

København, 2. juli 2015

Til: SKAT
Emne: Høringssvar over tre momsstyresignaler
Fra: Jens Jørgen Holm Møller og Henrik Laust Poulsen

Notat om udkast til styresignaler om investeringsforeninger m.v.

I det følgende fremkommer IFB med sine bemærkninger til SKATs udkast til styresignaler om henholdsvis investeringsforeninger med få medlemmer, momsfri forvaltning af pensionsinstitutter m.v., og et generelt styresignal om tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten, som alle er sendt i høring den 8. juni 2015.

Konklusion

Overordnet set konkluderer IFB følgende:

Styresignalet om investeringsforeninger med få medlemmer

IFB vurderer, at EU-Domstolens afgørelser i Wheels- og ATP-sagen ikke giver fornødent grundlag for en praksisændring. Den praksis, som styresignalet lægger op til, savner hjemmel i momssystemdirektivet, momsloven og EU-Domstolens praksis. IFB anbefaler på dette grundlag, at styresignalet ikke udsendes i den nuværende form, og at SKAT under alle omstændigheder afventer EU-Domstolens afgørelse i den hollandske sag (C-595/13, Fiscale Eenheid).

Styresignalet om momsfri forvaltning af pensionsinstitutter m.v.

IFB vurderer, at dommen i ATP-sagen udvider forvaltningsbegrebet i forhold til SKATs hidtidige praksis. IFB skal derfor foreslå, at der i styresignalet tages højde for denne udvidelse af forvaltningsbegrebet, og at investeringsforeninger og deres leverandører samtidig får mulighed for at tilbageøge moms betalt for tidligere år, jf. herved skatteforvaltningslovens §§ 32, stk. 1, nr. 1 og 34 a, stk. 4.

Styresignalet om tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten

IFB er af den opfattelse, at styresignalet på en lang række punkter er mangelfuldt, og at det ikke er i overensstemmelse med EU-Domstolens og den danske retspraksis. IFB skal derfor anbefale, at styresignalet ikke udsendes i den foreliggende form. Alternativt foreslås, at aftagerens retstilling præciseres ved en lovændring med tilbagevirkende kraft, som forudsat ved Vestre Landsrets dom i Danfoss/Sauer-sagen.

I det følgende fremkommer IFB med bemærkninger til de enkelte styresignaler.

I. Praksisændring – Investeringsforeninger omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, litra f (investeringsforeninger med få medlemmer)

Styresignalet gennemfører en stramning i relation til, hvilke non-UCITS investeringsforeninger m.v., der er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, litra f, og som dermed kan få leveret momsfri forvaltning. Denne stramning sker ved, at foreningen m.v. som udgangspunkt skal have mindst 8 investorer, eller at der alternativt sker en effektiv markedsføring over for offentligheden med henblik på at bringe antallet af investorer op.

EU-Domstolens afgørelser ændrer ikke dansk praksis

I styresignalet fastslås indledningsvist, at det er SKATs opfattelse, at EU-Domstolen med bl.a. Wheels-dommen i (sag C-424/11) har begrænset medlemsstaternes beføjelse til at fastsætte, hvilke investeringsinstitutter, som kan anses for investeringsforeninger omfattet af momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra g. SKAT tilkendegiver dermed så vidt ses, at styresignalet udsendes for, at Danmark kan opfylde sine EU-retlige forpligtelser.

IFB er ikke enig i denne vurdering. Som anført i Finansrådet og IFBs (tidligere InvesteringsForeningsrådet) notat af den 31. januar 2014, kan der ikke af Wheels-dommen, som vedrørte noget helt andet - nemlig en engelsk pensionsordning - udledes noget krav til antallet af investorer.

