. Hvis der skulle ske momsbeskatning af transaktioner baseret på internt fremstillede ydelser mellem en filial og dens hovedkontor, ville det være en afvigelse fra direktivets almindelige fundamentale principper. Med andre ord: Når indenlandske tilsvarende transaktioner ikke er momspligtige, kan grænseoverskridende transaktioner ikke gøres momspligtige.

Der synes ikke at være offentliggjort dansk praksis, hvor der foretages en sondring mellem eksternt indkøbte og internt fremstillede ydelser. Det eneste pejlemærke er det ovenfor omtalte bindende svar, hvor Skatterådet fandt, at den danske etablering (hovedkontoret) og den udenlandske etablering (filialen) blev to forskellige momspligtige personer, som følge af at den danske etablering deltog i fællesregistreringen, mens den udenlandske etablering stadig var en del af den oprindelige afgiftspligtige person. Henset til at den konkrete sag omhandlede opgørelsen af momsgodtgørelsen i den da-

værende § 45, stk. 3, for forsikringssekskabers indtægter af forsikringspræmier fra lande uden for EU og ikke specifikt den momsmæssige behandling af ydelser leveret mellem filialen og hovedkontoret, skal man være varsom med at tage svaret til indtægt for, at både eksterne og interne ydelser omfattes af momspligten. Ret beset er der ikke i Danmark taget stilling til, om der er forskel på eksterne og interne ydelser, og et svar herpå må således afvente udviklingen i praksis.

5. Hovedkontor og filial er begge beliggende i EU-lande

Skandia-dommen vedrørte et hovedkontor beliggende i USA, og Kommissionen og VEG stiller spørgsmålet, om dommens principper finder tilsvarende anvendelse, hvis hovedkontor og filial begge er beliggende i EU.

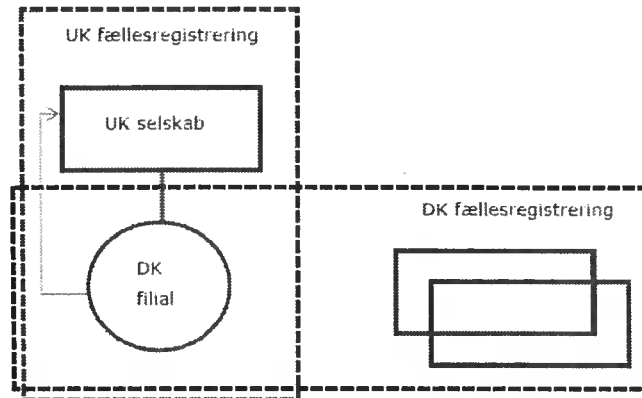
Kommissionen henviser i denne forbindelse til, at i Skandia-dommen tillagde EU-Domstolen det ikke betydning, at hovedkontoret var etableret uden for EU og filialen inden for EU. I stedet, anfører Kommissionen, var det afgørende for EU-Domstolen, at en fællesregistrering skal anses for én afgiftspligtig person, hvilket bryder med ethvert forudgående bånd med ikke medlemmer af fællesregistreringen. Det gælder også, selvom de er juridisk forbundne enheder. Momsmæssigt set skal disse ikke-medlemmer af fællesregistreringen således efter Kommissionens opfattelse betragtes som »tredjemænd«. På baggrund af dette ræsonnement mener Kommissionen, at der ikke kan være forskel på, om hovedkontoret er etableret uden for EU eller i et EU-land.

VEG er anderledes forbeholden over for at lade principperne finde anvendelse, når også hovedkontoret er etableret i et EU-land. VEG anerkender ganske vist, at EU-Domstolen ikke synes at have tillagt hovedkontorets etableringsland nogen betydning. VEG's forbeholdenhed - eller måske sågar bekymring - går imidlertid på, at fællesregistreringsinstituttet er anvendt meget forskelligt i EU⁹⁾. Hvis princippet skal overføres til at gælde, når både filial og hovedkontor er etableret i et EU-land, forudser VEG en betydelig risiko for dobbeltmoms eller dobbelt ingen-moms. VEG mere end antyder i sin analyse, at EU-Domstolen ikke har tænkt på dette ved formuleringen af dommens præmisser!

