



KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER

Bruxelles, den 2.7.2009
KOM(2009) 325 endelig

**MEDDELELSE FRA KOMMISSIONEN TIL RÅDET OG EUROPA-
PARLAMENTET**

**om muligheden for at tillade momsgrupper i henhold til artikel 11 i Rådets direktiv
2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem**

MEDDELELSE FRA KOMMISSIONEN TIL RÅDET OG EUROPA- PARLAMENTET

om muligheden for at tillade momsgrupper i henhold til artikel 11 i Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem

1. INDLEDNING

Artikel 11 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem¹ (i det følgende benævnt "momsdirektivet") giver medlemsstaterne mulighed for i deres nationale lovgivning at indføre bestemmelser om momsgrupper. En medlemsstat kan således betragte en eller flere personer, der er etableret på samme medlemsstats område, og som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person. Medlemsstater, der ønsker at gøre brug af denne mulighed, skal først konsultere Det Rådgivende Udvalg vedrørende Merværdiafgift (i det følgende benævnt "Momsudvalget"), og de kan træffe alle nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne mulighed.

Når en medlemsstat gør brug af momsgruppemuligheden i artikel 11, skal dette betragtes som en særlig national afvigelse fra Fællesskabets normale momsregler.

Medlemsstaterne har haft mulighed for at indføre bestemmelser om momsgrupper siden 1970'erne, men Kommissionen har på det seneste noteret en stigende interesse blandt medlemsstaterne for at gøre brug af denne mulighed. Ifølge Kommissionens oplysninger er der nu 15 medlemsstater², der har indført bestemmelser om momsgrupper i deres nationale lovgivning.

Artikel 11 er en kort bestemmelse, der overlader det til medlemsstaterne selv at formulere de nærmere regler for gennemførelsen af momsgruppebestemmelserne. Momsdirektivet indeholder desuden ingen andre bestemmelser om netop momsgrupper. At dømme ud fra medlemsstaternes samråd med momsudvalget er der store forskelle mellem medlemsstaters momsgruppeordninger.

Med de fordele, som en momsgruppeordning kan medføre for visse afgiftspligtige personer, kan ordningen, afhængigt af dens sammensætning, være i strid med princippet om afgiftsneutralitet og resultere i fiskal konkurrence mellem medlemsstaterne imellem. Følgelig kan de aktuelle forskelle mellem de nationale momsgruppeordninger have en potentiel indvirkning på det indre marked og de grundlæggende principper i Fællesskabets momssystem. Dette bekræftes af det forhold, at der i forbindelse med mange gruppeordninger – i kraft af deres

¹ Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347 af 11.12.2006, s. 1). Senest ændret ved direktiv 2008/8/EF (EUT L 44 af 20.2.2008, s. 11).

² Belgien, Cypern, Danmark, Det Forenede Kongerige, Estland, Finland, Irland, Nederlandene, Rumænien, Spanien, Sverige, Tjekkiet, Tyskland, Ungarn og Østrig. Slovakiet indfører bestemmelser om momsgrupper i juli 2009.

udformning – ikke er sikkerhed for, at deres virkninger kun slår igennem på det nationale område.

Derfor er det meget vigtigt at sørge for, at denne bestemmelse anvendes på mere ensartet vis.

På denne baggrund tjener denne meddelelse til at redegøre for Kommissionens holdning til, hvordan artikel 11 kan omsættes til praktiske arrangementer, der samtidig respekterer de grundlæggende principper i Fællesskabets momssystem.

Når den har modtaget reaktioner på denne meddelelse, vil Kommissionen overveje, om og hvornår der bør træffes yderligere foranstaltninger. Sådanne foranstaltninger kunne bestå i at foreslå konkrete ændringer af artikel 11, men også i på anden vis at bidrage til en mere ensartet og afgiftsmæssig neutral anvendelse af de aktuelle regler.

2. DET OPRINDELIGE FORMÅL MED MOMSGRUPPEBESTEMMELSEN

Begrebet momsgruppe blev først indført i fællesskabslovgivningen ved artikel 4, stk. 4, i sjette momsdirektiv³. I henhold til begrundelsen⁴ skulle bestemmelsen om momsgrupper give medlemsstaterne mulighed for - af hensyn til den administrative forenkling eller bekæmpelsen af misbrug (f.eks. opsplitting af en virksomhed i flere afgiftspligtige personer, således at de hver især kan drage fordel af en særordning) - ikke at betragte afgiftspligtige personer, hvis selvstændighed blot er en juridisk teknikalitet, som særskilte afgiftspligtige personer.

