

SKAT - Jura
Østbanegade 123
2100 København Ø

juraskat@skat.dk

KRONPRINSESSEGADE 28
1306 KØBENHAVN K
TLF. 33 96 97 98

DATO: 3. juli 2015
SAGSNR.: 2015 - 1771
ID NR.: 353908

Høring - over udkast til styresignaler

Ved e-mail af 8. juni 2015 har SKAT anmodet om Advokatrådets bemærkninger til ovennævnte udkast.

Udkastet til styresignal - "SKATS retningslinjer for tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten"

Advokatrådet har følgende bemærkninger til udkastet til styresignal:

Styresignalet udsendes som følge af EU-Domstolens dom af 20. oktober 2011 (i udkastet skal dommens dato rettes i afsnit 2) i sag C-94/10, Danfoss og Sauer-Danfoss. Dommen vedrører kun forholdet mellem den efterfølgende aftager og SKAT. Den vedrører ikke forholdet mellem den afgiftspligtige og SKAT.

Styresignalet omfatter imidlertid to forskellige forhold – dels forholdet mellem den afgiftspligtige og SKAT (udkastets afsnit 3.1.1) dels forholdet mellem den efterfølgende aftager og SKAT (udkastets afsnit 3.1.2). Dette bør komme klart til udtryk i styresignalets første afsnit (afsnit 1 "Sammenfatning") – og for så vidt også i styresignalets titel.

Som det i øvrigt fremgår af styresignalet, er det retlige grundlag for de to forhold vidt forskellige. Forholdet mellem den afgiftspligtige og SKAT er reguleret i skatteretten, herunder i skatteforvaltningsloven. Forholdet mellem den efterfølgende aftager og SKAT er rent civilretligt, således at bl.a. forældelseslovens regler finder anvendelse på forholdet.

Tilbagebetaling og udbetaling

Styresignalets titel (p.t. "SKATs retningslinjer for tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten") bør give udtryk for, at styresignalet omfatter begge forhold.

Kun det ene forhold – forholdet mellem den afgiftspligtige og SKAT – kommer dog til udtryk i den foreliggende titel.

Titlen tager udgangspunkt i forholdet set fra SKATs side, jf. ordene ”SKATs retningslinjer for”. Når forholdet ses fra SKATs side, er den betaling, som vil kunne ske til den efterfølgende aftager (altså ikke betalingen til den afgiftspligtige eller den betalingspligtige i forhold til SKAT) ikke en ”tilbagebetaling”, men en udbetaling (refusion).

En tilbagebetaling af et afgiftsbeløb set fra SKATs side kan således kun finde sted i forhold til den, som har indbetalt beløbet til SKAT – betaler SKAT beløbet til andre, er det en udbetaling.

Når et beløb civilretligt tilbagebetales, sker det til den, der faktisk har indbetalt beløbet til den part, der senere tilbagebetaler beløbet. En betaling, der sker til en tredjemand af et modtaget beløb, er derimod civilretligt ikke en tilbagebetaling.

I skatte- og afgiftslovgivningen benævnes SKATs udbetalinger til tredjemænd af modtagne beløb da heller ikke som ”tilbagebetaling”, men som ”udbetaling”, jf. f.eks. bestemmelserne i kildeskattelovens § 67 om SKATs udbetaling til aktionærer af udbytteskat, som er indeholdt og indbetalt af selskaber til SKAT.

Advokatrådet bemærker, at når de krav, som EU-Domstolens nævnte dom og Vestre Landsrets efterfølgende dom (SKM2014.44.VLR) omtaler, konsekvent i dommene er benævnt tilbagebetalingskrav, hænger det sammen med, at udgangspunktet for kravene er forholdet set fra den efterfølgende aftagers side. Den efterfølgende aftager har betalt afgiftsbeløbet til den afgiftspligtige, og fremsætter derfor et krav om i forhold til sig at få tilbagebetaling af det pågældende beløb.

Styresignalets titel bør derfor ændres til f.eks.: *”SKATs retningslinjer for tilbagebetaling og udbetaling af afgiftsbeløb opkrævet i strid med EU-retten”*.

Som nævnt ovenfor bør det allerede i styresignalets indledende afsnit (benævnt ”Sammenfatning”) klart fremgå at styresignalet vedrører to helt forskellige forhold - dels forholdet mellem den afgiftspligtige og SKAT (udkastets afsnit 3.1.1) dels forholdet mellem den efterfølgende aftager og SKAT (udkastets afsnit 3.1.2).

