

SKAT
Østbanegade 123
2100 København Ø

26. juni 2015

Tre styresignaler i høring - ATP sagen

Dansk Erhvervs bemærkninger til styresignaler vedr ATP-dommen

SKAT den 8. juni 2015 sendt udkast til tre styresignaler som opfølgning på EU-Domstolens dom vedrørende ATP PensionService og det efterfølgende forlig ved Østre Landsret mellem parterne i høring.

Styresignalerne giver Dansk Erhverv anledning til en række bemærkninger.

Dansk Erhverv har siden EU-Domstolens dom afventet en generel afklaring af, hvilke virksomheder de kan momsfritage leverancer som "forvaltning af investeringsforeninger" samt hvad der ligger i begrebet "forvaltning". Det har samtidig vist sig presserende, at SKAT afklarer aftagers mulighed for at tilbagesøge moms direkte fra SKAT, idet en lang række civile spørgsmål er opstået efter EU-dommens afsigelse.

De tre styresignaler har en høj detaljeringsgrad, men der er stadig punkter, hvor Dansk Erhverv mener, at der er uklarheder, som bør konkretiseres nærmere. Dette drejer sig om:

Forvaltningsbegrebet: Dansk Erhverv ønsker en mere uddybende forklaring af, hvad der er momsfri forvaltning af investeringsforeninger, herunder en afklaring af, om ydelser der leveres i samme form/med samme indhold til øvrige virksomheder, kan anses for forvaltning. Derudover er der behov for, at SKAT afgrænser i hvilket omfang underleverandører, jf. C-275/11, GfBk, kan anses for leverandører af forvaltning af investeringsforeninger, da medlemmerne som oftest vil optræde som underleverandører. Endelig ønsker Dansk Erhverv en praktisk stillingtagen til fakturering af ydelser, der kun forholdsmæssigt vedrører forvaltning af investeringsforeninger.

Tabsp procent: SKAT henviser til, at der vil komme en særskilt meddelelse om en tabsprocent, der kan anvendes i stedet for en konkret vurdering af sit krav. Denne tabsprocent bør foreligge når styresignalerne offentliggøres, idet det kan påvirke beslutningerne omkring indsendelse og opgørelse af krav, og reaktionsfristen for ansøgninger om genoptagelse i øvrigt er kort.

Leverandørens situation i forhold til krav rejst af aftageren direkte mod SKAT: Dansk Erhverv ønsker en klar og utvetydig understregning af, at SKAT ikke kan forlange en korrektion af leverandørens købsmoms og lønsumsafgift, hvis der sker udbetaling af moms fra SKAT direkte til kunden. Det vil i givet fald være at gennemtvinge en praksisændring til ugunst med tilbagevirkende kraft.

Forældelsesproblematikken: Det er problematisk, at SKAT afskærer kundens genoptagelseskrav til 3 år, idet det forventeligt vil føre til, at leverandøren fortsat også vil være nødsaget til at kræve tilbagebetaling fra SKAT. Kundens mulighed for genoptagelse på grund af en forkert retspraksis bør være den samme som fremgår af Skatteforvaltningslovens regler. Dette er indholdet af EU-Domstolens praksis og Vestre Landsrets dom i sagen Danfoss og Sauer-Danfoss (SKM2014.44.VLR). Dette skal også ses i sammenhæng med, at en aftager, der har købt sine leverancer fra udenlandske forvaltere, kan opnå genoptagelse 10 år tilbage i tid uden konsekvensregulering for fratrukket købsmoms på generalomkostninger og lønsumsafgift, hvilket svækker danske leverandørers konkurrenceevne.

Ovenstående indledende bemærkninger vil blive udbygget nærmere i det følgende.

Høringsvar til styresignal i udkast: Praksisændring – Investeringsforeninger omfattet af momsfrigtagelsen i momsloven § 13, stk. 1, nr. 11, litra f

Styresignalet omhandler, hvilke investeringsinstitutter, herunder pensionsinstitutter, der kan anses for at være for investeringsforeninger omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra f, hvorefter forvaltning kan leveres momsfrit.

Det er positivt, at SKAT definerer de omfattede institutter. Indholdet er dog stadig så komplekst, at man som leverandør til disse institutter ofte må stole på kundernes eget udsagn, om de er omfattet af begrebet eller ej. Det er leverandøren, der er betalingspligtig for momsen, og leverandøren vil derfor løbe en risiko ved ikke at opkræve moms på leverancen. Dette fordrer ikke den korrekte anvendelse af momsfrigtagelsen.

