

HØJESTERETS DOM I GF-SAGEN

OG DET EU-RETLIGE MISBRUGSPRINCIP PÅ MOMSOMRÅDET



HØJESTERETS DOM AF 3. APRIL 2024



“Højesteret finder, at GF Forsikring og GF IT ikke kan støtte ret på den fordel, som fællesregistreringen indebærer, da fællesregistreringen indgår som et element i den konstruktion, som udgør misbrug.”

DET EU-RETLIGE MISBRUGSPRINCIP

- **Sag C-255/02, Halifax**
- præmis 68: Ifølge fast retspraksis kan fællesskabsretten ikke gøres gældende af borgerne med henblik på at muliggøre svig eller misbrug
- Præmis 69: Anvendelsesområdet for fællesskabsretten kan **ikke udvides til at dække erhvervsdrivendes retsstridige transaktioner**, dvs. transaktioner, der **ikke har fundet sted som led i almindelige kommercielle transaktioner**, men alene haft til formål retsstridigt at opnå fordele hjemlet i fællesskabsretten
- **Sag C-131/13 m. fl., Italmoda**
- Præmis 57-59: Da forhold, som har karakter af misbrug eller svig, ikke kan danne grundlag for en ret i henhold til EU's retsorden, er nægtelsen blot en konsekvens af konstateringen af, at de objektive betingelser for at opnå rettigheden, ikke er opfyldt. Derfor kræver misbrugsprincippet ikke gennemførelse i national ret.
- Præmis 60: **En afgiftspligtig person, der udelukkende har skabt betingelserne for at opnå en rettighed** ved svigagtige transaktioner (eller ved situationer, der indebærer misbrug, jf. Cussens-dommen præmis 34) kan klart ikke påberåbe sig principperne om beskyttelse af berettigede forventninger eller retssikkerhedsprincippet.

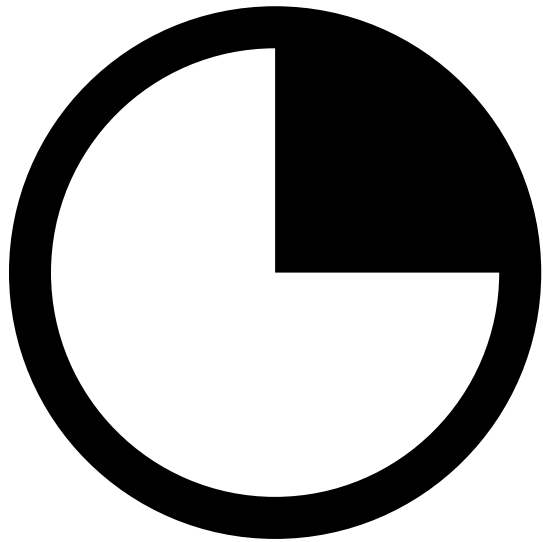
DET EU-RETLIGE MISBRUGSPRINCIP

- Sag C-251/16, Cussens
- Præmis 27-33:
 - Princippet om forbuddet mod misbrug er baseret på fast retspraksis og ikke underlagt et krav om gennemførelse
 - Princippet finder anvendelse på alle områder af EU-retten
 - Princippet har således **den almene rækkevidde**, som kendetegner de generelle EU-retlige principper
 - Princippet gælder, **uanset om der findes bestemmelser i national ret**, der foreskriver nægtelse af en rettighed ved misbrug
- Sag C-116/16 m.fl., T Danmark (beneficial owner)
- Præmis 70-72:
 - Det påhviler borgerne at overholde det almindelige EU-retlige princip, hvorefter anvendelsen af EU-retten ikke kan udvides til at dække **handlinger, der gennemføres med det formål** ved svig eller misbrug at drage nytte af fordele hjemlet i EU-retten
 - En medlemsstat skal nægte at indrømme fordelene i EU-retlige bestemmelser, såfremt disse ikke er blevet påberåbt med henblik på at gennemføre målene med disse bestemmelser, men med henblik på at drage nytte af en EU-retlig fordel, selv om betingelserne for indrømmelse af denne fordel **alene er opfyldt formelt**.

MISBRUGSPRINCIPPET GÆLDER OGSÅ PÅ MOMSOMRÅDET

- Halifax, præmis 70: misbrugsprincippet gælder også på momsområdet
- Italmoda, præmis 46-47: det påhviler de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme en ret, der følger af 6. direktiv, hvis nægtelsen er udtryk for anvendelse af misbrugsprincippet, som gælder uanset hvilken rettighed med hensyn til moms, der påvirkes, og dermed også retten til tilbagebetaling af moms – selv om denne ret er af en særlig karakter
- Italmoda, præmis 48: det påhviler de nationale myndigheder og domstole at nægte indrømme rettigheder, der er fastsat i 6. direktiv, når de påberåbes med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, uanset om der er tale om ret til fradrag, fritagelse for moms eller tilbagebetaling af moms
- Cussens, præmis 27+28: selv om Domstolen i Halifax henviste til, at bekæmpelse af afgiftssvig og unddragelse anerkendes og støttes af 6. direktiv, er misbrugsprincippet, som også anvendes på momsområdet, ikke en regel, fastsat ved et direktiv, og derfor er anvendelsen af princippet ikke underlagt krav om gennemførelse.
- Cussens, præmis 33: misbrugsprincippet kan derfor gøres gældende til nægtelse af retten til momsfrigtagelse, selv om der ikke findes regler herom i national ret.