VEG henviser eksempelvis til Storbritanniens regler om grænseoverskridende fællesregistreringer. Man kan således tænke sig et eksempel, hvor et engelsk selskab har en filial i Danmark, og hvor selskabet og filialen efter britiske regler udgør en fællesregistrering. Tilsvarende er der en fællesregistrering i Danmark, som filialen er medlem af. Filialen leverer ydelser til sit britiske hovedkontor. I medfør af Skandia-dommen skal filial og hovedkontor anses for to forskellige afgiftspligtige personer.

Uanset dette skal den danske filial dog ikke opkræve dansk moms af ydelserne, da beskatningsstedet er Storbritannien. Momssystemets grundlæggende princip om, at enhver afgiftspligtig transaktion skal momsbeskattes, vil føre til, at når ydelsen ikke skal momsbeskattes i

Danmark, da skal den beskattes hos modtageren. Men eftersom Storbritannien tillader grænseoverskridende fællesregistreringer, vil der ikke ske momsbeskatning i Storbritannien, da ydelsen er leveret inden for fællesregistreringen. Problemstillingen kan illustreres således:



Dette leder VEG til at opfordre medlemslandene til at anlægge en indskrænkende fortolkning af dommen, således at den ikke finder anvendelse, hvor både filial og hovedkontor er etableret i et EU-land. Endvidere opfordrer VEG medlemslandene til at indføre værnsregler med henblik på at undgå dobbelt ingen-moms.

Læser man konklusionen i det før omtalte bindende svar fra Skatterådet, er der ikke noget, der tyder på, at man i Danmark sonderer mellem lande inden for og uden for EU. I det nævnte svar omtales blot *den danske etablering og den udenlandske etablering*. Sagen omhandlede imidlertid en situation, hvor filialen var beliggende uden for EU. Men det er formentlig begrænset, hvor stor betydning man kan tillade sig at tillægge dette, eftersom sagens kerne jo grundlæggende vedrørte noget helt andet end betydningen af en fællesregistrering.

SKAT har i sin gengivelse af Skandia-dommen i Den Juridiske Vejledning¹⁰⁾ valgt at nævne det faktiske forhold, at hjemstedet (hovedkontoret) var beliggende uden for EU. Men om dette er ensbetydende med, at SKAT ikke finder dommens principper anvendelige inden for EU, er tvivlsomt. I praksis ses principperne nemlig også at have fundet anvendelse inden for EU - uden at der dog synes at være offentliggjort praksis herom. Udviklingen i praksis må give en endelig afklaring herpå.

6. Levering af varer mellem hovedkontor og filial

Både Kommissionen og VEG indleder nogle overvejelser om dommens betydning for varer, der leveres mellem et hovedkontor og en filial.

Kommissionen henviser til, at EU-Domstolen ikke tillagde karakteren af de omhandlede ydelser betydning, men at det alene blev tillagt relevans, at leverandør og

modtager skulle betragtes som to separate afgiftspligtige personer. Det får Kommissionen til at drage den umiddelbare konklusion, at samme betragtninger gør sig gældende, for så vidt angår varer.

Samtidig gør Kommissionen dog opmærksom på momsdirektivets bestemmelse om, at import af varer fra lande uden for EU er momspligtig, uanset om importen sker til relaterede parter. For så vidt angår EU-leverancer, er der tilsvarende momspligt på overførsel af egne varer. Det får Kommissionen til at konkludere, at dommen næppe vil få nogen stor betydning, for så vidt angår varer.

VEG afviser pure, at dommen har nogen som helst konsekvens for varehandel, og henviser til direktivets bestemmelser om momspligt på import fra lande uden for EU og overførsel af varer mellem EU-medlemslande.

Det er ikke en problemstilling, som ses diskuteret i Danmark.

7. Fællesregistreringer, som afviger fra den svenske model

Både Kommissionen og VEG overvejer dommens konsekvenser i de tilfælde, hvor der er tale om et fællesregistreringsinstitut, som afviger fra det svenske. Overvejelsen skyldes, at EU-Domstolen udførligt har beskrevet det svenske fællesregistreringsinstitut, og at det således i præmis 16 er nævnt, at »der i en momsgruppe alene kan indgå en erhvervsdrivendes faste forretningssted i Sverige....«.

Kommissionen og VEG rejser på den baggrund spørgsmålet, om dommens resultat kan anvendes for transaktioner, hvori der indgår grænseoverskridende fællesregistreringer.