Artikel 4, stk. 4, blev ændret ved Rådets direktiv 2006/69/EF af 24. juli 2006⁵, der tilføjede et nyt afsnit. I henhold til begrundelsen⁶ til forslaget skulle ændringen hjælpe medlemsstaterne med at forhindre, at anvendelsen af reglerne om momsgrupper ikke giver et uretfærdigt resultat. Ifølge dette nye afsnit kan medlemsstaterne træffe foranstaltninger for at forhindre, at momsgrupper giver mulighed for momssvig eller momsunddragelse.

Efter omarbejdningen af sjette direktiv indeholder momsdirektivets artikel 11 nu bestemmelserne om momsgrupper. I forbindelse med omarbejdningen blev der ikke rørt ved anvendelsesområdet for momsgruppeordninger eller ved de formelle forudsætninger for sådanne ordninger.

Endelig skal det understreges, at denne meddelelse ikke beskæftiger sig med "omkostningsdelingsordninger", der på basis af momsdirektivets artikel 132, stk. 1,

³ Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145 af 13.6.1997, s. 1).

⁴ Forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (KOM(73) 950 af 20.6.1973).

⁵ Rådets direktiv 2006/69/EF af 24. juli 2006 om ændring af direktiv 77/388/EØF med hensyn til visse foranstaltninger, der skal forenkles momsopkrævningen og bidrage til at bekæmpe svig eller unddragelse og om ophævelse af visse beslutninger om at tillade fravigelser (EUT L 221 af 12.8.2006, s. 9).

⁶ Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388/EØF med hensyn til visse foranstaltninger, der skal forenkles momsopkrævningen og hjælpe med til at bekæmpe svig og unddragelse, og om ophævelse af visse beslutninger om at tillade fravigelser (KOM(2005) 89 endelig af 16.3.2005).

litra f), udgør en obligatorisk fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse, og hvoraf der blev introduceret en ny form i Kommissionens nyligt fremsatte forslag om momsbehandlingen af forsikringstjenester og finansielle tjenester⁷. Som begreber er disse omkostningsdelingsordninger nemlig helt forskellige fra begrebet momsgruppe, da de f.eks. ikke resulterer i, at der dannes én enkelt ny afgiftspligtig person.

3. ANALYSE AF MOMSGRUPPEBESTEMMELSEN

Momsdirektivets artikel 11 skal fortolkes i lyset af ovennævnte oprindelige formål med bestemmelsen.

3.1. Forudgående høring af Momsudvalget

Momsudvalget skal høres, før der indføres en momsgruppeordning på nationalt plan. Det fremgår klart af bestemmelsens ordlyd, at sådanne ordninger først kan indføres efter høring af Momsudvalget⁸. Kommissionen er af den opfattelse, at dette skal forstås således, at forpligtelsen til at rådføre sig med Momsudvalget skal være opfyldt inden *offentliggørelsen* af de nationale regler vedrørende momsgrupper. Det samme gælder i forbindelse med væsentlige ændringer af eksisterende momsgruppeordninger.

For dels at sikre, at der virkelig er mening med denne bestemmelse, dels at muliggøre en ægte debat i Momsudvalget, skal dette samråd finde sted i tilstrækkelig god tid i forvejen.

Eftersom artikel 11, stk. 2, udgør en integrerende del af bestemmelsen om momsgruppedannelser, gælder kravet om høring af Momsudvalget også her, selv om denne mulighed er indeholdt i et særskilt stykke.

3.2. Hovedformålet med muligheden for at danne momsgrupper

Muligheden for at danne momsgrupper i overensstemmelse med artikel 11 bevirker først og fremmest, at afgiftspligtige personer, der finansielt, økonomisk eller organisatorisk er knyttet til hinanden, får mulighed for ikke længere at blive betragtet som selvstændige momspligtige personer for i stedet at blive betragtet som én enkelt afgiftspligtig person. Med andre ord fusioneres flere nært forbundne afgiftspligtige personer til én enkelt momspligtig person. Dette blev bekræftet af Domstolen i *Ampliscientifica*-sagen⁹.