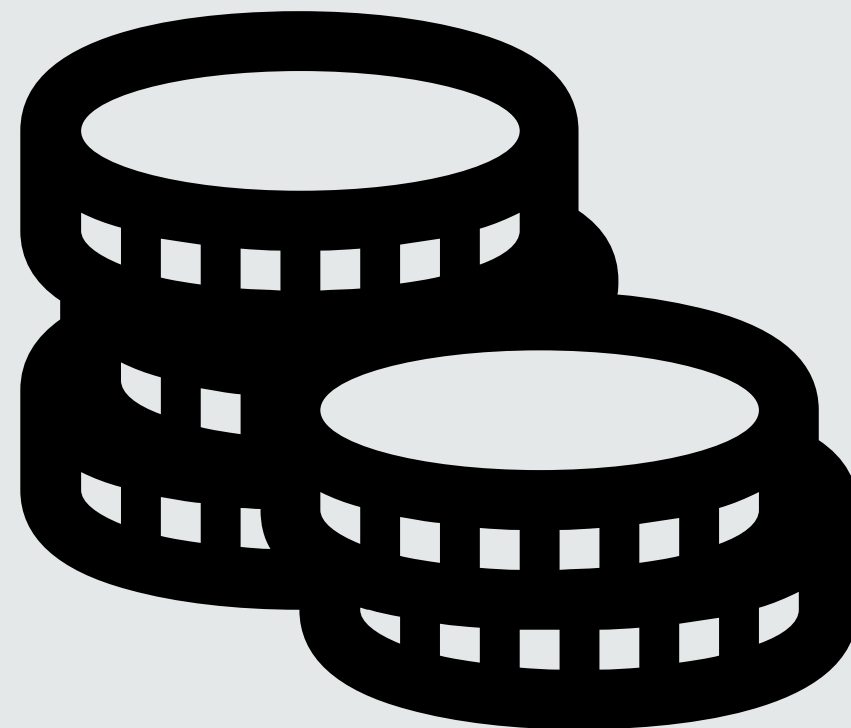
MISBRUG PÅ MOMSOMRÅDET - TEST



- Halifax, præmis 74-75 – konstatering af misbrug på momsområdet kræver:
 - 1. At de omhandlede transaktioner ville indebære, at der blev **opnået en afgiftsfordel**, som det ville **stride mod formålet** med direktivets bestemmelser at tildele – **selv om de formelle betingelser** for at opnå afgiftsfordelen er opfyldt
 - 2. At det tillige fremgår af en række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en afgiftsfordel.

EN FORDEL I STRID MED DIREKTIVETS FORMÅL

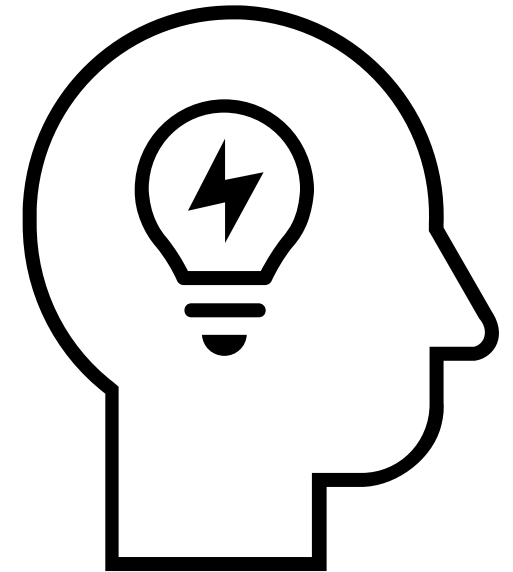
- Halifax, præmis 78-80:
- **Formålet** med direktivets fradragsordning er at aflaste den afgiftspligtige for momsen, sådan at afgiftsbyrden er **neutral** for økonomisk virksomhed, der i sig selv er momspligtig
- En **direkte og umiddelbar tilknytning** mellem en indgående transaktion og en eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, er i princippet **nødvendig for retten til fradrag**
- Hvis **fradrag** for betalt indgående moms **tillades**, selv om ingen transaktion som led i den afgiftspligtiges normale **forretningsmæssige transaktioner** efter momsreglerne ville have tilladt fradraget – eller kun en del af fradraget – **ville det stride mod princippet om afgiftens neutralitet og hermed mod fradragsordningens formål**



HOVEDFORMÅL AFGIFTSFORDEL

- **Halifax**, præmis 81 – den 2. betingelse
- Den nationale ret skal fastslå **det egentlige indhold** og **den egentlige betydning** af de omhandlede transaktioner.
- “I den forbindelse kan retten tage transaktionernes rent kunstige karakter tillige med juridiske, økonomiske og/eller personlige forbindelser mellem de aktører, der tager del i planen vedrørende lettelse af afgiftsbyrden, i betragtning”

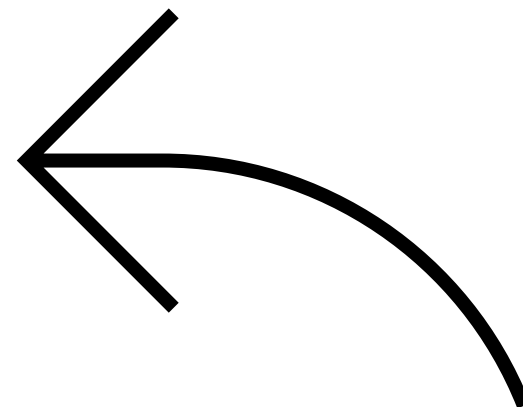
- **Cussens**, præmis 58-62 – hensyn til formål med lejeaftaler før salg? (+- moms)
- Transaktionernes evt. kunstige karakter og forbindelsen mellem aktørerne kan godtgøre, at afgiftsfordelen udgør selve hovedformålet – selv om der også foreligger erhvervsmæssige hensyn
- Lejeaftalerne havde ikke et kommercielt indhold og var indgået mellem appellanterne og et forbundet selskab med det formål at nedbringe momsbelastningen af et påtænkt senere salg af ejendommene = der skulle tages hensyn til formålet med lejeaftalerne