Tværtimod fastslår EU-Domstolen i præmis 16 og 17 i Wheels-dommen, at medlemsstaterne er overladt kompetencen til at definere begrebet investeringsforeninger, dog således at kompetencen begrænses af forbuddet mod at tilsidesætte selve ordlyden af den fritagelse, som er anvendt af EU-lovgiver. EU-Domstolen udtaler videre, at en medlemsstat navnlig ikke blandt investeringsforeningerne kan udvælge dem, som skal være omfattet af undtagelsen, og dem, som ikke skal. Af sidstnævnte udtalelse fremgår således med al klarhed, at de danske skattemyndigheder ikke er berettiget til at fastsætte særlige krav til antallet af investorer, så længe den pågældende enhed regulatorisk har status som investeringsforening, kapitalforening eller alternativ investeringsfond.

Finansrådets og IFBs notat af den 31. januar 2014 konkluderede som tidligere nævnt, at EU-Domstolens afgørelse i Wheels-sagen ikke giver fornødent grundlag for en ændring af praksis, og videre konkluderes, at den skærpede praksis ikke har hjemmel i momssystemdirektivet, momsloven og EU-Domstolens praksis. Blandt andet på baggrund af dette notat valgte SKAT at trække det tidligere udstedte styresignal SKM2014.49.SKAT tilbage.

Selvom der ved det nye udkast til styresignal er sket en vis opblødning i kravet til antallet af investorer ændrer dette ikke konklusionerne. Heller ikke EU-Domstolens dom i ATP-sagen giver anledning til at ændre konklusionerne, idet denne dom ikke giver grundlag for at antage, at der kan stilles krav til antallet af investorer. Notatet af den 31. januar 2014 samt IFBs efterfølgende høringsvar af den 4. april 2014 om (udkast til) nyt styresignal om investeringsforeninger er fortsat udtryk for IFBs opfattelse.

I forhold til det nye udkast til styresignal er IFBs holdning derfor uændret. Det vil sige, at SKAT efter IFBs opfattelse ikke kan fastsætte krav til antallet af investorer ved et styresignal, så længe der

regulatorisk er tale om en investeringsforening, kapitalforening eller alternativ investeringsfond, jf. også straks nedenfor om baggrunden for momsfrigtagelsen.

Nærmere om baggrunden for momsfrigtagelsen for forvaltningen af investeringsforeninger

Efter IFBs opfattelse strider udkastet til styresignal endvidere med den historiske baggrund for momssystemdirektivets bestemmelse om momsfrigtagelse af ydelser, der vedrører forvaltningen af investeringsforeninger.

Da momsfrigtagelsen for forvaltningen af investeringsforeninger i sin tid blev vedtaget i EU, var der endnu ikke gennemført en harmonisering i EU af investeringsforeningsbegrebet. Først senere i 1985 blev der med direktivet om investeringsinstitutter indført en harmonisering af de såkaldte UCITS. Denne harmonisering blev i 2011 fulgt op af FAIF-direktivet, hvorved der gennemførtes en harmonisering af området for alternative investeringsfonde (non-UCITS).

Momsfrigtagelsen for forvaltning af investeringsforeninger skal ses i dette lys. Når det i bestemmelsen udtales, at forvaltning af investeringsforeninger, "således som disse er fastsat af medlemsstaterne" er momsfri, så henvises der således alene og udelukkende til den regulatoriske kvalifikation af investeringsforeninger i medlemsstaten. Bestemmelsen foreskriver dermed, at enheder, der har status af investeringsforeninger i den enkelte medlemsstat, skal kunne gøre brug af momsfrigtagelsen. I EU-Domstolens praksis er flere gange fastslået, at der kun er overladt de enkelte medlemsstater en begrænset skønsbeføjelse med hensyn til definitionen af, hvad der er investeringsforeninger. Dette skal forstås derhen, at de enkelte medlemsstater kan definere, hvad der regulatorisk skal forstås ved en investeringsforening, men at der ikke er overladt medlemsstaterne nogen selvstændig kompetence til at udvælge, hvilke investeringsforeninger, der ud fra et momsmæssigt synspunkt, skal være omfattet af momsfrigtagelsen.