I denne henseende kunne en momsgruppe beskrives som en "fiktiv" enhed skabt til momsformål, hvor den økonomiske substans går forud for juridisk form. En momsgruppe er en særlig form for afgiftspligtig person, der kun eksisterer til

⁷ Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem med hensyn til behandlingen af forsikringstjenester og finansielle tjenester (KOM(2007) 747 endelig/2 af 20.2.2008) og forslag til Rådets forordning om gennemførelsesbestemmelser til direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem med hensyn til behandlingen af forsikringstjenester og finansielle tjenester (KOM(2007) 746 endelig/2 af 20.2.2008).

⁸ Se også Domstolens dom i sag C-162/07, *Ampliscientifica*, præmis 18 (EUT C 171 af 5.7.2008, s. 8).

⁹ Sag C-162/07, *Ampliscientifica*, præmis 19.

momsformål. Den bygger på de faktiske finansielle, økonomiske og organisatoriske bånd mellem virksomheder. Mens hvert medlem af gruppen bevarer sin egen juridiske form, er det kun til momsformål, at momsgruppen har forrang for de juridiske former, der eksisterer i henhold til f.eks. civilretten eller selskabsretten. Det betyder, at når en afgiftspligtig person vælger at deltage i en momsgruppe, giver vedkommende til momsformål afkald på enhver anden juridisk status for at blive en del af en ny momspligtig person, nemlig momsgruppen.

Eftersom momsgruppen behandles som én enkelt afgiftspligtig person, følger det logisk af momsdirektivets artikel 214, at den til momsformål kun kan identificeres med et enkelt momsnummer, og at alle individuelle momsnumre således annulleres. Anvendelsen af ét enkelt nummer beror på, at det for såvel de erhvervsdrivende som medlemsstaternes afgiftsmyndigheder er nødvendigt med sikkerhed at kunne identificere de personer, der står bag momspålagte transaktioner¹⁰. Afgiftsmyndighederne kan opbevare de enkelte medlemmers individuelle identifikationsnumre, men kun med henblik på at kontrollere momsgruppens interne aktiviteter.

3.3. Hvem kan danne en momsgruppe?

I henhold til artikel 11 kan en medlemsstat betragte enhver gruppe af personer, der er etableret på dens område, som en én enkelt afgiftspligtig person.

3.3.1. Begrebet "personer"

Kommissionen mener, at udtrykket "personer" i artikel 11 kun dækker personer, der opfylder betingelserne for at blive betragtet som momspligtige personer. Det betyder, at en enhed, der ikke er afgiftspligtig, enten fordi den ikke lever op til definitionen i artikel 9, stk. 1, eller fordi det drejer sig om et offentligretligt organ, der udøver virksomhed som omhandlet i artikel 13, stk. 1, første afsnit, ikke kan være medlem af en momsgruppe.

Der erindres om, at artikel 11 er en del af momsdirektivets Afsnit III "Afgiftspligtige personer". Desuden indeholder denne artikel ingen undtagelser fra definitionen på en afgiftspligtig person i direktivets artikel 9, stk. 1.

Det følger logisk heraf, at personer, der betragtes som "én enkelt" afgiftspligtig person, også hver især skal være afgiftspligtige personer, eftersom betydningen af gruppebegrebet er, at man samler personer, der alle beskæftiger sig med aktiviteter, der falder inden for momsdirektivets anvendelsesområde, i grupper. I denne sammenhæng indebærer udtrykket "én enkelt", at der uden gruppen ville være adskillige afgiftspligtige personer: alle gruppens medlemmer vil derfor implicit have status af afgiftspligtig person.

Lovgiveren har benyttet udtrykket "personer" for ikke at skulle gentage udtrykket "afgiftspligtige personer" og ikke for at inkludere personer, der ikke er afgiftspligtige. Der benyttes samme teknik i alle de forskellige sprogversioner¹¹.

¹⁰ Sag C-162/07, *Ampliscientifica*, præmis 20.

¹¹ I den engelske udgave benyttes udtrykket "persons", i den franske benyttes "les personnes", og i den tyske står der "ansässige Personen".

Lovgiveren har benyttet samme teknik andre steder i direktivet, bl.a. i artikel 9, stk. 2, første punktum, hvor der ved "personer" tydeligvis skal forstås afgiftspligtige personer.