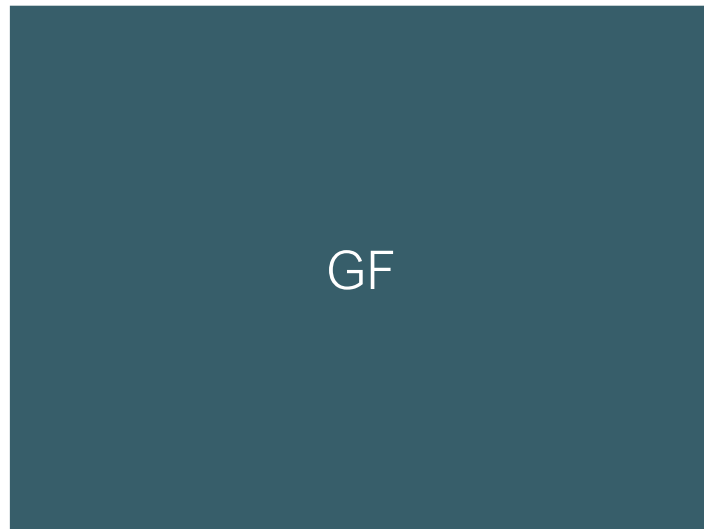


HVIS MISBRUG – RETABLERING SKAL SKE

- **Halifax**, præmis 94-95
- ”Transaktioner, der indgår i et misbrug, må omdefineres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør et misbrug, ikke var blevet foretaget”

- **Cussens**, præmis 46-49
- ”Denne omdefinering må imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre den korrekte opkrævning af moms og forhindre afgiftsunddragelse”
- Hvordan ville situationen se uden transaktioner, der udgjorde et sådant misbrug – og hvordan skulle der betales moms af denne omdefinerede situation?
- Misbrugsprincippet forpligter de nationale myndigheder til at se bort fra de transaktioner, der udgør misbrug
- Hvis de lejeaftaler, der gik forud for salget af ejendommene, udgjorde misbrug, skal der betales moms efter de momsbestemmelser, der gælder for et salg UDEN forudgående lejeaftaler





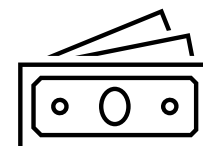
OVERVEJELSER OM MOMS



IT-systemer er dyre at udvikle.



Der skal betales moms.



Forsikringsselskaber har ikke ret til (fuldt) momsfradrag.

RÅDGIVERNOTAT MOMS MARTS 2008

- “Vi har vurderet forholdet med datterselskabet og fundet frem til en model, der indebærer en fællesregistrering på et tidspunkt efter etableringsåret.....
- Fællesregistreringen etableres året efter afholdelse af implementeringsomkostninger mv. Herved opretholdes momsfradrag af de godt 100 mio. kr. i år 2008, da datterselskabet her vil drive 100 % momspligtig virksomhed.
- Fremadrettet skal der ikke betales salgsmoms af vederlaget for udnyttelsen af IT-systemet.
- Det vil klart være en fordel at lade selskaberne fællesregistrere så tidligt som muligt, dog først efter år 2008, hvor de store udgifter finder sted”



VALG AF MODEL – BILAG TIL NOTAT



MODEL 1

- GF udvikler og ejer selv IT-systemet.

- *Momsbelastning:*
 - 34,3 mio. kr.
- 2008-13

MODEL 2

- Etablering af datterselskab, som udvikler IT-systemet og udlejer det til GF.

- *Momsbelastning:*
 - 25,5 mio. kr.
- 2008-13

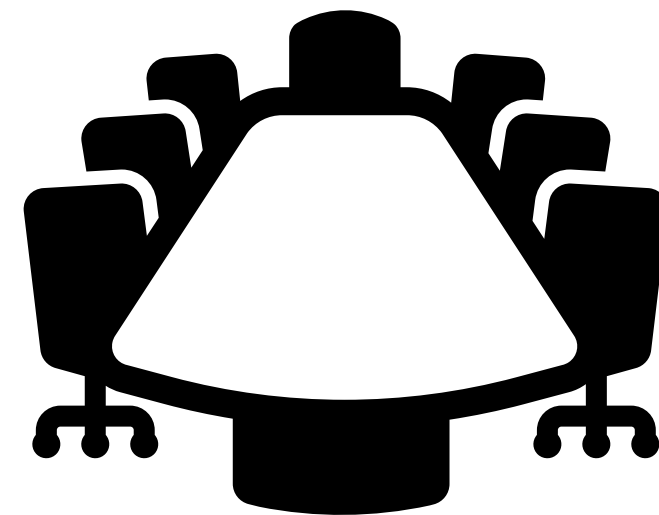
MODEL 3

- Fællesregistreringsmetoden
- Samme som model 2
 - Efter datterselskabets afholdelse af omkostningerne, fællesregistreres selskaberne.