Medlemsstaternes kompetence til at fastlægge, hvad der regulatorisk skal forstås som investeringsforeninger, er efterfølgende blevet begrænset med den harmonisering, som er gennemført ved UCITS-direktivet og FAIF-direktivet (non-UCITS). I det omfang et investeringsinstitut er reguleret af disse regler, så har investeringsinstituttet umiddelbart krav på at kunne anvende momsfrigtagelsen. Det betyder, at danske investeringsforeninger (UCITS) og alternative investeringsfonde, herunder de såkaldte kapitalforeninger (non-UCITS) og andre alternative investeringsfonde uden videre har krav på at kunne anvende momsfrigtagelsen.

Eventuelle danske enheder, som er i konkurrence med og fremviser lignende kendetegn som ovennævnte UCITS og non-UCITS investeringsforeninger, har krav på samme momsfrigtagelse. Det forklarer, at EU-Domstolen i ATP-sagen nåede frem til, at pensionselskaber (fx PensionDanmark) kunne anvende momsfrigtagelsen for investeringsforeninger.

På baggrund af ovenstående gennemgang kan det således konkluderes, at alle investeringsforeninger, kapitalforeninger og alternative investeringsfonde kan anvende momsfrigtagelsen for investeringsforeninger. Det gælder uanset antallet af investorer, investeringsforeningen eller den alternative investeringsfonds juridiske organisationsform eller den skattemæssige status. Den enkelte medlemsstat kan således ikke opstille yderligere momsmæssige krav for, at den pågældende enhed kan anvende momsfrigtagelsen. Det skal afslutningsvis bemærkes, at alle investeringsfor-

eninger (UCITS), kapitalforeninger og alternative investeringsfonde (non-UCITS) ifølge EU-direktiverne og Finanstilsynets lovgivning pr. definition har et kollektivt element.

Investering i værdipapirer/og eller andre likvide finansielle aktiver

Ifølge udkastet til styresignal skal vurderingen af, hvorvidt investeringsforeningen konkret foretager investering i værdipapirer og/ eller andre lignende finansielle aktiver, ske med udgangspunkt i UCITS-direktivets artikel 50, stk. 1.

IFB skal i denne forbindelse pege på, at der for kapitalforeninger og andre alternative investeringsfonde ikke gælder noget regulatorisk krav om, at formuen placeres i aktiver ud fra et princip om risikospredning. For kapitalforeninger gælder dog et regulatorisk krav om, at der investeres i nærmere opregnede finansielle aktiver, jf. § 3, nr. 11, i lov om forvaltere af alternative investeringsfonde m.v., men denne begrænsning gælder ikke andre alternative investeringsfonde. Som følge heraf skal IFB foreslå, at det i styresignalet præciseres, at der ikke gælder noget krav om risikospredning, og hvilke aktiver formuen placeres i.

Opsummering

IFB er af den opfattelse, at det foreliggende udkast til styresignal ikke er egnet til offentliggørelse, idet det ikke er overladt medlemsstaterne at begrænse anvendelsesområdet for momsfrigtagelsen for forvaltningen af investeringsforeninger ved at fastsætte særlige krav, f.eks. til antallet af investorer. Det gælder også selvom der som anført i udkastet til styresignal findes bestemmelser i skattelovgivningen om, at der skal være otte investorer for at en investeringsforening m.v. skattemæssigt kan kvalificeres på en bestemt måde, jf. aktieavancebeskatningslovens § 19, stk. 2, nr. 2, og selskabsskattelovens § 1, stk. 7¹.