Såvel Kommissionen som VEG synes at konkludere, at EU-Domstolen har ladet det stå åbent, om dommens

principper også skal være anvendelige, når der er tale om transaktioner foretaget inden for en grænseoverskridende fællesregistrering.

Der ses ikke i dansk praksis at være taget stilling til denne sontring.

8. Betydning for omkostningsallokeringer

En grundlæggende forudsætning for, at det overhovedet er relevant at diskutere, om levering af ydelser fra et hovedkontor til en filial i en fællesregistrering er momspligtig, er, at der sker *levering mod vederlag*, og at denne foretages *af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab*. Dette er således en helt fundamental forudsætning for momspligt.

Når et hovedkontor leverer ydelser til en filial, er det nødvendigt at undersøge, om der i det hele taget er tale om en levering i momsretlig forstand, som opfylder ovennævnte betingelser.

I denne forbindelse stiller Kommissionen spørgsmålet, om en viderefakturering af eksternt indkøbte omkostninger henholdsvis en omkostningsallokering er udtryk for en sådan levering mod vederlag. Og videre stiller Kommissionen spørgsmålet, om hovedkontoret ved en sådan viderefakturering eller omkostningsallokering handler som en afgiftspligtig person.

Kommissionen finder, at udgangspunktet må være, at eftersom et hovedkontor og en filial ikke er økonomisk uafhængige, kan en omkostningsallokering ikke være udtryk for en momspligtig leverance. Kun på grund af fællesregistreringen bliver det aktuelt at overveje momspligt. Kommissionen henviser til, at det i Skandiasagen ikke var omtvistet, at omkostningsallokeringen var udtryk for en leverance i momsretlig forstand. Men Kommissionen vurderer, at dommen ikke kan tages til generel indtægt for, at alle omkostningsallokeringer mellem et hovedkontor og en filial er momspligtige.

VEG anlægger samme vurdering som Kommissionen og tilføjer, at et hovedkontor og en filial ikke kan indgå en civilretlig aftale om levering af ydelser. Endvidere bemærker VEG, at EU-Domstolen ikke har analyseret forholdet omkring omkostningsallokering nærmere.

Der synes ikke at være offentliggjort dansk praksis om spørgsmålet.

9. Afsluttende bemærkninger

Kommissionens og VEG's analyser er omfattende og grundige, og vi vil derfor afstå fra at komme med vores egen egentlige analyse af dommen, da den i sammenligning hermed nemt vil kunne komme til at fremstå noget forsimplet. Vi finder dog anledning til at udtrykke en vis undren over nogle af overvejelserne og konklusionerne.

Vi anerkender selvsagt, at EU-Domstolen kun svarer på det, den bliver spurgt om, og at EU-Domstolen svarer på baggrund af sagens konkrete faktum. Vi mener dog, at det virker noget ejendommeligt, når Kommissionen og VEG specifikt angiver, hvad EU-Domstolen *ikke* konkret og eksplicit har taget stilling til, og at disse forhold bliver taget til indtægt for, at dommen ikke har nogen stor rækkevidde.

Det virker umiddelbart overflødigt at problematisere det forhold, at leverancerne i sagen blev leveret *fra* hovedkontoret *til* filialen og i den forbindelse at stille spørgsmålet, om det samme princip vil være gældende, hvis ydelserne leveres fra filialen til hovedkontoret. EU-Domstolens afgørende argument synes at være, at der med etableringen af en fællesregistrering er etableret en ny afgiftspligtig person, hvorefter de almindelig momsretlige konsekvenser af en levering af ydelser indtræder. Det må således have den konsekvens, at ydelser leveret mod vederlag mellem to afgiftspligtige personer skal betragtes som en momspligtig leverance, *uanset* hvem af de to der er leverandør. Som allerede nævnt er det - i hvert fald os bekendt - ikke et forhold, som har været tillagt betydning i Danmark.