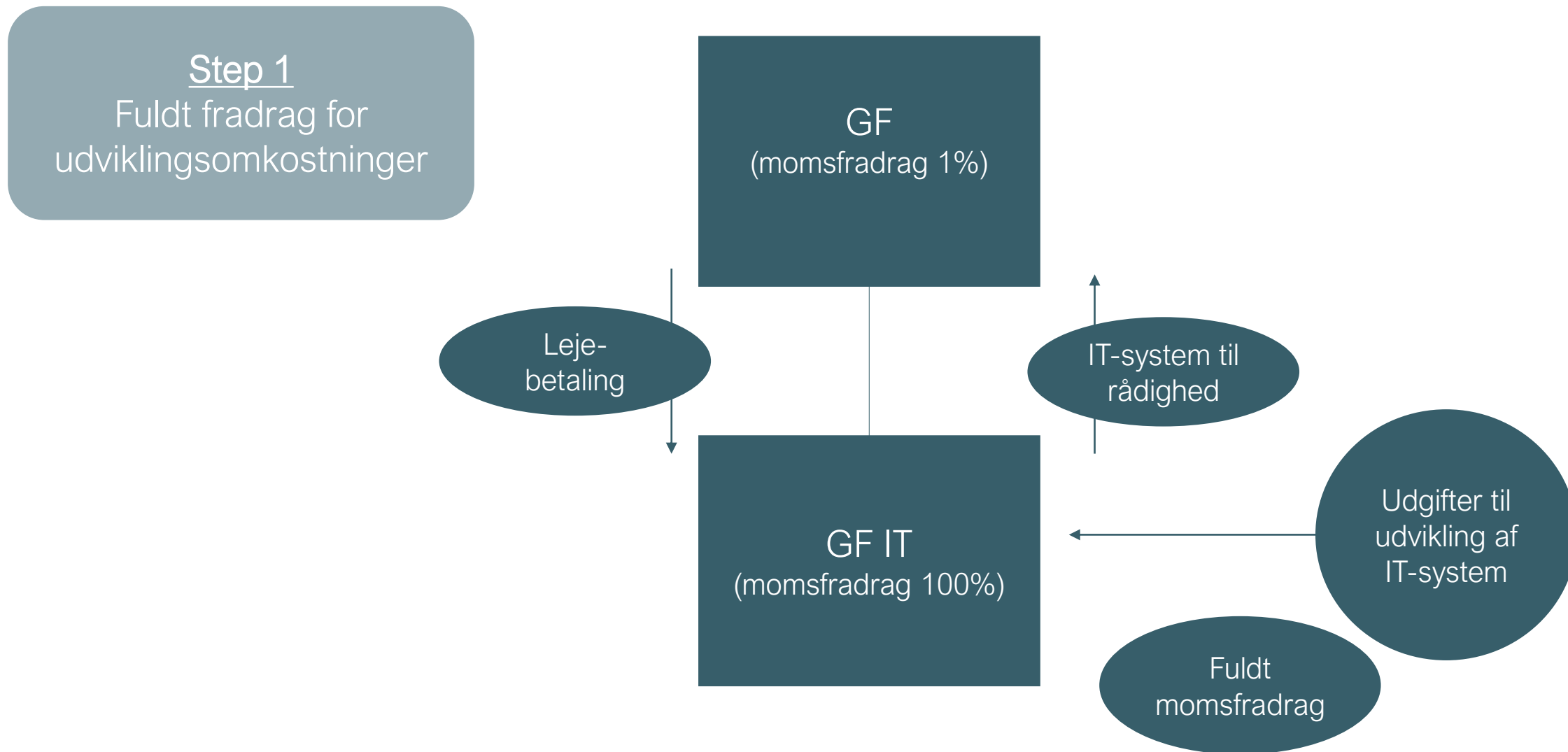
- *Momsbelastning:*
 - 4,2 mio. kr.
- 2008-13

“DE BEGIVENHEDSNÆRE DOKUMENTER”

- Rådgivernotat af 14. marts 2008
- GF’s interne notat af 19. marts 2008: Det indstilles under henvisning til rådgivernotatet, at der etableres et separat datterselskab, og at IT systemet placeres i dette selskab. Som baggrund henvises til muligheden for at opnå fradrag og derefter lade de to selskaber fællesregistrere, hvorefter der ikke skal betales moms af koncerninterne ydelser.
- Bestyrelsesmødereferat af 27. marts 2008: under henvisning til det interne notat af 19. marts 2008 blev det besluttet at etablere GF IT A/S
- GF IT blev stiftet 28. marts 2008