Det bemærkes endvidere, at EU-Domstolen inden for kort tid vil afsige dom i en hollandsk sag (C-595/13, Fiscale Eenheid). EU-Domstolen skal i den pågældende sag tage stilling til, hvorvidt en hollandsk ejendomsfond kan anvende momsfrigtagelsen for forvaltningen af investeringsforeninger. Ifølge generaladvokatens forslag til afgørelse af den 20. maj 2015 afhænger dette blandt andet af, om den pågældende ejendomsfond er under statsligt tilsyn. Generaladvokatens konklusion bygger i øvrigt på den historiske baggrund for momsfrigtagelsen for forvaltning af investeringsforeninger, som beskrevet ovenfor.

IFB skal derfor anbefale, at det foreliggende udkast til styresignal ikke udsendes, og at EU-Domstolens dom i den hollandske sag under alle omstændigheder afventes.

¹ Jf. præmis 56 i EU-Domstolens afgørelse i ATP-sagen, hvor domstolen udtaler: "En national lovgivning på området for indkomstskat kan ... ikke anfægte den ensartede karakter af de fritagelser, der er fastsat ved de EU-retlige momsbestemmelser."

II. Styresignalet om genoptagelse – forvaltning af investeringsforeninger – Ydelser til pensionskasser – EU-Domstolens dom i sag C 464/12, ATP PensionService – Udkast til styresignal (Momsfri forvaltning af pensionsinstitutter m.v.)

Styresignalet indeholder retningslinjerne for to forhold af særlig interesse for IFB. Det drejer sig dels om, hvilke pensionsinstitutter m.v., der momsmæssigt skal anses for at være investeringsforeninger, og dels, hvilke ydelser, der konkret skal anses for at være forvaltning af investeringsforeninger.

Hvilke pensionsinstitutter er omfattet af momsfritagelsen?

IFB er umiddelbart af den opfattelse, at investeringsforeningsbegrebet er for snævert defineret i styresignalet. Det bør eksempelvis præcises, at livforsikringselskaber i momsmæssig forstand er at anse som investeringsforeninger.

Fastlæggelse af forvaltningsbegrebet

Udkastet til styresignal bygger på en forudsætning om, at ATP-dommen ikke medfører nogen ændring af forvaltningsbegrebet. Det begrundes i styresignalet med, at de ydelser, som i retforliget blev anset for at være momsfri forvaltning af pensionskassen, allerede efter hidtidig praksis ville blive anset for at være momsfri forvaltning af investeringsforeninger.

IFB står uforstående overfor SKATs synspunkt. I Juridisk Vejledning, afsnit D.A.5.11.9.3, er således indledningsvis anført, at fritagelsen alene omfatter ydelser, der er forbundet med sædvanlig formueforvaltning². Ved formueforvaltning forstås normalt selve forvaltningen af denne fælles formue, hvilket indebærer, at ydelser forbundet med administrationen af en investeringsforening i bred forstand, herunder sådanne forvaltningsydelser, som forelå til prøvelse i ATP-sagen, efter hidtidig praksis ikke kan anses for momsfrie forvaltningsydelser. Der henvises i denne forbindelse til præmis 66 i EU-Domstolens afgørelse i ATP-sagen, hvor det udtrykkeligt anføres, at ikke alene opgaver knyttet til formueforvaltningen, men også andre opgaver, der er knyttet til administrationen, er momsfri forvaltning. Da anvisningerne i juridisk vejledning har været uændret i en årrække, må det antages, at den er udtryk for gældende praksis. Efter IFBs opfattelse er der alene af denne årsag behov for, at SKAT udsender et styresignal, som angiver den ændrede praksis, og at anvisningerne i Juridisk Vejledning tilpasses til den nye praksis.

Endvidere skal til støtte for vort synspunkt anføres, at såvel EU-Kommissionens som Danmarks repræsentant under sagens behandling ved EU-Domstolen procederede for, at de ydelser, som ATP PensionService A/S leverede til Pension Danmark ikke kunne anses for omfattet af forvaltningsbegrebet.