Når det er væsentligt, at titlen og det indledende afsnit præciseres som nævnt i forhold til udkastet, er det især for, at man ved søgning og førstegangslæsning skal få indtryk af begge hovedemner i styresignalet, og fordi der gælder helt forskellige retsgrundlag afhængigt af, om SKAT udbetaler til den afgiftspligtige eller til den efterfølgende aftager.

Tekstmæssige ændringer

En række steder i styresignalet tekst skal der af de ovenfor nævnte årsager efter ordet "tilbagebetaling" tilføjes ordene "og udbetaling", og en række andre steder skal ordet "tilbagebetaling" ændres til "udbetaling".

I det første afsnit med omtale af Vestre Landsrets dom (i udkastets afsnit 2 "Baggrund og problemstilling") er i andet punktum nævnt, at landsretten "*fandt, at dansk praksis om tilbagebetaling af ulovligt opkrævede afgifter ...*". I overensstemmelse med dommen, bør ordene "dansk praksis" ændres til "de i dansk ret gældende ulovbestemte regler".

I afsnit 3 "SKATs opfattelse" bør begyndelsen af første afsnit formuleres således: "*SKM2014.44.VLR indebærer, at SKAT vil behandle anmodninger om tilbagebetaling af beløb indbetalt til dækning af indirekte skatter, der fremsættes af andre end det direkte afgiftssubjekt, uanset ...*".

Overskriften på afsnit 3.1 "Tilbagebetaling" bør ændres til "Tilbagebetalingskrav".

I afsnit 3.1.1.4 Overvæltning, tredje afsnit, første punktum, bør ordet "således" ændres til "dog".

I afsnit 3.1.1.6 er overskriften "Fradrag for konsekvensændringer" noget upræcis og bør ændres til "Gennemførelse af konsekvensændringer" eller lignende. Tilsvarende bør teksten enkelte steder i det pågældende afsnit 3.1.1.6 ændres, og i afsnit 3.1.2.2, andet afsnit, sidste punktum bør ordet "fradrages" ændres til "gennemføres".

Udkastet til styresignal - "Praksisændring – Investeringsforeninger omfattet af momsfratagelsen i momsloven § 13, stk. 1, nr. 11, litra f"

Advokatrådet har følgende bemærkninger til udkastet til styresignal:

Afgrænsning af investeringsforeninger

Advokatrådet er ikke enig med SKAT, når SKAT i udkastet gør det til en afgørende og nødvendig betingelse for at anse et institut, som ikke er omfattet af UCITS-direktivet, for omfattet af det momsmæssige begreb investeringsforening i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, at det investerer i værdipapirer som omhandlet i artikel 50, stk. 1, i UCITS-direktivet.

UCITS-direktivets artikel 50, stk. 1, omhandler hovedsageligt værdipapirer, der handles på et reguleret marked. Det omhandler således ikke f.eks. unoterede værdipapirer og fast ejendom.

I udkastet angiver SKAT dog indledningsvis, at det nævnte begreb investeringsforening enten skal forstås som

- *Et institut for kollektiv investering i værdipapirer, som omhandlet i direktivet om investeringsinstitutter (UCITS-direktivet) eller*
- *Et institut, 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.”*

Denne angivelse af begrebet findes også i et bindende svar af 26. maj 2015 (SKM2015.405.SR) og går videre end til, at det kun er værdipapirer mv. omfattet af artikel 50, stk. 1, i UCITS-direktivet, som instituttet må investere i. Angivelsen svarer imidlertid end ikke til f.eks. præmis 24 i EU-Domstolens dom af 7. marts 2013 i sag C-424/11, *Wheels*. Præmissen, der er endnu mere vidtgående har følgende ordlyd:

*”Endvidere skal fonde, der – uden at udgøre institutter for kollektiv investering som omhandlet i direktivet om investeringsinstitutter – fremviser lignende kendetegn som sidstnævnte og dermed foretager de samme transaktioner, eller i det mindste fremviser sammenlignelige træk i en sådan grad, at de konkurrerer med dem, ligeledes anses for investeringsforeninger (jf. i denne retning *Abbey Nationaldommen*, præmis 53-56, og *Claverhousedommen*, præmis 48-51).”*

Som det fremgår af præmissen giver EU-Domstolen udtryk for, at det ikke er en nødvendig betingelse, at instituttet foretager de samme transaktioner, som institutter omfattet af UCITS-direktivet.