SKAT opridser i afsnittet **SKATs opfattelse**, at definitionen omfatter:

- ”Institutter for kollektiv investering i værdipapirer som omhandlet i direktivet om investeringsinstitutter (UCITS-direktivet), og
- Institutter, som uden at være omfattet af UCITS-direktivet, besidder lignende kendetegn, som UCITS-investeringsinstitutterne, således at de foretager tilsvarende transaktioner eller besidder sammenlignelige træk i en sådan grad, at de konkurrerer med UCITS-investeringsinstitutterne.

Investeringsinstitutter, som er omfattet af UCITS-direktivet, vil derfor altid blive anset som en investeringsforening i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra f's forstand. Er investeringsinstituttet ikke omfattet af UCITS-direktivet, skal der foretages en konkret vurdering".

For institutter omfattet af andet punktum er der således behov for en konkret vurdering, som en leverandør ikke altid vil være i stand til at foretage med sikkerhed. Dansk Erhverv ønsker en mere fast definition af, hvornår instituttet kan kvalificere sig som en investeringsforening efter andet punktum, hvilket f.eks. er tilfældet med Generaladvokatens afgørelse i C-595/13, Fiscale Eenheid X.

Her konkluderer Generaladvokaten, at "et selskab, der er stiftet af flere end én investor med det ene formål at investere den indskudte formue i fast ejendom, kan anses for en "investeringsforening", såfremt den pågældende medlemsstat har underlagt selskabet et særligt statsligt tilsyn".

Det er vores opfattelse, at denne afgrænsning af investeringsforeninger vil sikre et mere fast holdpunkt for, hvilke investeringsinstitutter der kan anses som investeringsforening i momslovens forstand.

Vi har forståelse for, at SKAT på nuværende tidspunkt ikke kan inkludere forventede udfald af EU-Domstolens dom. For at undgå for mange unødvendige diskussioner mellem vores medlemmer, deres kunder og SKAT i forbindelse med anmodninger om bindende svar foreslår vi, at færdiggørelsen af dette styresignal afventer EU-Domstolens dom.

Høringsvar til styresignal i udkast: Genoptagelse – Forvaltning af investeringsforeninger – Ydelser til pensionskasser – EU-Domstolens dom i sag C-464/12, ATP PensionService

I styresignalet ændres dansk retspraksis for forvaltning af investeringsforeninger, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra f, og hvilke institutter, der kan anses som investeringsforeninger i momsmæssig forstand.

Styresignalet indeholder begrænset information om, hvilke konkrete ydelser der skal anses som forvaltning af investeringsforeninger. SKAT finder ikke, at ATP PensionService-dommen har medført en udvidelse af begrebet forvaltning af investeringsforeninger.

Momsfritagelserne i momslovens § 13 er ikke en valgmulighed, og Dansk Erhverv ønsker derfor en mere konkret stillingtagen til, hvilke typiske ydelser der kan momsfritages som forvaltning af investeringsforeninger, herunder i forhold til it-området, hvor der er et stort behov for yderligere afklaring af hvad der anses for "forvaltning". At Generaladvokaten i sit forslag til afgørelse i C-395/13, Fiscale Eenheid X, anser ejendomsadministration som forvaltning, understreger behovet for konkrete retningslinjer.

Bilag II i UCITS-direktivet omfatter en meget overordnet beskrivelse af, hvilke ydelser der kan anses som forvaltning af investeringsforeninger, eksempelvis administration og markedsføring. En lang række virksomheder, som leverer administration, er fortsat usikre på, om deres ydelser er omfattet. Kan it-drift for eksempel anses for "forvaltning"? Ved it-drift forstås for eksempel overvågning, vedligeholdelse og drift af it-infrastruktur og servere, enten på vegne af kunden eller leveret som en service til kunden. Denne form for it-services omfatter ikke udførelse af processer/procedurer som falder inden for investeringsforeningens forretningsprocesser, herunder vedtagne forretningsgange og interne kontrolprocedurer som del i administrationen af foreningen. It-driften udføres af medarbejdere ansat hos leverandøren, og disse har ikke særlig kendskab til forvaltning eller administration i al almindelighed af investeringsydelser. It-driftsydelsen leveres på helt samme måde til andre kunder i andre brancher.

Manglende afklaring vil medføre, at SKAT vil modtage krav for en meget stor kreds af virksomheder, og der efterspørges derfor en uddybning af, hvilke ydelser, der kan omfattes. Dette kan eventuelt ske i form af en negativliste.