Af præmis 31 i EU-Domstolens afgørelse i ATP-sagen ses, at ATP PensionService varetog opgaver for Pension Danmark, som overordnet set kan inddeles i tre kategorier:

² At hidtidig praksis alene omfatter ydelser, der er forbundet med selve forvaltningen af investeringsforeningens formue, fremgår eksempelvis af en nylig afgørelse fra Skatterådet, jf. SKM2015.405SR. I denne afgørelse afviste SKAT, at visse administrationsydelser var omfattet af det momsmæssige forvaltningsbegreb, idet de ikke var væsentlige og specifikke for investeringsforeningens beslutning om køb og salg af aktier.

- administrative opgaver, der blandt andet består i særskilt information og rådgivning til arbejdsgivere og lønmodtagere (pensionskunder) i relation til indholdet af pensionskassens pensionsordninger
- systemvedligeholdelse og -udvikling, der angår udvikling og vedligeholdelse af den platform, hvorpå ATPs ydelser til pensionskasserne leveres
- ydelser vedrørende pensionsindbetalinger og pensionsudbetalinger

Vi har forstået, at ATP PensionService A/S ved retsforliget ved Østre Landsret reelt har fået fuldt ud medhold i sagen, og at Skatteministeriet dermed har anerkendt, at forvaltningsbegrebet omfatter alle ovennævnte ydelser i de tre kategorier.

Efter IFBs opfattelse kan ingen af disse ydelser anses for omfattet af hidtidig dansk praksis, jf. beskrivelsen i Juridisk Vejledning, afsnit D.A.5.11.9.3.

Som eksempler på ydelser, der er centrale for forvaltningen af investeringsforeninger, og som efter hidtidig praksis er blevet anset for at være momspligtige, kan blandt andet nævnes ydelser leveret af SimCorp, Bloomberg, FundCollect og Morningstar. Disse ydelser er alle væsentlige og specifikke for forvaltningen af investeringsforeninger. Efter IFBs opfattelse kan det på grundlag af den udvidelse af forvaltningsbegrebet, som følger af EU-Domstolens afgørelse i ATP-sagen, fastslås, at disse ydelser fremover må anses for momsfri forvaltning af investeringsforeninger.

Opsummering

IFB konkluderer således, at der med ATP-sagen er sket en udvidelse af forvaltningsbegrebet, som ikke er indeholdt i SKATs hidtidige praksis. IFB skal derfor opfordre til, at der i styresignalet tages højde for denne udvidelse af forvaltningsbegrebet, og at der samtidig gives investeringsforeninger og deres leverandører mulighed for at tilbagesøge moms betalt for tidligere år, jf. herved skatteforvaltningslovens §§ 32, stk. 1, nr. 1 og 34 a, stk. 4.

Endvidere er IFB af den opfattelse, at det må overvejes at afvente EU-Domstolens afgørelse i den hollandske sag (C-595/13, Fiscale Eenheid), idet denne kan indeholde afgørende fortolkningsbidrag til, hvilke enheder og forvaltningsydelser, der er omfattet af momsfritagelsen.

III. SKATs retningslinjer for tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten – udkast til styresignal

Styresignalet fastlægger reglerne for tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten, hvor den afgiftspligtige (i det følgende også benævnt "leverandøren") har overvæltet afgiften på senere omsætningsled (i det følgende også benævnt "aftageren"), herunder aftagerens mulighed for at rejse tilbagebetalingskrav direkte overfor SKAT.

Styresignalet udsendes på baggrund af Vestre Landsrets dom af den 3. april 2013 offentliggjort som SKM2014.44.VLR (Danfoss/Sauer-sagen) og EU-Domstolens dom af den 20. oktober 2011 (sag C-94/10), som tog stilling til de præjudicielle EU-retlige spørgsmål.