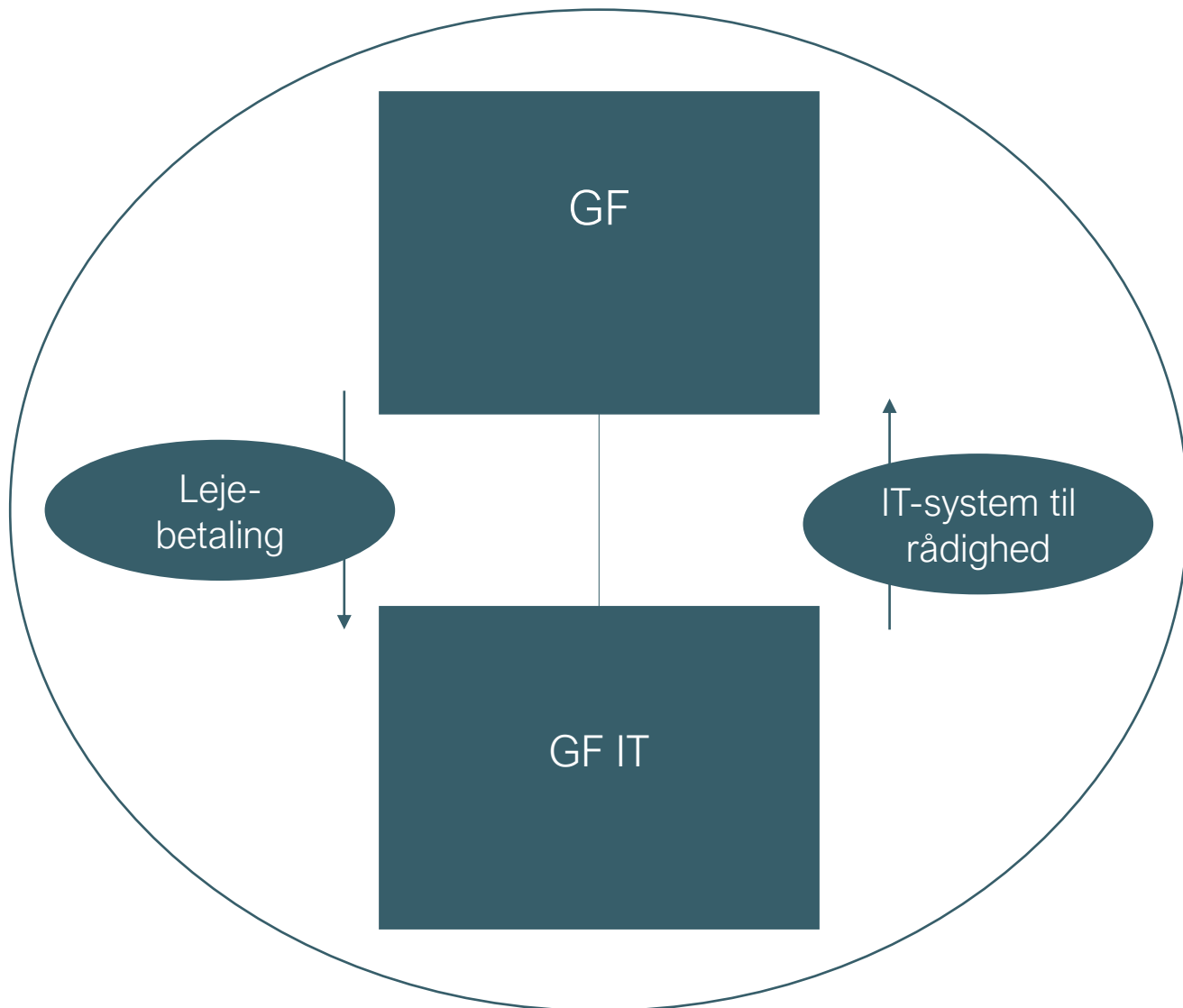
MODELLEN – STEP 1



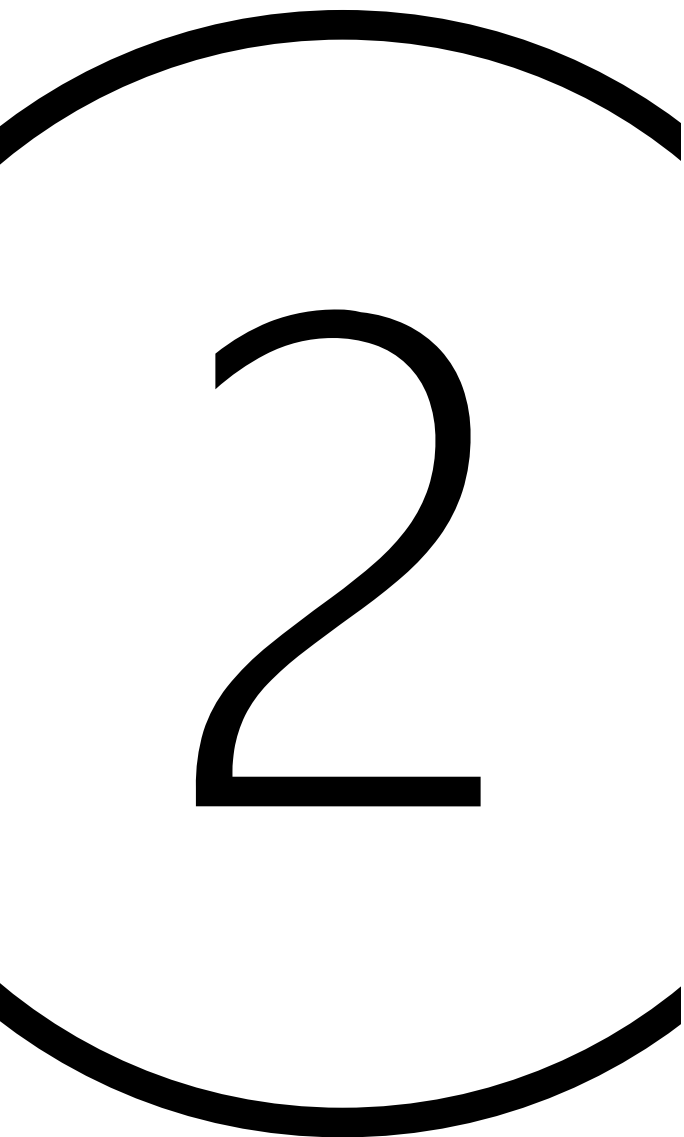
MODELLEN – STEP 2

Step 2 Eliminering af momsbetaling

- ➔ Selskaberne fællesregistreres efter fradrag.
- ➔ Momsmæssigt én afgiftspligtig person.
- ➔ Lejebetalingen intern transaktion uden moms.



PLANLAGT FORLØB - STEP 1 OG 2



Fuldt fradrag for udgifterne.

Der skal ikke betales moms af GF's brug af datterselskabets IT-system.

Er det misbrug?

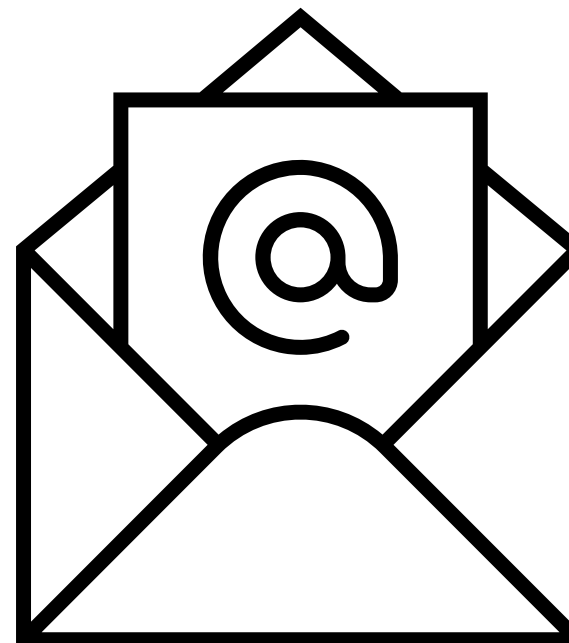


SKAT

SKAT anser selskaberne for at have misbrugt momsreglerne (fradragsordningen og fællesregistreringsreglerne).

Fællesregistreringen ophæves med tilbagevirkende kraft.

Selskabernes momstilsvar forhøjes med i alt ca. 15 mio. kr.

