



Reducerede momssatser forringer retssikkerheden

Artikel bragt den 30. marts 2017 i *Momspanelet*, som udgives af Karnov Group



1. Executive summary

I Danmark høres der fra tid til anden politiske røster med forslag om reducerede momssatser. Senest har Alternativet foreslået reduceret moms på frugt og grønt¹ samt på reparationsydelser² i lighed med, hvad man ved årsskiftet har indført i Sverige³. Afhængig af politisk observans og økonomisk politik kan man have forskellige holdninger hertil, ligesom der kan være forskel i troen på, om reducerede momssatser har den ønskede påvirkning af forbrugernes indkøbsmønstre og -adfærd.

Set fra en retssikkerhedsmæssig synsvinkel bør man dog være varsom med at indføre reducerede momssatser. Erfaringer fra vores naboland Sverige samt sager fra EU-domstolen viser med al tydelighed, at reducerede satser fører til usikkerhed om, hvilken sats der gælder for specifikke varer og ydelser. Det medfører, at virksomhederne må anmode skattemyndighederne om bindende svar, ligesom det fører til konflikter mellem skattemyndigheder og virksomheder i forbindelse med kontrolbesøg. Virksomhederne risikerer således lange og ressourcekrævende forløb, før de kan sælge deres varer eller ydelser til den rette momssats. Dertil kommer de administrative byrder ved at skulle håndtere reducerede satser regnskabsmæssigt mv.

Ud fra en retssikkerhedsmæssig synsvinkel kan det derfor ikke anbefales, at man i Danmark indfører reducerede momssatser.

¹ <https://alternativet.dk/old-files/2016/11/AlternativetsSkatteudspil.pdf>

² <http://nyheder.tv2.dk/politik/2017-02-07-vil-saenke-momsen-paa-smaareparationer-vi-skal-koebe-mindre-nyt>

³ http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.1/355538.html#update_20170215101617



2. Retsgrundlaget

Momssystemdirektivet⁴ indeholder i artikel 93-108 bestemmelser om de momsats, som medlemslandene kan indføre. Normalsatsen skal være mindst 25%, og medlemsstaterne kan derudover vælge en eller to lavere sats, som skal være mindst 5%. De varer og ydelser, som kan omfattes af reducerede sats er nævnt i bilag III til direktivet.

Alle EU-lande bortset fra Danmark har indført reducerede sats, jf. nedenstående tabel. De reducerede sats ligger fra 2,1% til 18%. At nogle lande har sats på mindre end 5%, vil ikke blive problematiseret i nærværende artikel.

Land	Reduceret sats	Standardsats
Belgien	6 %, 12 %	21 %
Bulgarien	9 %	20 %
Cypern	5 %, 9%	19 %
Danmark	–	25 %
Estland	9 %	20 %
Finland	10 %, 14 %	24 %
Frankrig	2,1 %, 5,5 %, 10 %	20%
Grækenland	6 %, 13 %	24 %
Irland	4,8 %, 9 %, 13,5 %	23 %
Italien	4 %, 5 %, 10 %	22 %
Kroatien	5 %, 13 %	25 %
Letland	12 %	21 %
Litauen	5 %, 9 %	21 %
Luxemburg	3 %, 8 %, 14 %	17 %
Malta	5 %, 7 %	18 %
Nederlandene	6 %	21 %
Polen	5 %, 8 %	23 %
Portugal	6 %, 13 %	23 %
Rumænien	5 %, 9 %	19 %
Slovakiet	10 %	20 %
Slovenien	9,5 %	22 %
Spanien	4 %, 10 %	21 %
Storbritannien	5 %	20 %
Sverige	6 %, 12 %	25 %
Tjekkiet	10 %, 15 %	21 %

⁴ Rådets direktiv 2006/112



Tyskland	7 %	19 %
Ungarn	5 %, 18 %	27 %
Østrig	10 %, 13 %	20 %

Ref:http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

Afgrænsningsvanskeligheder i Sverige

En gennemgang af praksis i vores naboland Sverige viser, at reducerede satser afstedkommer et betydeligt antal sager om afgrænsning af, hvilke varer, produkter og ydelser der er omfattet af de reducerede satser. Nedenfor foretages en gennemgang af nogle af disse sager med henblik på at illustrere de praktiske og juridiske vanskeligheder, der kan være ved at have reducerede momssatser.

I Sverige⁵ gælder der tre momssatser. Normalsatsen er ligesom i Danmark 25%, mens de reducerede satser er 6 hhv. 12%. Satsen på 6% gælder trykte produkter, entréafgifter til forestillinger og dyreparker, biblioteks- og museumsvirksomhed, overdragelse af kunstneriske rettigheder, idræt og personbefordring, mens satsen på 12% gælder for hotel og camping, visse kunstværker, levnedsmidler, restaurandydelser og reparation af visse varer.

Følgende varer er omfattet af den reducerede sats for trykte produkter⁶ : Bøger, brochurer, hæfter, aviser og tidsskrifter, billedbøger, malebøger for børn, musiknoder, atlas mv. Det er afgørende, at produktet ikke helt eller hovedsagelig har karakter af en reklame. I så fald gælder i stedet standardsatsen på 25%. Et produkt skal betegnes som reklame, når det har til hensigt at fremme salget af varer eller ydelser.