EU-Domstolens retningslinjer

EU-Domstolen fastslår indledningsvis i præmisserne for dommen, at det som udgangspunkt tilkommer hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte reglerne for ulovligt opkrævede afgifter, dog under overholdelse af ækvivalens- og effektivitetsprincippet³. EU-Domstolen fastslår videre, at det for så vidt angår tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld, kræves for overholdelse af effektivitetsprincippet, at medlemsstaterne i medfør af princippet om procesautonomi fastlægger reglerne på en sådan måde, at den økonomiske byrde ved den urigtigt erlagte afgift kan blive udlignet⁴.

Ifølge EU-Domstolen får det følgende konsekvenser:

- En leverandør, som har overvæltet afgiften på senere omsætningsled, skal have mulighed for at rejse krav om tilbagebetaling af afgiften over for skattemyndighederne, hvis aftageren kan få tilbagebetalt afgiften hos den afgiftspligtige efter de nationale regler (f.eks. obligationsretlige regler, herunder *conditio indebiti*)⁵.
- Aftageren skal kunne rette sit tilbagebetalingskrav direkte mod skattemyndighederne, hvis aftageren efter national ret ikke kan kræve afgiften tilbagebetalt af leverandøren⁶.
 - Selvom aftageren har et krav på tilbagebetaling på leverandørens efter national ret skal aftageren alligevel kunne rette sit krav direkte mod skattemyndighederne, hvis tilbagebetaling fra leverandøren er praktisk umulig eller uforholdsmæssig vanskelig⁷.

Retningslinjerne i udkast til styresignal

I punkt 3.1.1.4 i udkast til styresignal beskrives retsstillingen for leverandøren. I sidste afsnit under punktet anføres, at overvæltning af afgiften på aftageren ikke udelukker tilbagebetaling, hvis leverandøren har forpligtet sig til at overføre eventuelt tilbagebetalte beløb til sine kunder, idet tilbagebetalingen i så fald ikke medfører en ugrundet berigelse for virksomheden. Resultatet bliver derfor formentlig i praksis, at leverandøren kan få tilbagebetalt urigtig opkrævet moms i alle tilfælde, hvor der er sket overvæltning. Det skyldes, at leverandøren i så fald vil opnå en berigelse ved tilbagebetalingen, som leverandøren uden videre vil være forpligtet til at viderebetale til aftageren.

Ifølge EU-Domstolens afgørelse kan leverandøren derimod kun tilbagesøge den overvæltede moms, i det omfang aftageren har et krav mod den afgiftspligtige efter national ret. Typisk vil det senere omsætningsled ikke på forhånd kunne rette sit krav mod den afgiftspligtige efter national ret.

³ Se præmis 24, (sag C-94/10)

⁴ Se præmis 25, (sag C-94/10)

⁵ Se præmis 26, (sag C-94/10)

⁶ Se præmis 27, (sag C-94/10)

⁷ Se præmis 28, (sag C-94/10)

Det skyldes, at det kun i meget sjældne tilfælde vil være positivt bestemt i aftalen mellem parterne, at den afgiftspligtige indestår for, at afgiften er opkrævet i overensstemmelse med EU-retten⁸. Resultatet efter EU-Domstolens praksis er således, at leverandøren typisk ikke vil kunne rette sit tilbagebetalingskrav direkte mod SKAT, når der er sket overvæltning.

I punkt 3.1.2 i udkast til styresignal beskrives retstillingen for aftageren. Her fastslås, at en forudsætning for, at aftageren kan rejse krav direkte mod SKAT, er, at det ikke følger af de indgåede aftaler mellem leverandøren og den pågældende aftager, at aftageren kan rette krav mod leverandøren. IFB fortolker dette sådan, at SKAT kun kan afvise et krav om tilbagebetaling af afgift, hvis det positivt og entydigt er bestemt i aftalen, at aftageren kan rejse et krav mod leverandøren for afgift opkrævet med urette.