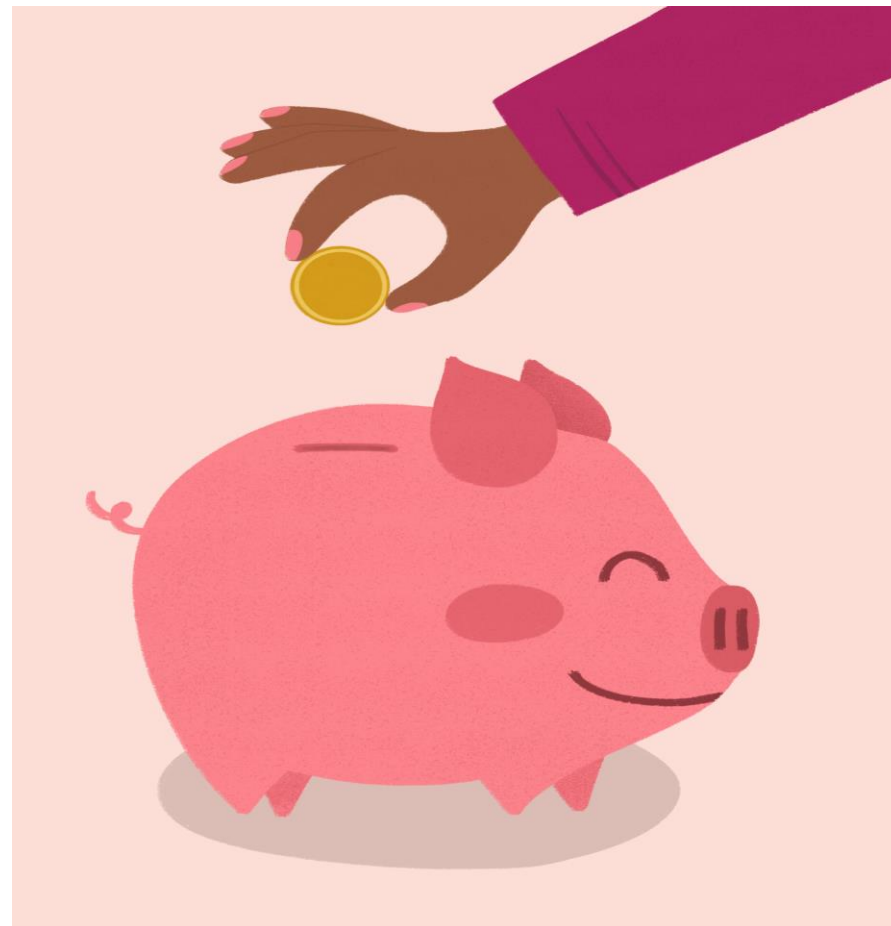




LANDSSKATTERETTEN

”Hvorvidt EU-Domstolens praksis vedrørende misbrug på momsområdet finder anvendelse på andet end transaktioner må anses for uafklaret.”

Selskabets model indebærer ikke en ”transaktion” i momslovens forstand, der kan kvalificeres som et misbrug. Begrebet ”transaktioner” må fortolkes i overensstemmelse med momslovens kapitel 3



SAGERNE INDBRINGES FOR DOMSTOLENE

- Misbrugstesten:

Kan man overhovedet bruge misbrugsprincippet til at ophæve en fællesregistrering?

Hvilken betydning havde det, at Danmark først efterfølgende udnyttede muligheden for at anse software for et investeringsgode omfattet af reguleringsreglerne i momslovens §§ 43 og 44?

1. Indebærer de omhandlede transaktioner en fordel, som er i strid med bestemmelsernes formål?



2. Er hovedformålet opnåelse af en afgiftsfordel?



VAR MODELLEN I STRID MED REGLERNE FORMÅL?

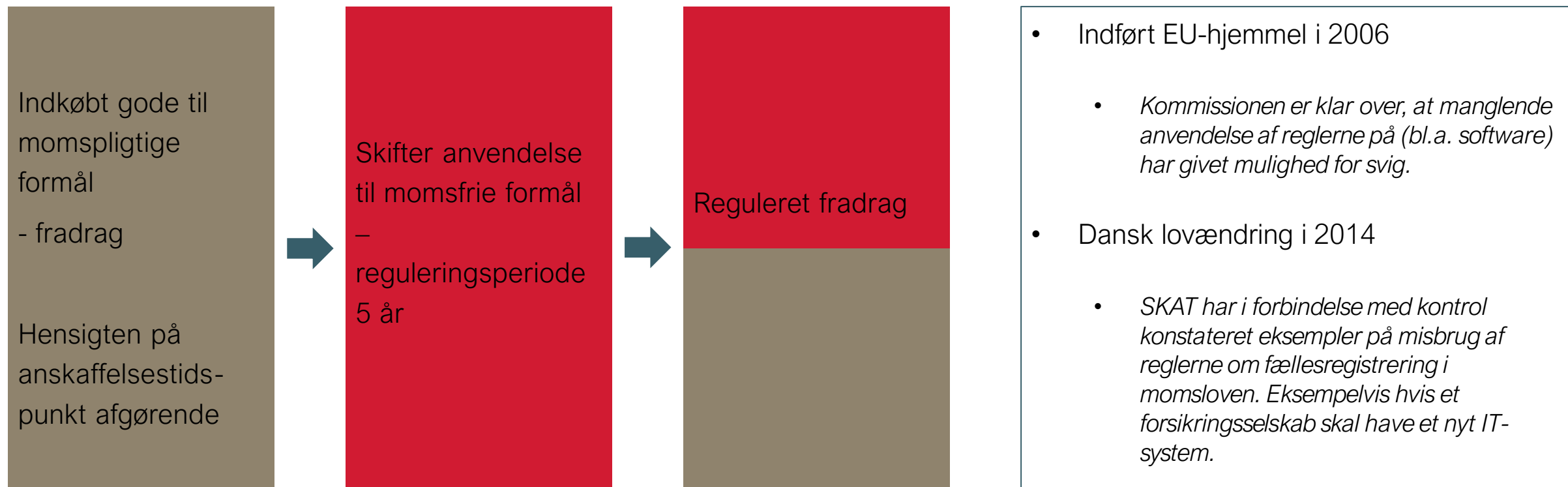
MINISTERIET: JA

- Fradragsreglernes formål er at sikre neutralitet for momspligtig aktivitet.
 - Modellen har til hensigt at opnå fradrag for indkøb bestemt til momsfrie leverancer.
- Fællesregistreringsreglerne har alene til formål at give medlemsstaterne mulighed for at sikre administrativ forenkling og at forebygge misbrug - sag C-108/14, Larentia Minerva, præmis 40
- Den på forhånd planlagte kombination af den fulde fradragsret og den senere fællesregistrering strider mod momsreglerne i begge henseender