Det forhold, at SKAT afgrænser kundernes mulighed for genoptagelse til 3 år, gør at kunderne fortsat har en stærk interesse i at få leverandøren til at rejse et krav mod SKAT. Vi forventer således, at resultatet af de nuværende styresignaler vil være, at en lang række virksomheder vil stå i en situation, hvor de er tvunget til at "teste" deres sag ved at opføre og indsende et muligt krav til SKAT, fordi kunderne vil fremsætte krav herom overfor deres leverandører.

SKAT anfører i afsnittet "Begrebet "forvaltning af investeringsforeninger" i momsmæssig forstand", at ved salg af forvaltningsydelser, der delvist kan henføres til investeringsforeningsaktiviteter og delvist til andre formål, skal der ske en forholdsmæssig fritagelse. Der ønskes en mere klar afgrænsning af den praktiske håndtering af en forholdsmæssig opgørelse og hvilke andre formål, der må anses for ikke at kunne falde ind under momsfrigtagelsen.

Såfremt en leverance ikke kan momsfrigtages fuldt ud, vil det være vanskeligt for leverandøren at opdele fakturaen, og det bør konkretiseres, hvordan det i praksis skal gøres. Manglende konkretisering vil her føre til fakturering på baggrund af et skøn udøvet af kunden, idet leverandøren ikke har den rette viden til at foretage fordelingen ud fra den "faktiske anvendelse". Leverandøren må lægge kundens udsagn til grund for sin fakturering og eventuel tilbagesøgning, og løber hermed en risiko, såfremt SKAT ikke anser fordelingen for korrekt.

Det er Dansk Erhvervs opfattelse, at tabsprocenten, jf. afsnittet "Virkningstidspunkt, frist for genoptagelse, reaktionsfrist og ophævelse" skal fremgå af selve styresignalet omkring genoptagelse. Ifølge Den juridiske vejlednings afsnit A.A.15.3 skal tabsprocenten fremgå af den genoptagelsesmeddelelse, som Skatteministeriet udsender som styresignal. Dette krav må overholdes, da leverandørerne ellers mister tid i forhold til reaktionsfristen på 6 måneder for at indsende krav.

I afsnittet "Krav rejst af efterfølgende omsætningsled/aftagere" fremgår det vedrørende dokumentation, at hvis pensionsinstituttet i sin egenskab af aftager af ydelser gør krav gældende, skal denne kunne dokumentere opgørelsen af tilbagebetalingskravet gennem relevant regnskabsmateriale og andet relevant bilagsmateriale.

Dansk Erhverv bemærker, at kunden ikke har nogen mulighed for at kende leverandørens momsmæssige forhold, og det bør ikke pålægges hverken leverandør eller kunde at dokumentere retskrav, som man ikke er direkte involveret i. Det bør således understreges, at SKAT ikke kan fremsætte krav om, at tilbagebetaling af moms til kunden fører til en tvangsmæssig regulering af købsmoms og lønsumsafgift hos leverandøren, da dette vil efterlade leverandøren med et tab og kunden med en gevinst. En sådan regulering vil være at gennemtvinge en praksisændring til ugunst med tilbagevirkende kraft over for leverandøren.

Vi foreslår på den baggrund, at afsnit 3.1.2.2 Overvæltning og dokumentation begrænses til følgende:

"Det er en betingelse for tilbagebetaling, at byrden ved afgiften er endelig båret af aftageren.

Hvis aftagers krav er et krav om tilbagebetaling af moms, og hvis aftageren oprindeligt har foretaget fradrag for den af leverandørens fakturerede moms, har aftageren pligt til at berigtige det oprindelige foretagne fradrag".

Kunden skal kunne gøre krav mod SKAT på opkrævet og betalt moms fratrukket egen konsekvensregulering af købsmoms. Dette ønskes præciseret i afsnittet.

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

Med styresignalet præciseres de regler, der finder anvendelse for så vidt angår SKATs behandling af krav på beløb opkrævet i strid med EU-retten.

Overordnet set vil Dansk Erhverv bemærke, at styresignalet kun i meget lille omfang belyser emnet, og indholdet rejser flere problemer end det løser. En af konsekvenserne af styresignalet er bl.a., at danske virksomheder nu er nødt til ved indgåelsen af kontakter og aftaler med leverandører/kunder, aktivt at skulle forholde sig til, om leverandøren er forpligtiget til at tilbagebetale evt. ulovligt opkrævede skatter og afgifter til kunderne, for kun i disse tilfælde vil kravet være omfattet af en 10 årig forældelse. Hvis kunden selv søger, vil det således kun være omfattet af en 3 årig forældelse.

Dansk Erhverv vil desuden bemærke, at et styresignal ikke synes at være den korrekte form at fastsætte reglerne om genoptagelse ved tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten. Regler af en sådan karakter bør vedtages ved lov.