Som nævnt ovenfor formulerer EU-Domstolen reglen således, at det aftageren skal kunne rette et krav mod leverandøren i medfør af national ret. EU-Domstolen tilføjer, at i tilfælde, hvor aftageren har et krav mod leverandøren efter national ret, skal vedkommende desuagtet kunne rette et krav mod skattemyndighederne, hvis tilbagebetalingen fra leverandøren viser sig at være umulig eller uforholdsmæssig vanskelig. Denne undtagelse er uomtalt i udkast til styresignalet. Denne undtagelse er særdeles vigtig, idet den udvider aftagerens adgang til at rette et direkte krav mod skat betragteligt. Det skyldes, at aftageren i mange tilfælde vil være henvist til at stævne leverandøren for at få fastslået ved dom, at der er et krav. Endvidere udvider undtagelsen aftagerens mulighed for at rette et krav mod SKAT, hvis leverandøren er gået konkurs eller i øvrigt mangler betalingsevne.

Sammenfattende kan konkluderes, at retningslinjerne i styresignalet ikke følger retningslinjerne fastsat i EU-Domstolens praksis. IFB frygter i denne sammenhæng, at leverandørens udvidede adgang til genoptagelse efter udkastet til styresignal, i praksis vil få den konsekvens, at aftageren nægtes adgang til genoptagelse af moms med henvisning til, at leverandøren skal rette sit krav mod SKAT.

Det svækker aftagerenes retstilling, idet aftageren vil være henvist til at bede leverandøren rette henvendelse til SKAT og være behjælpelig med at tilbagesøge afgiften, hvilket i praksis vil være op til leverandørens for godt befindende, idet aftageren ikke har noget civilretligt krav på leverandøren og derfor heller ikke har mulighed for at lægge pres på leverandøren.

Forældelse og forvaltningsretlige sagsbehandlingsregler

I styresignalet er endvidere fastsat forskellige forældelsesregler afhængigt af, om kravet på tilbagebetaling af afgift gøres gældende af leverandøren eller aftageren. Hvis kravet gøres gældende af leverandøren er det skatteforvaltningslovens regler, der finder anvendelse. Det vil sige, at andre

⁸ Typisk vil aftageren ikke uden en sådan bestemmelse i aftalen kunne rette et krav mod leverandøren. Hvis eksempelvis en investeringsforening har købt en momspligtig ydelse hos en leverandør, vil investeringsforeningen skulle reklamere straks over for leverandøren for at kunne gøre et tilbagebetalingskrav gældende. Det skyldes, at det ved risikoafvejningen ikke er rimeligt at lægge hele risikoen for den fejlagtigt indbetalte moms på leverandøren, idet investeringsforeningen har haft lige så god mulighed som leverandøren for at vurdere, at momsen blev opkrævet med urette. Heraf følger også, at aftagerens krav mod leverandøren typisk ikke er omfattet af den almindelige tre-årige forældelse, medmindre der er reklameret straks.

afgiftspligtige virksomheder efter reglerne i skatteforvaltningsloven kan få genoptagelse for samme periode, som lå til prøvelse i retssagen, dog maksimalt 10 år. Hvis aftageren retter kravet mod SKAT forældes tilbagebetalingskravet derimod ifølge SKAT på 3 år efter de almindelige civile regler i forældelsesloven.

Også på andre punkter er aftagerens retsstilling ifølge styresignalet ringere end leverandørens. Af punkt 3.1.2.3. fremgår således, at SKATS stillingtagen til aftagerens krav ikke kan påklages administrativt. Hvis anvendelsen af ordet "stillingtagen" indikerer, at der ifølge SKAT ikke er tale om en forvaltningsretlig afgørelse i henhold til reglerne i skatteforvaltningsloven kan konsekvensen være, at de forvaltningsretlige regler, herunder eksempelvis officialmaksimen og reglerne om partshøring og begrundelse ikke finder anvendelse, hvilket er særdeles uheldigt.