Praksis viser, hvordan der i visse tilfælde er tale om en hårfin balance mellem, hvilke satser der gælder. Tryksager, som giver information om lægemiddelprodukter til patienter anses f.eks. ikke for reklame, men hvis en tryksag med information om lægemidler retter sig mod såkaldte *blivende* kunder anses den som reklame,

⁵ <http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.1/339583.html>

⁶ <http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.1/339604.html#h-Definitionerna>



og den høje momssats gælder. Det samme er tilfældet, hvis information om et lægemiddel retter sig mod en forhandler.

Derudover har skattemyndighederne skullet tage stilling til en lang række andre produkter såsom papirkalendere, bøger, fotobøger, produktinformation og aviser. På Skatteverkets hjemmeside er det oplyst, at der siden 2002 har været behandlet 16 sager ved Skatterättsnämnden, Kammarrätten og Högsta förvaltningsdomstolen alene om afgrænsningen af ”tryksager”.

Der gælder ligeledes reduceret moms på koncerter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balletforestillinger, og ved afgrænsningen heraf skal der lægges vægt på, om aktiviteten udgør en del af kulturområdet. Også denne gruppe har givet anledning til en række sager. Er der f.eks. tale om en biografteaterforestilling, når man ser en erotisk forestilling fra en indelukket bås og ikke en biografteaterforestilling⁷; er et tryllekunstnershow at betragte som en cirkusforestilling, og i hvilket omfang og på hvilke betingelser er dyreparker omfattet af den reducerede sats.

For fødevarer gælder en reduceret sats på 12%. Med fødevarer menes alle produkter uafhængigt af, om de er bearbejdede, delvist bearbejdede eller ubearbejdede. Det afgørende er, at de med rimelighed kan forventes at skulle fortæres af mennesker.⁸ Dyr er omfattet, når de er slagtet. Umiddelbart lyder dette som en klar definition, som er håndterbar i praksis. Ikke desto mindre har skattemyndighederne været nødsaget til at præcisere, hvorledes virksomhederne skal forholde sig med hensyn til levende dyr såsom skaldyr og fisk, som sælges levende, og følgende er eksempelvis anført om østers i Skatteverkets vejledning: *Ostron är avsedda att ätas levande och är därför livsmedel redan vid fiskarens försäljning*. Derimod er der ikke tale om levnedsmidler, når en fiskehandler sælger levende fisk til sportsklubber til udsætning i søer, selvom formålet hermed er at fange og spise fiskene efterfølgende.

Dyrefoder er ikke omfattet af definitionen på levnedsmidler, da det ikke skal spises af mennesker. Men hvis et produkt først har været tiltænkt at skulle fungere som levnedsmiddel for mennesker, men efterfølgende sælges som dyrefoder, overgår det til at blive dyrefoder, og standardsatsen finder anvendelse.

⁷ Sag C-3/09, Erotic Center

⁸ Europaparlamentets og rådets forordning (EU) nr 178/2002)



Listen med eksempler på afgrænsningsvanskeligheder er lang, og alle instanser såsom Skatterådsnämnden, Kammerrätten og Högsta förvaltningsdomstolen har været involveret i sagerne.

Det retssikkerhedsmæssige problem

Retssikkerhedsprincippet kræver, at regler er klare og forudsigelige, og at de ikke kan ændres med tilbagevirkende kraft.⁹ Momssystemets formål er i den forbindelse at sikre retssikkerheden og en korrekt og enkelt anvendelse af reglerne.¹⁰ Selvom momssystemdirektivet giver mulighed for at indføre reducerede satser, kan der ikke bortses fra, at reducerede satser kan føre til både uklarhed og uforudsigelighed. Al erfaring viser, at der vil opstå afgrænsningsvanskeligheder, som kun kan afklares gennem bindende svar¹¹ og afgørelser fra skattemyndighederne og højere instanser.

En parallel kan drages til reglerne om nul-moms på aviser.¹² Det er det nu nedlagte Momsnævn, som fra den første momslov i 1967 og frem til 1998 havde den endelige administrative afgørelse af spørgsmålet om, hvorvidt en publikation kunne anses som en avis efter momsloven og dermed være omfattet af nul-satsen. Der blev offentliggjort henvend 30 sager om spørgsmålet, og sagerne kredsede om, hvorvidt den pågældende avis havde et tilstrækkeligt nyhedsindhold, om der var et tilstrækkeligt bredt indholdsområde, og om den henvendte sig til en bredere kreds af læsere. Det er f.eks. afgjort, at bladet *Ingeniøren*¹³ ikke er en avis, men at det nu lukkede ugeblad *Fokus*¹⁴, som var målrettet mænd, var en avis.