Det samme gælder sontringen mellem *internt fremstillede ydelser* og *eksternt indkøbte ydelser*. Vi har vanskeligt ved at se, at der skulle være forskel i den momsmæssige behandling heraf. EU-Domstolen udtaler om ydelserne i præmis 32, »*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.*« (forfatterens understregning). Der er således ikke noget i præmisserne, som indikerer, at der skulle være forskel på, om ydelserne er indkøbt eksternt eller er fremstillet internt. Hertil kommer, at når EU-Domstolen finder, at leveringen sker mellem to forskellige afgiftspligtige personer, må dette i sagens natur tilsvarende gælde ydelser, der er fremstillet internt. Vi er da heller ikke som nævnt bekendt med, at det er en sontring, som hidtil har været anvendt her i landet.

Mest overraskende er imidlertid overvejelserne af, om dommens principper er anvendelige, når også hovedkontoret er beliggende i et EU-land. Igen må vi henvise til den afgørende præmis om, at deltagelsen i en fællesregistrering fører til, at der etableres en ny afgiftspligtig person, nemlig fællesregistreringen. Det er på den baggrund umiddelbart vanskeligt at se, hvorfor dette ikke også skulle gælde, når leveringen sker fra et hovedkontor, der er beliggende i et EU-land. At dommen kan medføre risiko for dobbelt-moms eller dobbelt ikke-moms på grund af EU-landenes forskellige regler om fællesregistrering, kan næppe i sig selv være en begrundelse for at tillægge dommen indskrænkende virkning. Den risiko

må derimod imødegås ved at ændre eller præcisere reglerne om fællesregistrering. At overlade det til medlemslandenes fortolkning af dommen løser ikke risikoen for dobbelt-moms eller dobbelt ikke-moms.

Uanset vores opfattelse, som måske er udtryk for den sædvanlige danske pragmatisme¹¹⁾, må vi konstatere, at rækkevidden af dommen i hvert fald er usikker. Det skal derfor blive spændende at følge, hvorledes både dansk og udenlandsk praksis udvikler sig oven på dommen.

Noter

(1) Sag C-210/04 (SU 2006, 170) FCE Bank plc.

(2) VAT Expert Group taxud.c.1(2015)3986774. Nedsættelsen af VAT Expert Group er reguleret i Kommissionens afgørelse af 26/6 2012 om nedsættelse af en ekspertgruppe vedrørende merværdiafgift (2012/C 188/02).

(3) Taxud.c.1(2015)747072.

(4) Sag C-7/13 (SU 2014, 357).

(5) Dommen er behandlet i en række artikler: Karnovs Momspanel den 10/2 2014: Én bliver til to - eller gør den? Af Claus Bohn Jespersen, Anders Strandet Jepsen og Casper Bjerregaard Eskildsen; Kommentar til EU-Domstolens afgørelse i sag C-7/13, Karnovs Momspanel 24/9 2014: Skandia af Dennis Ramsdahl Jensen samt i IBFD Tax Research Platform kommentar af Oskar Henkow, Julie Kajus og Ben Terra.

(6) Dommens præmis 28-31.

(7) Dommens præmis 29.

(8) SKM2009.119.SR (TfS 2009, 411).

(9) Det fremgår af VEG's analyse, at godt og vel halvdelen af medlemsstaterne har indført regler om fællesregistrering. Ud over Danmark drejer det sig om Østrig, Belgien, Cypern, Tjekkiet, Estland, Finland, Tyskland, Ungarn, Irland, Letland, Nederlandene, Polen, Slovakiet, Spanien, Sverige og Storbritannien. Fællesregistreringerne er dog udformet på forskellig vis. Nogle lande har udformet regelsættet temmelig bredt, idet de anerkender grænsoverskridende fællesregistreringer, idet etableringer i andre lande kan indgå i en lokal fællesregistrering, mens andre lande alene tillader nationale fællesregistreringer. I andre lande er en fællesregistrering obligatorisk for personer, som er nært knyttet til hinanden finansielt, organisatorisk og økonomisk. Det gælder f.eks. i Tyskland. Andre lande igen bruger alene reglerne om fællesregistrering til at kræve eller tillade en konsolideret angivelse af moms.

(10) D.A.14.1.7.

(11) Det svenske Skatteverket har den 23/11 2015 offentliggjort sin vurdering af dommen. Den ligger tæt op ad den danske »pragmatisme«, idet Skatteverket finder, at dommens principper også er anvendelige, når ydelserne leveres fra filialen til hovedkontoret, når ydelserne er fremstillet internt, og når hovedkontoret er etableret i et EU-land.