Det fremgår også klart af Domstolens faste retspraksis, at de grundlæggende begreber i momsdirektivet såsom "afgiftspligtig person" og "økonomisk virksomhed" er af objektiv karakter i den forstand, at de ikke tager hensyn til formålet med eller resultaterne af de pågældende transaktioner¹². I overensstemmelse med formålet med direktivet, der bl.a. består i at indrette et fælles momssystem baseret på en ensartet definition af begrebet "afgiftspligtig person", skal spørgsmålet om, hvorvidt en person er afgiftspligtig eller ej, udelukkende bedømmes på grundlag af kriterierne i direktivet¹³.

Domstolens ordvalg i *Ampliscientifica*-sagen¹⁴ bekræfter denne fortolkning. Heri fastslog Domstolen følgende:

"Heraf følger, at ligestilling med én enkelt afgiftspligtig person udelukker, at de underordnede personer vedbliver med selvstændigt at underskrive momsangivelser og vedbliver med uden for deres koncern *at blive anset for afgiftspligtige personer* [...]."

I lyset af det foregående er Kommissionen af den opfattelse, at det er vigtigt, at anvendelsen af momsgruppeordninger ikke får konsekvenser for begrebet "afgiftspligtig person". Hvis ikke-afgiftspligtige personer får mulighed for at deltage i en momsgruppe, vil det utvivlsomt få konsekvenser for denne definition. Når en ikke-afgiftspligtig person bliver medlem af en momsgruppe, bliver denne person en del af denne "enkelte" afgiftspligtige person¹⁵. En ikke-afgiftspligtig person, der hverken har rettigheder eller forpligtelser i henhold til momsdirektivet, bør ikke have mulighed for at blive afgiftspligtig blot ved at deltage i en momsgruppe. Ellers omgås kriterierne for, hvad der udgør en afgiftspligtig person.

3.3.2. Begrebet "personer, der er etableret på samme medlemsstats område"

3.3.2.1. Fortolkning af dette begreb:

I kraft af selve ordlyden begrænser artikel 11 den geografiske rækkevidde af en momsgruppeordning til personer, der er etableret i den medlemsstat, der har indført ordningen. Derfor er det vigtigt at vide, hvem der kan betragtes som værende "etableret" i denne bestemmelses betydning.

¹² Sag C-255/02, Halifax, præmis 55 (EUT C 131 af 3.6.2006, s. 1).

¹³ Sag C-186/89, W.M. van Tiem, præmis 25 (Sml. 1990 I, s. 4363).

¹⁴ Sag C-162/07, *Ampliscientifica*, præmis 19.

¹⁵ Generaladvokatens forslag til afgørelse af 24. april 1991 i sag C-60/90, *Polysar Investments Netherlands BV*, præmis 8 og 9. Generaladvokaten fremfører en række begrundelser for, hvorfor det kun er momspligtige personer, der kan være medlemmer af en momsgruppe. Han påstår navnlig, at artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i momsdirektivet ikke tager sigte på at ændre betingelserne for, hvilke personer der er afgiftspligtige i henhold til artikel 4, stk. 1. Han konkluderer derfor, at artikel 4, stk. 4, ikke giver en medlemsstat mulighed for at behandle to personer, der er nært knyttet til hinanden, som én afgiftspligtig person, når det står fast, at en af de to personer ikke udøver "økonomisk virksomhed" i direktivets forstand.

Der findes ingen retningslinjer for, hvordan begrebet skal fortolkes. Begrundelsen til forslaget til sjette momsdirektiv indeholder ingen forklaring på, hvorfor det geografiske anvendelsesområde er begrænset til den pågældende medlemsstat.

Kommissionen er af den opfattelse, at udtrykket "etableret på samme medlemsstats område" dækker virksomheder, hvis økonomiske virksomhed har hjemsted i den medlemsstat, der indfører momsgruppeordningen, men ikke de faste forretningssteder, der befinder sig i udlandet. Udtrykket må imidlertid omfatte udenlandske virksomheders faste forretningssteder i den medlemsstat, der indfører momsgruppeordningen. Det er med andre ord kun virksomheder, hvis økonomiske virksomhed har hjemsted i den medlemsstat, der har indført momsgruppeordningen, eller sådanne virksomheders eller udenlandske virksomheders faste forretningssteder i den pågældende medlemsstat, der kan deltage i en momsgruppe.