Efter IFBs opfattelse er den forringelse af retsstillingen, som aftageren udsættes for, herunder i forhold til både forældelse og de almindelige forvaltningsretlige regler i strid med hensynene bag effektivitetsprincippet, og den foreliggende praksis fra EU-Domstolen, herunder i Danfoss/Sauer-sagen. I EU-Domstolens afgørelse og præmisser er eksempelvis intet sted nævnt, at aftagerens tilbagebetalingskrav kan være begrænset af andre forældelsesregler end leverandørens krav. Så vidt ses gjorde Skatteministeriet heller ikke på noget tidspunkt under sagen gældende, at aftagerens krav skulle være forældet efter de dagældende regler i 1908-loven.

Tværtimod følger det efter IFBs opfattelse af EU-Domstolens dom i Danfoss/Sauer sagen, at aftagerens krav på tilbagebetaling af afgift, netop er et tilbagebetalingskrav og ikke et erstatningskrav. Det følger af, at det af EU-Domstolen benævnes som en tilbagebetaling af urigtigt erlagt beløb, når det drejer sig om aftagerens mulighed for at kræve afgiften tilbagebetalt, jf. EU-Domstolens besvarelse af spørgsmål 1, mens det afledes krav på omsætningstab benævnes erstatningskrav, jf. EU-Domstolens besvarelse af spørgsmål 2.

Det skal i denne forbindelse tilføjes, at den ordning, der lægges op til i styresignalet, får som konsekvens, at aftagere, der har købt deres ydelser i udlandet, og derfor er omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt, vil være den afgiftspligtige. Dette betyder, at disse aftagere bliver stillet bedre, idet de bliver omfattet af den 10-årige forældelse og de almindelige forvaltningsregler. Dette resultat er både tilfældigt og urimeligt.

IFB vurderer derfor, at det i såvel EU-Domstolens som dansk praksis er forudsat, at der gælder samme forældelseskrav for aftagerens tilbagebetalingskrav som leverandørens betalingskrav.

IFB skal afslutningsvis pege på, at regulering af aftagerens tilbagebetalingskrav med fordel kan ske ved en ændring af skatteforvaltningsloven, således at aftagerens retsstilling - i overensstemmelse med det af EU-Domstolen fastlagte effektivitetsprincip - sikres fuldt ud.

Uanset at retstillingen allerede følger af EU-Domstolens praksis, må det efter IFBs opfattelse antages, at medlemsstaterne er forpligtede til at implementere EU-reglerne, herunder EU-Domstolens praksis, i national ret. Det gælder i hvert fald i det omfang retstillingen efter EU-retten ikke kan indfortolkes i national ret, hvilket umiddelbart synes at være tilfældet, idet Skatteforvaltningsloven kun giver mulighed for at den afgiftspligtige kan få genoptagelse af afgiftsstilsvaret. En imple-

Notat

mentering ved lov synes også at være forudsat i Vestre Landsrets præmissker i Danfoss/Sauer-sagen, hvor Landsretten blandt andet udtaler:

”De danske regler om tilbagebetaling, som er fastlagt i retspraksis, skal derfor i lyset af EU-rettens krav - i sager om ulovligt opkrævede statslige afgifter - anvendes således, at virksomheder i 2. eller 3. led direkte kan rejse krav om tilbagebetaling over for Skatteministeriet inden for de rammer, som ved lov måtte blive fastlagt for den nærmere procedure herfor, herunder eventuelle søgsmålsfrister.”

Opsummering

IFB er af den opfattelse, at styresignalet på en lang række punkter er mangelfuldt og i uoverensstemmelse med EU-Domstolens og dansk praksis. IFB skal derfor anbefale, at styresignalet ikke udsendes i den foreliggende version. Alternativt foreslås, at aftagerens retstilling præciseres ved en lovændring med tilbagevirkende kraft, som forudsat ved Vestre Landsrets dom i Danfoss/Sauer-sagen.