En indikation af, hvor mange sager der kan være i vente, hvis der indføres reducerede satser, kan fås ved at drage en parallel til reglerne om momspligt på fast ejendom, som blev indført pr. 1. januar 2011. Alene vedrørende disse regler er der siden reglernes ikrafttrædelse afsagt bindende svar af Skatterådet i 120 sager. Dertil kommer det betydelige antal sager, som er afgjort af SKAT, og som ikke er offentliggjort, hvorfor antallet ikke kendes.

⁹ KOM(2014)158

¹⁰ Sag C-18/12, præmis 36

¹¹ Skatteforvaltningslovens kap. 8

¹² Momslovens § 34, stk. 1, nr. 18

¹³ TFS1996 249 Ø

¹⁴ SKM 2009 98 ØLR



Dertil kommer, at sagsbehandlingstiden kan være lang, hvorfor virksomhederne kan risikere at skulle vente længe på en afklaring.

En parallel kan drages til de sager, hvor EU-domstolen har afsagt dom om sondringen mellem momsfri og momspligtige ydelser. Et af de mere grelle eksempler er ATP-sagen,¹⁵ hvor EU-domstolen afsagde dom den 13. marts 2014, hvilket har afstedkommet en praksisændring i Danmark. Tre år efter dommens afsigelse er der fortsat stor uklarhed om, hvordan sondringen mellem momspligtige og momsfri ydelser skal foretages.

Et andet eksempel med ydelser af knap så kompleks karakter i momsmæssig forstand er sondringen mellem momsfrit salg af en synsprøve og momspligtigt salg af briller og kontaktlinser, herunder sondringen mellem hoved- og biydelse, når der er tale om en sammensat leverance. Skatterådet afgav et bindende svar herom i 2010,¹⁶ og efterfølgende udstedte SKAT i februar og marts 2011 styresignaler om den momsmæssige behandling af salg og tilpasningen af briller og kontaktlinser.¹⁷ I 2016 afsagde Landsskatteretten en kendelse,¹⁸ som delvist ændrede SKATs afgørelse. Også på dette område havde en nærmere afklaring af sondringen således lange udsigter.

Er der uenighed mellem virksomheden og SKAT hhv. Skatterådet må det forudses, at en række sager vil blive indbragt for Landsskatteretten med deraf følgende risiko for betydeligt forøget arbejdsmængde og betydeligt forøget sagsbehandlingstid. I en tid, hvor sagsbehandlingstiden i Landsskatteretten i forvejen er kritisabelt lang, forekommer det ikke at være en ønskværdig vej.

Endelig må det forventes, at EU-Kommissionen vil interessere sig for, hvorledes Danmark afgrænser varer og ydelser omfattet af reducerede satser. Bare inden for de seneste par år har Kommissionen rejst traktatkrænkelssager mod lande, som efter Kommissionens opfattelse har anvendt reducerede satser på varer og ydelser, som ikke er omfattet af bilag III. Eksempelvis har Kommissionen rejst sag mod Luxembourg¹⁹ og Frankrig²⁰ med påstand om, at de ikke kunne anvende reduceret sats på e-bøger, hvilket Kommissionen fik medhold i. Sagerne indledtes med en åbningsskrivelse fra Kommissionen til Luxembourg og Frankrig den 25.

¹⁵ Sag C-464/12

¹⁶ SKM2010.138.SR

¹⁷ SKM2011.102.SKAT og SKM2011.181.SKAT

¹⁸ SKM016.118.LSR

¹⁹ Sag C-502/13

²⁰ Sag C-479/13



oktober 2012, mens dom først blev afsagt den 5. marts 2015. I de mellemliggende ca. 2½ år måtte virksomhederne således handle i usikkerhed om, hvilken momssats de skulle sælge deres e-bøger til.

I en anden sag²¹ anlagde Kommissionen traktatkrænkelssag mod Storbritannien omhandlende spørgsmålet om reduceret moms på energibesparende materiale. Sagen blev indledt med en åbningsskrivelse fra Kommissionen den 29. september 2011 og dom blev først afsagt den 4. juni 2015. Virksomhederne måtte således agere i uvidenhed i næsten fire år, inden Domstolen afsagde dom over Storbritannien, hvorefter den reducerede sats ikke var anvendt korrekt.

Når der er afsagt endelig afgørelse i en sag om momssats, opstår automatisk et spørgsmål om tilbagebetaling af moms til virksomheden eller efterbetaling af moms til skattemyndighederne. Man kan i den forbindelse forudse komplicerede tilbagebetalingsscenarier, som afstedkommer problemstillinger vedrørende overvæltning og muligheder for tilbagebetaling, forældelse og forrentning.

Ud over de retssikkerhedsmæssige problemer kommer de økonomiske og fiskale interesser, som der er redegjort for i forskellige beretninger fra Skatteministeriet og skiftende ministre, eksempelvis *svaret på Skatteudvalgets spørgsmål nr. 203 af 30. januar 2009 (Alm. del)* samt *Skatteministeriets notat om nedsat moms på sunde fødevarer af 22. januar 2008*.

Sammenfattende må det således konstateres, at ud fra en retssikkerhedsmæssig synsvinkel kan det ikke anbefales, at man i Danmark indfører reducerede momssatser.

²¹ Sag C-161/14