Der findes flere argumenter til støtte for denne fortolkning:

- For det første er den i overensstemmelse med den nuværende ordlyd af det geografiske kriterium i artikel 11.
- For det andet falder det geografiske anvendelsesområde sammen med det område, hvor den medlemsstat, der har indført en momsgruppeordning, udøver sin kompetence på momsområdet, herunder med hensyn til reglerne for momsregistrering. Derved bliver det nemt at administrere og kontrollere ordningen, da alle gruppens medlemmer er underlagt en og samme medlemsstats regler.
- For det tredje svarer udtrykket "etableret" i artikel 11's betydning til samme udtryk i andre af momsdirektivets bestemmelser og skal derfor fortolkes på samme måde.

Hovedbegrundelsen for at udelukke faste forretningssteder i udlandet tilhørende virksomheder, hvis økonomiske virksomhed har hjemsted i den medlemsstat, der indfører en momsgruppeordning, er, at de ikke fysisk er etableret på den medlemsstats område. Eftersom medlemsstaterne frivilligt kan vælge, om de vil indføre en momsgruppeordning, må en sådan ordning ikke få virkninger uden for den medlemsstat, der indfører ordningen. Ellers kan en anden medlemsstats skattepolitiske suverænitæt blive krænket. Hvis to medlemsstater vælger at indføre en momsgruppeordning, kan det desuden hænde, at det faste forretningssted, der er etableret i udlandet, bliver medlem af momsgrupper i begge medlemsstater. Det vil være uforeneligt med det fælles momssystemets grundlæggende principper og umuligt for de nationale myndigheder at administrere. Set ud fra en kontrolsvinkel er det ikke acceptabelt.

Artikel 11 begrænser tydeligvis en momsgruppeordnings geografiske anvendelsesområde, men fortolkningen bør være i overensstemmelse med de økonomiske krav og princippet om fri etableringsret, jf. traktatens artikel 43 sammenholdt med artikel 48. Ifølge disse bestemmelser skal udenlandske virksomheder have adgang til samme muligheder på skatteområdet som virksomheder, der henhører under den pågældende medlemsstats nationale lovgivning. Ovenstående fortolkning gør det muligt for udenlandske virksomheders faste forretningssteder i en medlemsstat, der har indført en momsgruppeordning, at

deltage i en momsgruppe og giver dem samme skattemæssige muligheder som virksomheder i den pågældende medlemsstat. Den vil derfor være i overensstemmelse med EF-traktaten.

3.3.2.2. Forbindelse med *FCE Bank*-sagen

I *FCE Bank*-sagen¹⁶ fastslog Kommissionen, at et fast forretningssted, som ikke er en selvstændig juridisk enhed i forhold til det selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, som det henhører under, og hvortil selskabet leverer tjenesteydelser, ikke skal anses for en afgiftspligtig person på grund af de omkostninger, der henføres til det i forbindelse med nævnte leveringer. Der skal derfor ikke svares moms af en levering af tjenesteydelser inden for samme juridiske enhed.

Det forhold, at faste forretningssteder etableret i udlandet af en afgiftspligtig person i en medlemsstat, der har indført en momsgruppeordning, ikke kan deltage i en momsgruppe, kan umiddelbart forekomme at være uforeneligt med *FCE Bank*-dommen. I dommen er situationen for momsgrupper imidlertid overhovedet ikke nævnt. Det skal i øvrigt bemærkes, at ved optagelsen i en momsgruppe bliver den afgiftspligtige person en del af en ny afgiftspligtig person, nemlig momsgruppen, og skiller sig dermed, til momsformål, af med sit faste forretningssted i udlandet. Det betyder, at hvis en afgiftspligtig person bliver medlem af en momsgruppe, vil de tjenesteydelser, som denne person efterfølgende leverer til sine faste forretningssteder i udlandet, blive betragtet som leveringer mellem to særskilte afgiftspligtige personer. Det strider derfor ikke mod *FCE Bank*-dommen, at det faste forretningssted i udlandet ikke må deltage i en momsgruppe i denne medlemsstat.

3.3.3. *Alle aktiviteter inkluderet og kun medlem af en enkelt gruppe ad gangen*

Eftersom en momsgruppe betragtes som én enkelt afgiftspligtig person og har ét enkelt momsregistreringsnummer, skal alle gruppemedlemmernes aktiviteter inkluderes. Et gruppemedlem, der udøver flere former for virksomhed i en medlemsstat, der har indført en momsgruppeordning, bør derfor ikke kunne isolere en eller flere af sine aktiviteter fra den momsgruppe, som vedkommende er en del af, dog bortset fra aktiviteter udøvet af forretningssteder, der befinder sig uden for den pågældende medlemsstat.