På denne baggrund kan SKAT ikke foretage den begrænsning i investeringerne, som fremgår af udkastets kumulative betingelse 2 (begrænsning til investering i værdipapirer og/eller andre likvide finansielle aktiver). Det er således efter den nævnte præmis alene en betingelse, at instituttet konkurrerer med institutter omfattet af UCITS-direktivet.

Advokatrådet foreslår derfor, at ordlyden af beskrivelsen af den kumulative betingelse 2 i styresignalet bliver som følger:

”Det er en betingelse, at det pågældende investeringsinstitut investerer i en række forskellige værdipapirer og/eller andre aktiver, som institutter, der kan anses for at konkurrere med institutter omfattet af UCITS-direktivet, investerer i med henblik på risikospredning.

Ved afgørelsen af, hvorvidt der foretages investering i de nævnte værdipapirer og andre aktiver, vil der blandt andet blive henset til, om investeringsinstituttets portefølje består af et eller flere af de værdipapirer mv., som er opregnet i UCITS-direktivets artikel 50, stk. 1.”

Advokatrådet er tvivlende over for SKATs opfattelse af, at investeringsforeninger kan afgrænses på grundlag af afgrænsninger i dansk skattelovgivning. Det er overladt til national ret at afgrænse investeringsforeninger som forstået i national ret. Den skattemæssige behandling af investeringsforeninger er imidlertid ikke afgørende for, om der foreligger investeringsforeninger i direktivets forstand og i national rets forstand. Advokatrådet har bl.a. vanskeligheder ved at se, hvorfor investeringsforeninger skal have mindst otte medlemmer, blot fordi det er afgrænset således i indkomstskattelovgivningen. EU-Domstolen fastlagde i ATP-dommen udtrykkeligt, at den skattemæssige behandling af en investeringsforening ikke har nogen betydning for, om der er tale om en investeringsforening, og om investeringsforeningen er omfattet af momsfrigtagelsesbestemmelsen.

Advokatrådet er teoretisk set uenig med SKAT, når SKAT giver udtryk for den opfattelse, at EU-Domstolen med dommen i sag C-424/11, *Wheels*, har begrænset medlemsstaternes beføjelse til at fastsætte, hvilke investeringsinstitutter der kan anses for investeringsforeninger omfattet af momsfrigtagelsesbestemmelsen. EU-Domstolen har ikke begrænset medlemslandenes beføjelser, men blot fastslået, at en investeringsforening er kendetegnet bl.a. ved, at medlemmerne bærer risikoen for investeringerne. SKAT skal ikke benytte sin teoretisk forkerte opfattelse til at forsøge at begrænse eller indskrænke definitionen af investeringsforeninger.

Investeringsaktiver

SKAT anfører videre, at investeringsforeninger investerer i værdipapirer og/eller andre likvide finansielle aktiver. Efter Advokatrådets opfattelse bør SKAT konkretisere, f.eks. med angivelse af eksempler, hvad der menes med andre likvide finansielle aktiver. Da gruppen af likvide finansielle aktiver tilsyneladende ikke omfattes af begrebet værdipapirer, må der være tale om noget andet end værdipapirer. Er der tale om investering i *commodities*, i fast ejendom eller andre objekter?

I EU-Domstolens sag C-595/13, *Fiscale Eenheid*, har generaladvokaten antydnet, at investering i fast ejendom også vil kunne finde sted i regi af en investeringsforening, som derved vil kunne opfylde kravene til at være en investeringsforening i momsfrigtagelsens forstand. SKAT opfordres til at tage nærmere stilling til det spørgsmål, idet Advokatrådet er klar over, at momsfrigtagelsen for administration af investeringsforeninger vil kunne kollidere med momsbeskatningen af administration af fast ejendom.

SKAT anfører, at definitionen i FAIF-direktivet efter SKATs vurdering ikke er anvendelig ved afgrænsningen af investeringsforeningsbegrebet i momsmæssig henseende. Advokatrådet finder, at definitionen i FAIF-direktivet udmærket kan danne udgangspunkt for en bedømmelse af, om en forening er en investeringsforening, og Advokatrådet er derfor ikke enig med SKAT om, at den pågældende definition ikke kan anses for at være anvendelig.

Som anført ovenfor er det Advokatrådets opfattelse, at en begrænsning af investeringsaktiver til aktiver, der er nævnt i UCITS-direktivet, er for snæver. Der ses således ikke at være noget til hinder for, at investering også kan foretages i unoterede finansielle aktiver, og styresignalet bør afspejle dette.

Med venlig hilsen


Nicolai Pii