EU-Domstolen konkluderede i præmis 28 i dom C-94/10 Sauer-Danfoss, ”Hvis tilbagebetalingen fra den afgiftspligtige viser sig at være umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, navnlig i tilfælde af sidstnævntes insolvens, kræver effektivitetsprincippet imidlertid, at køberen skal være i stand til at rette sit krav om tilbagebetaling direkte mod skattemyndighederne, og at medlemsstaten skal indføre de instrumenter og processuelle regler, som er nødvendige herfor (jf. *Reemtsma Cigarettenfabriken-dommen*, præmis 41”.

EU-Domstolen udtaler endvidere i dommens præmis 26, at ”[...]hvis den endelige køber i medfør af national ret hos den afgiftspligtige kan få tilbagebetalt det afgiftsbeløb, der er overlæstet på ham, skal den afgiftspligtige herefter kunne kræve beløbet tilbagebetalt af de nationale myndigheder”.

I Vestre Landsrets dom vedrørende sagen, SKM2014.44VLR, fremgår, at Landsretten anser, at disse instrumenter og processuelle regler skal vedtages ved lov: ”tilbagebetaling kan ske inden for de rammer, **som ved lov måtte blive fastlagt** for den nærmere procedure herfor, herunder eventuelle søgsmålsfrister” (**egen fremhævning**).

Det er Dansk Erhvervs opfattelse, at det er tvivlsomt om styresignalet i dets nuværende form overholder EU-rettens krav, og i øvrigt lever op til Vestre Landsrets formaning om, hvordan området for tilbagebetaling af ulovligt opkrævede afgifter bør reguleres.

I den forbindelse mangler der især en tilkendegivelse fra SKAT om, at leverandører til enhver tid af statskassen kan få dækket krav rejst mod dem af kunder, der mener at have et krav på 10 års tilbagebetaling af moms, selvom det måtte være kundens eller SKATs første vurdering, at kunden ikke kan rette et sådant civilretligt krav.

Med andre ord. Det fremgår relativt klart af Vestre Landsrets dom vedrørende Danfoss og Sauer-Danfoss, at det på nuværende tidspunkt er uafklaret i dansk ret, hvorvidt en kunde kan rette et krav direkte mod leverandøren. Det er derfor vigtigt for leverandøren at få en vished for, at hvis dette engagement bliver anerkendt, så kan leverandørerne rejse et tilsvarende krav mod SKAT.

SKAT opstiller som forudsætning for kundens direkte krav mod SKAT, at det ikke følger af indgåede aftaler, at aftageren kan rette krav mod leverandøren, såfremt det efterfølgende viser sig, at der med urette er opkrævet et beløb.

Der kan i praksis opstå en usikkerhed om, hvad der aftalemæssigt skal til for, at ”det ikke følger af de indgåede aftaler mellem leverandøren og den pågældende aftager, at aftageren kan rette et krav mod leverandøren”. En aftale med generelle aftaleklausuler om at leverandøren opkræver moms i henhold til gældende regler, bør ikke afskære en aftager fra at rejse krav direkte mod SKAT. Modsat bør en sådan generel aftaleklausul uden specifik henvisning til specifik retspraksis ikke medføre, at det alene er aftager, der kan rejse et krav, idet der kan være tale om en overvæltningssituation.

Det er i øvrigt af konkurrencemæssige årsager uholdbart, at kunder, der har købt ydelser fra udlandet, kan søge genoptagelse direkte fra SKAT i 10 år, hvorimod en kunde, der har købt den fuldstændig samme ydelse fra en dansk leverandør, alene kan rejse et krav direkte mod SKAT for de seneste 3 år. Der bør ikke være forskelle i mulighederne i for tilbagebetaling alt efter, hvem den endeligt afgiftsbelastede har handlet med – eller hvordan handlen er sket.

Ved ansøgningen om tilbagebetaling skal virksomheden dokumentere, hvilken afgift den har betalt, samt om der er sket overvæltning. Da der imidlertid kun findes en forpligtelse til at gemme regnskabsmaterialet i 5 år, vil tilbagesøgningsretten i mange tilfælde reelt begrænses til 5 år afhængigt af hvilke dokumentationskrav SKAT stiller i det konkrete styresignal om underkendt praksis. Dokumentationskravet kan således reelt fungere som en begrænsning af periode der kan søges tilbage for til 5 år. Dette problem adresseres beklageligvis ikke i styresignalet.

Med venlig hilsen



Jacob Ravn

Skattepolitisk chef