Af samme grund bør nationale momsgruppeordninger omfatte et forbud mod, at afgiftspligtige personer deltager i mere end én momsgruppe ad gangen. Dette er også vigtigt af kontrollenssyn.

3.3.4. *Betingelsen om finansielle, økonomiske og organisatoriske forbindelser*

Kommissionen mener, at denne betingelse skal fortolkes på den måde, at alle tre typer forbindelser skal være til stede, så længe momsgruppen eksisterer, og at medlemmer, der ikke længere opfylder dette krav, skal forlade momsgruppen. Der er følgende årsager hertil:

- Det følger for det første af brugen af den sideordnende konjunktion "og", at der er tale om kumulative betingelser.

¹⁶ Sag C-210/04, *FCE Bank* (EUT C 131 af 3.6.2006, s. 14).

- Eftersom momsgruppen er en særlig type afgiftspligtig person, der tjener et exceptionelt formål, er det for det andet vigtigt, at der stilles forholdsvis strenge krav til gruppen, herunder at den skal opfylde alle tre betingelser samtidig.
- For det tredje giver en sådan samlet betingelse sikkerhed for, at momsgrupper ikke misbruges, da den bidrager til at udelukke kunstige strukturer uden nogen form for økonomisk signifikans.

I betragtning af de generelle principper, som denne bestemmelse bygger på, mener Kommissionen, at følgende definitioner af de tre typer forbindelser kan være vejledende.

Den *finansielle* forbindelse: Defineres med udgangspunkt i en procentandel af aktiekapitalen eller stemmerettighederne (over 50 %) eller med udgangspunkt i en franchisekontrakt. Dette garanterer, at et selskab har reel kontrol over et andet.

Den *økonomiske* forbindelse: Defineres med henvisning til, at der optræder mindst en af følgende former for økonomisk samarbejde. Gruppemedlemmernes hovedaktivitet er af samme karakter, eller deres aktiviteter supplerer hinanden eller er indbyrdes afhængige af hinanden, eller en af gruppemedlemmerne udfører aktiviteter, der i fuldt eller væsentligt omfang er til fordel for andre medlemmer.

Den *organisatoriske* forbindelse: Defineres med henvisning til, at der eksisterer en fælles eller i hvert fald delvist fælles ledelsesstruktur.

3.3.5. *Hvilke erhvervsgrøner bør have mulighed for at danne momsgrupper?*

En momsgruppeordning skal være åben for alle dele af erhvervslivet i den medlemsstat, der indfører en sådan ordning. Det følger af artikel 11's ordlyd, der ikke begrænser muligheden til bestemte erhvervsgrøner. Det følger endvidere af princippet om afgiftsneutralitet. Der må ikke kun indføres en national momsgruppeordning for bestemte sektorer, da det begunstiger visse virksomheder i forhold til andre og kunne stride mod statsstøttereglerne (selektivitet).

Det vil kun være berettiget at begrænse adgangen til momsgruppeordningen, hvis der er behov for at forhindre potentielle tilfælde af misbrug i forbindelse med klart identificerede transaktioner. Uden en sådan begrundelse vil det ikke være acceptabelt, at den nationale lovgivning begrænser en momsgruppeordning til en bestemt erhvervssektor, f.eks. finans- eller forsikringssektoren.

3.4. **En momsgruppes rettigheder og forpligtelser**

3.4.1. *Hvem påhviler forpligtelserne?*

Da en momsgruppe betragtes som én enkelt afgiftspligtig person, følger det, at gruppen har samme rettigheder og forpligtelser som enhver anden afgiftspligtig person, og at den er underlagt alle momsdirektivets bestemmelser og EF-Domstolens domme. Forpligtelserne påhviler således momsgruppen som sådan og ikke de individuelle medlemmer. Det er derfor vigtigt, at nationale momsgruppeordninger udformes i overensstemmelse med den fællesskabslovgivning, der gælder for almindelige afgiftspligtige personer.

Momsgruppens fælles momsregistreringsnummer skal eksempelvis benyttes ved udstedelse af fakturaer for leveringer af varer og tjenesteydelser, der anses for at være effektueret af momsgruppen.