GF: NEJ

- Lovgiver havde valgt ikke at indføre momsregulering for software, trods opfordring fra EU
- GF IT havde (straks)fradragsret, da de indkøbte it-systemet, og efterfølgende ændring udløser ikke regulering
- SKAT har ikke anfægtet eller tilsidesat fradragsretten og har dermed også anerkendt, at den er korrekt
- Selskaberne opfyldte momslovens formelle betingelser for fællesregistrering.
- Formålet med fællesregistrering er netop, at transaktioner mellem koncernforbundne selskaber bliver interne

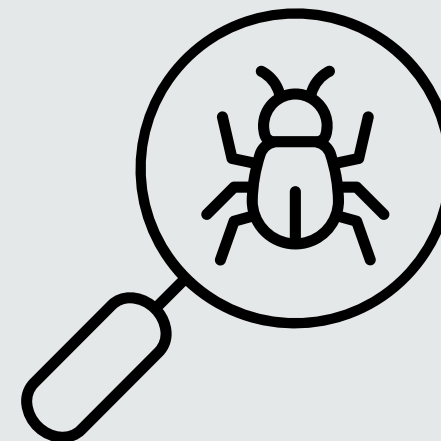
MOMSREGULERING FOR INVESTERINGSGODER



I STRID MED REGLERNES FORMÅL

- BRUG ELLER MISBRUG?

- GF IT havde til formål at udvikle it-systemet med henblik på udleje til GF – det er momspligtig aktivitet
- Der skete kortvarig momspligtig udleje af systemet til GF indkøb og udvikling
- Når ikke investeringsgode: straksfradrag. Mistes ikke og reguleres ikke ved ændringer.
- **Sag C-103/09, Weald Leasing** pr. 34 – leasing af aktiv frem for køb giver afgiftsmæssig fordel, der ikke strider mod reglernes formål, hvis fordelene består i en spredning af afgiftsbyrden, og hvis der betales moms af leasingtransaktionen “korrekt og i sin helhed”
- **Sag C-734/19, ITH**, præmis 34-38
- Retten til fradrag bevares, hvis efterfølgende omstændigheder bevirker, at goder, der er givet fradragsret for, ikke anvendes til afgiftspligtige transaktioner
- “Det er således tilstrækkeligt, at den afgiftspligtige person faktisk har haft til hensigt at anvende” goderne til afgiftspligtige transaktioner



VAR HOVEDFORMÅLET MED TRANSAKTIONERNE AT OPNÅ EN MOMSMÆSSIG BESPARELSE?

MINISTERIET: JA

- Revisorens rådgivning om model 3: datterselskab + fællesregistrering – var alene begrundet i en betydelig momsmæssig besparelse
- Modellen blev valgt umiddelbart efter og uden henvisning til andre forhold
- GF kunne have stiftet datterselskabet uden fællesregistrering eller med fællesregistrering fra stiftelsen uden at opnå den planlagte betydelige momsbesparelse
- Etablering og drift af GF IT havde kunstigt præg, da ingen ansatte, ingen selvstændighed og sparsom regulering af relationen mellem selskaberne

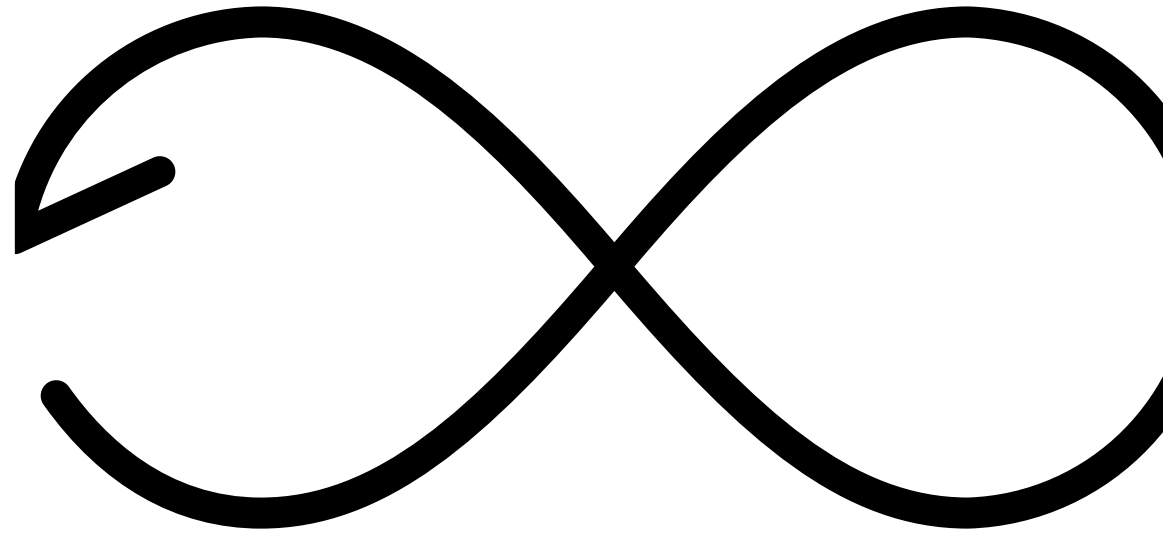
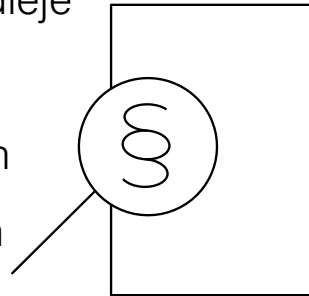
GF: NEJ

- Helt sædvanlig disposition at oprette et IT-datterselskab
- *For ØL: "Når en disposition generelt kan være båret af kommercielle hensyn, er det ikke afgørende, om disse kommercielle hensyn har været afgørende for den konkrete transaktion."*
- Strukturen med et datterselskab som ejer af IT-systemet åbnede for, at andre selskaber kunne blive medejere eller lejere af systemet.
- Opdelingen i to selskaber lettede budgetstyring og opfølgning
- Forholdene sædvanlige mellem koncernforbundne selskaber

RETABLERING - OMDEFININERING

- **GF:** På momsområdet kan man kun omdefinere fra momsfri til momspligtige transaktioner
- **Ministeriet:** Ja, men for at nå det resultat skal man fjerne de faktorer/dispositioner/vilkår, der udgør misbruget.