Ligesom andre afgiftspligtige personer skal momsgrupper indsende momsangivelser og eventuelt samlede oversigter. Momsangivelsen skal vise nettobeløbet i moms hidrørende fra de individuelle medlemmer, idet der tages hensyn til, at transaktioner mellem gruppens medlemmer ikke giver anledning til beregning eller betaling af moms. Det betyder, at bestemte medlemmers momskrav krediteres mod andre medlemmers skyldige momsbeløb. Til momsformål er fordringer og gæld momsgruppens og ikke de individuelle medlemmers fordringer og gæld. I *Ampliscientifica-sagen*¹⁷ fastslog Domstolen, at momsgruppens ligestilling med én enkelt afgiftspligtig person udelukker, at de personer, der tilhører momsgruppen, vedbliver med selvstændigt at indsende momsangivelser som individuelle afgiftspligtige personer, eftersom kun den ene afgiftspligtige person, dvs. momsgruppen, har ret til at indsende sådanne angivelser.

Det følger heraf, at muligheden for at danne momsgrupper primært tjener til at forenkle administrationen.

3.4.2. Behandling af leveringer til eller fra tredjeparter

I forhold til tredjeparter optræder momsgruppen som én enkelt afgiftspligtig person. Det betyder, at leveringer af varer og tjenesteydelser fra et medlem af gruppe til en modtager uden for gruppen betragtes som værende udført af gruppen selv og ikke af det pågældende medlem. Tilsvarende betragtes tredjeparters leveringer af varer og tjenesteydelser til et eller flere medlemmer af gruppen som leveringer til gruppen som sådan, og importtransaktioner og EU-interne erhvervelser foretaget af gruppens medlemmer betragtes som værende gennemført af gruppen som sådan. Momssituationen for gruppen og behandlingen af indgående og udgående transaktioner svarer således fuldstændig til situationen for en afgiftspligtig person med flere filialer.

3.4.3. Gruppeinterne leveringer

Hvad angår momsgruppens interne transaktioner, dvs. transaktioner gennemført mod vederlag mellem individuelle medlemmer af gruppen, skal sådanne transaktioner betragtes som transaktioner gennemført af gruppen for gruppen selv, eftersom momsgruppen betragtes som én enkelt afgiftspligtig person. Dette er en af de vigtigste konsekvenser af dannelsen af en momsgruppe, for med undtagelse af bestemte leveringer (artikel 16, 18, 26 og 27) eksisterer interne transaktioner gennemført i gruppen mod vederlag ikke til momsformål; de falder uden for anvendelsesområdet. Det følger heraf, at dannelsen af en momsgruppe også kan være fordelagtig for virksomheders cashflow.

3.4.4. Rettigheder og forpligtelser ved dannelse eller opløsning af en momsgruppe

På det tidspunkt, hvor momsgruppen får status som én enkelt afgiftspligtig person, overgår de enkelte medlemmers rettigheder og forpligtelser med hensyn til moms

¹⁷ Sag C-162/07, *Ampliscientifica*, præmis 19.

automatisk til momsgruppen. Det samme gælder, når en afgiftspligtig person bliver medlem af en allerede eksisterende momsgruppe.

Artikel 11 siger intet om, hvor længe det enkelte medlem skal forblive medlem af momsgruppen. Artikel 11, stk. 2, giver dog medlemsstaterne mulighed for at sikre, at momsgruppeordningen ikke resulterer i uberettigede fordele. Efter Kommissionens opfattelse giver dette mulighed for at stille krav om medlemskab af en vis varighed.

Eftersom momsgruppen betragtes som én enkelt afgiftspligtig person, der har overtaget medlemmernes rettigheder og forpligtelser med hensyn til moms, følger det, at når en momsgruppe ophører med at eksistere, overgår de rettigheder og forpligtelser, som gruppen har overtaget, igen til de enkelte medlemmer, når gruppen ophører med at eksistere. Samtidig får de tidligere medlemmer igen status som individuelle afgiftspligtige personer. Det samme gælder, når et medlem forlader gruppen.

3.5. En momsgruppes fradragsret

3.5.1. Regler vedrørende momsgruppens fradragsret

Behandlingen af momsgruppen som én enkelt momspligtig person bevirker, at retten til fradrag af indgående moms bestemmes på basis af selve gruppens transaktioner med tredjeparter.

I denne forbindelse er det vigtigt at sikre en korrekt anvendelse af reglerne vedrørende justering af fradragsretten, f.eks. når en afgiftspligtig person optages i eller forlader gruppen, eller når et gruppemedlems virksomhed forandrer sig på en sådan måde, at det også er nødvendigt at ændre ved gruppens fradragsret.