- **GF:** SKAT har ikke anfægtet fradragsretten, og derfor kan den ikke være et element i et misbrug
- **Ministeriet:** Jo, fradragsretten er alene i overensstemmelse med reglerne, *hvis* der faktisk sker en momspligtig udleje fra GF IT til GF,
Weald Leasing: at bortse fra fællesregistreringen fjerner misbruget men bevarer likviditetsfordelen



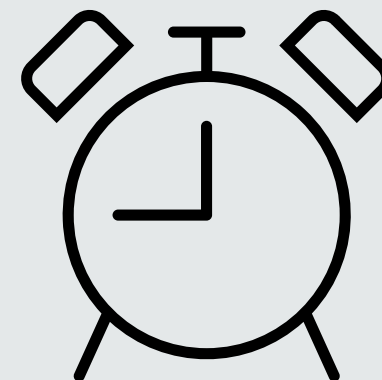
FÆLLESREGISTRERING IGEN?

- SKAT: først når der ikke længere består en momsmæssig fordel

- Forarbejder til lovændring i 2014 – software anses for investeringsgode:

”Foretages overgangen til andet brug efter reguleringsperiodens udløb, skal der ikke ske regulering, uanset om investeringsgodet fortsat i en årrække kan anvendes. Hermed kan der stadig være en vis økonomisk fordel ved konstruktionen, hvis fællesregistreringen foretages efter udløbet af reguleringsperioden. Der har dog i de 5 år været betalt moms af udlejen, hvorved fordelene er kraftigt reduceret. Reguleringsperioden kan i henhold til EU-reglerne ikke fastsættes til mere end 5 år for driftsmidler og ydelser”.

Skatteministeriet accepterede på den baggrund under retssagen, at fællesregistrering kunne ske efter 5 år, fordi fordel herefter var så reduceret, at den ikke havde karakter af misbrug, og fordi samme vurdering lå til grund for udsagnet i forarbejderne.



ØSTRE LANDSRETS DOM SKM2021.205

- EU-Domstolens praksis vedrørende misbrug på momsområdet har vedrørt transaktioner, som kunne omdefineres, hvorved den afgiftspligtige person blev stillet som om en fordel, fritagelse, fradrag mv. ikke var opnået, da den afgiftspligtige person ikke opfyldte de objektive betingelser for at opnå retten.
- Yderligere har EU-Domstolen ikke i sin praksis berørt spørgsmålet om tilsidesættelse af en fællesregistrering af selskaber som følge af misbrug på momsområdet.

- Den praksis, som er skabt af EU-Domstolen, kan ikke fortolkes udvidende til at skabe hjemmel for en tilbagekaldelse af en fællesregistrering.
- Yderligere har EU-Domstolen og Kommissionen henledt lovgivers opmærksomhed på, at der ved fællesregistrering af afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige selskaber var risiko for misbrug af momsreglerne – lovændring først i 2014



HØJESTERETS DOM AF 3. APRIL 2024

- EU-Domstolen: der gælder **generelt misbrugsprincip** – rettigheder og fordele hjemlet i EU-retten
- Ikke en forudsætning, at der er indført nationale regler, der beskytter mod misbrug
- Det påhviler myndigheder og domstole at nægte at indrømme en ret efter momsdirektiverne, hvis muliggjort ved misbrug
- Gælder **uanset hvilken rettighed med hensyn til moms**, der er tale om

- Halifax: **de to betingelser**: Fordel der strider mod reglernes formål + Hovedformål med transaktioner = afgiftsfordelen
- Stiftelsen i marts 2008 af GF IT til udvikling af it-systemet i kombination med fællesregistreringen gav anledning til uberettigede fordele i strid med momssystemet
- Strider mod neutralitetsprincippet at fuldt fradrag for indkøb, der var planlagt anvendt stort set udelukkende til brug for afgiftsfrie leverancer
- Efter samlet vurdering af obj omstændigheder: hovedformål med konstruktionen var afgiftsfordelen
- Lægger navnlig vægt på ”de begivenhedsnære dokumenter”

HØJESTERETS DOM AF 3. APRIL 2014

- Reaktionen mod misbruget:
- EU-Domstolen: det påhviler de nationale myndigheder at omdefinere de transaktioner, der indgår i et misbrug, med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget.
- GF og GF IT kan ikke støtte ret på fællesregistreringen, da den indgår som et element i misbruget
- ”Heraf følger, at transaktionerne mellem selskaberne omdefineres fra momsfrie interne transaktioner til at være momspligtige transaktioner mellem særskilte afgiftspligtige selskaber”
- Skatteministeriet har anerkendt fællesregistrering, når moms betalt af lejebetalinger i 5 år da fordelene herefter er så begrænset, at ikke længere misbrug.
- Herefter kan selskaberne støtte ret på fællesregistreringen uden ansøgning, når der er forløbet 5 år, fra udlejning med moms blev påbegyndt.

SPØRGSMÅL ?

Poul Schmith har indgået aftale med VISDA, som omfatter billederne i denne præsentation.

Præsentationen og de heri indeholdte billeder er udelukkende til intern brug for modtageren og må ikke viderespredes.