Der erindres om, at artikel 173 giver medlemsstaterne flere muligheder for at beregne den fradragsberettigede moms. Den generelle regel er pro rata-reglen som beskrevet i artikel 174 og 175, men der kan også benyttes et system med direkte henførelse for bedre at afspejle den reelle anvendelse af varer og tjenesteydelser.

Disse valgmuligheder åbner døren for betydelige forskelle mellem medlemsstaterne imellem med hensyn til metoderne til bestemmelse af retten til at fradrage indgående moms, og det kan resultere i forskelle i det fradragsberettigede momsbeløb mellem medlemsstaterne imellem. Desuden findes der ingen fælles regler for begrænsning af retten til at fradrage indgående moms i forbindelse med udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter, for hvilke medlemsstaterne kan begrænse fradragsretten i henhold til artikel 176.

3.5.2. En momsgruppes indvirkning på fradragsretten

En af de vigtigste konsekvenser af dannelsen af en momsgruppe består i, at transaktionerne mellem gruppens medlemmer "forsvinder" set ud fra et momsperspektiv. Når der er tale om en momsgruppe bestående ene og alene af afgiftspligtige personer med fuld fradragsret, er effekten heraf for skatteindtægterne neutral i den medlemsstat, på hvis område skattegruppen udøver virksomhed.

Når der til gengæld er tale om en momsgruppe, der også består af afgiftspligtige personer uden fradragsret eller med begrænset fradragsret, er det ikke længere

sikkert, at effekten for skatteindtægterne vil være neutral. Den ikke-fradragsberettigede moms af afgiftspligtige transaktioner, der gennemføres af en af gruppens medlemmer til fordel for et andet medlem uden fradragsret eller med begrænset fradragsret, går nemlig tabt for staten, eftersom der ikke skal svares moms af interne transaktioner. Momsgruppen neutraliserer momsudgifter forbundet med gruppeinterne transaktioner.

Det følger heraf, at en momsgruppeordning kan medføre finansielle fordele for momsgrupper med medlemmer uden fradragsret eller begrænset fradragsret. Disse fordele kan variere alt efter, hvilke gennemførelsesregler medlemsstaterne vælger, navnlig i spørgsmålet om fradragsret.

Kommissionen finder, at det er overordentlig vigtigt, at medlemsstaterne sikrer en korrekt og komplet anvendelse af Fællesskabets regler vedrørende momsgruppers fradragsret.

3.5.3. *Behovet for foranstaltninger mod momsunddragelse*

I henhold til artikel 1, stk. 2, kan medlemsstaterne træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse.

Der erindres endvidere om, at i Halifax-dommen¹⁸ fastslog Domstolen, at medlemsstaterne har beføjelse til at bekæmpe misbrug.

Kommissionen mener under alle omstændigheder, at indførelsen af en momsgruppeordning ikke må give anledning til uberettigede fordele eller ubegrundede ulemper.

Med tanke på de oprindelige formål med muligheden for at danne momsgrupper, der først og fremmest skulle ses som en forenklende foranstaltning, må ingen gruppedannelsesordning fordreje konkurrencevilkårene eller være i strid med princippet om afgiftsneutralitet. Det er nødvendigt at undgå situationer, hvor en momsgruppeordning benyttes til at tiltrække virksomheder til bestemte medlemsstater og bliver en kilde til skattekonkurrence.

Det er derfor særdeles vigtigt, at medlemsstaterne gør brug af denne mulighed og tager alle skridt til at forhindre momssvig, momsunddragelse og misbrug, som deres nationale momsgruppeordninger kunne give anledning til. Muligheden for at danne momsgrupper må ikke give anledning til uberettigede fordele eller ubegrundede ulemper.

4. **KONKLUSION**

Kommissionen opfordrer Rådet og Europa-Parlamentet til at tage dens holdning til momsgruppeordninger som beskrevet i denne meddelelse til efterretning med det formål at:

¹⁸ Sag C-255/02.

- bidrage til en mere ensartet anvendelse af momsdirektivets artikel 11 og dermed forhindre negative konsekvenser for det indre marked og uoverensstemmelser med Fællesskabets momssystem
- vejlede medlemsstaterne i, hvordan de bedst indfører en momsgruppeordning i deres nationale lovgivning eller ændrer en sådan ordning.

Denne meddelelse påvirker ikke Kommissionens rolle som traktatens vogter, jf. traktatens artikel 211.