

Merværdiafgiftspligten

Dennis Ramsdahl Jensen

Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Merværdiafgiftspligten

This page intentionally left blank

Dennis Ramsdahl Jensen

Merværdiafgiftspligten



Jurist- og Økonomforbundets Forlag
2004

Merværdiafgiftspligten

1. udgave, 1. oplag

© 2004 by Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Alle rettigheder forbeholdes.
Mekanisk, fotografisk eller anden gengivelse eller
mangfoldiggørelse af denne bog eller dele heraf er
uden forlagets skriftlige samtykke ikke tilladt
ifølge gældende dansk lov om ophavsret.

Omslaget: Morten Højmark
Tryk: Holbæk Amts Bogtrykkeri
Indbinding: Damm's Forlagsbogbinderi, Randers
Printed in Denmark 2004
ISBN 87-574-1103-4

Jurist- og Økonomforbundets Forlag
Lyngbyvej 17
Postboks 2702
2100 København Ø

Telefon: 39 13 55 00
Telefax: 39 13 55 55
e-mail: forlag@djoef.dk
Homepage: www.djoef-forlag.dk

Forord

Denne bog er baseret på min ph.d.-afhandling, som blev indleveret til bedømmelse ved Handelshøjskolen i Århus, august 2003. Afhandlingen blev antaget til mundtligt forsvar den 25. november 2003, hvor jeg erhvervede ph.d.-graden. Bogen er alene revideret i et mindre omfang i forhold til den indleverede afhandling, men er søgt opdateret frem til og med december 2003.

Min vejleder lektor lic.jur Hans Henrik Edlund har gennem hele ph.d.-forløbet opmuntret mig samt givet mig kompetent og konstruktiv kritik. For dette skylder jeg ham stor tak. En tak skal også gå til mine øvrige kollegaer på Juridisk Institut, som har været villige til at diskutere problemstillinger af relevans for afhandlingen. I den forbindelse vil jeg særligt fremhæve Henrik Stensgaard, som har lagt øre til mange merværdiafgiftsretlige diskussioner. En særlig tak skal også lyde til professor Aage Michelsen, der altid er villig til at dele ud af sin store viden om skatteret. Jeg vil ligeledes takke professor Claes Norberg, professor Ben Terra, doktorand Oscar Henkow samt de øvrige forskere ved Universitetet i Lund for at have taget gæstfrit imod mig under mit ophold ved Institutionen för Handelsrätt i Lund. De gode sociale rammer var med til at gøre opholdet udbytterigt såvel fagligt som personligt. I forbindelse med korrekturlæsningen af afhandlingen har Mette Riis og Ella Ramsdahl Pedersen ydet en stor indsats, for hvilket jeg er dem taknemmelig.

Den største tak skal naturligvis gå til min hustru Inge Ramsdahl Jensen, som ved sin kærlige støtte og forståelse for de til tider lange arbejdsdage har gjort det muligt for mig at skrive denne bog, som tilegnes min datter Sofie Ramsdahl Jensen.

Århus, den 23. december 2003

This page intentionally left blank

Indholdsoversigt

DEL I INDLEDNING

KAPITEL 1 Afhandlingens emne, formål, afgrænsning og metode.....	3
KAPITEL 2 Merværdiafgiftssystemets udvikling.....	37
KAPITEL 3 Det fælles merværdiafgiftssystems “natur”	47

DEL II DEN AFGIFTSPLIGTIGE TRANSAKTION

KAPITEL 4 Det merværdiafgiftsretlige leverancebegreb.....	59
KAPITEL 5 Direkte sammenhæng mellem leverance og vederlag	111
KAPITEL 6 Opgørelsen af den faktiske modværdi	152
KAPITEL 7 Vederlagsfrie transaktioner.....	217
KAPITEL 8 Den afgiftspligtige person	270

DEL III TILSKUDSTRANSAKTIONER

KAPITEL 9 Tilskudsproblematikken	305
--	-----

DEL IV AFSLUTNING

KAPITEL 10 Sammenfatning	355
English Summary	372
Forkortelser.....	384
Litteraturfortegnelse	386
EF-domstolens domme	396
Nationale afgørelser, kendelser og domme	408
Stikordsregister.....	407

This page intentionally left blank

Indholdsfortegnelse

DEL I INDLEDNING

KAPITEL 1 Afhandlingens emne, formål, afgrænsning og metode	3
1.1. Indledning.....	3
1.2. Afhandlingens emne, afgrænsning og terminologi.....	4
1.2.1. Begreber og terminologi.....	8
1.3. Afhandlingens formål.....	11
1.4. Afhandlingens metode.....	12
1.5. Retskildespørgsmål på merværdiafgiftsrettens område.....	16
1.5.1. De retsanvendende myndigheder.....	16
1.5.2. EU-retskilder.....	19
1.5.2.1. Primær EU-ret.....	19
1.5.2.2. Sekundær EU-ret.....	20
1.5.2.3. EF-domstolens præjudicielle afgørelser.....	22
1.5.2.4. EU-rettens fortolkningsprincipper.....	24
1.5.3. Nationale retskilder.....	26
1.5.3.1. Nationale fortolkningsprincipper.....	29
1.5.4. Samspejlet mellem EU-ret og national ret.....	29
1.5.4.1. Konsekvensen af fejlagtig implementering eller praksis.....	33
1.6. Plan for fremstillingen.....	34
KAPITEL 2 Merværdiafgiftssystemets udvikling	37
2.1. Indledning.....	37
2.2. Det fælles merværdiafgiftssystem.....	38
2.3. Merværdiafgiften i Danmark.....	43
KAPITEL 3 Det fælles merværdiafgiftssystemets “natur”	47

DEL II DEN AFGIFTSPLIGTIGE TRANSAKTION

KAPITEL 4 Det merværdiafgiftsretlige leverancebegreb	59
4.1. Indledning.....	59
4.2. Levering af et gode.....	60
4.3. Levering af en tjenesteydelse.....	67
4.3.1. Undersøgelsen af om en “ydelse” giver anledning til forbrug.....	71
4.4. Sondringen mellem goder og tjenesteydelser.....	73
4.5. Ulovlige leverancer.....	74
4.6. Afgrænsningen af den enkelte leverance.....	81
4.6.1. Leverancens enhed.....	84
4.6.1.1. Fakturering af en samlet pris.....	88
4.6.2. Sekundær/accessorisk leverance.....	89
4.6.3. Leverancer gennemført i nær tilknytning til transaktioner omfattet af sjette direktivs art. 13, punkt A, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n).....	95
4.6.4. Hensynet til merværdiafgiftssystemets effektivitet.....	99
4.6.5. Systematik til brug for kvalifikationen af blandede transaktioner.....	103
4.7. Sammenfatning.....	107
KAPITEL 5 Direkte sammenhæng mellem leverance og vederlag	111
5.1. Indledning.....	111
5.2. Regelgrundlaget.....	112
5.2.1. Sjette direktivs artikel 11.....	113
5.3. Begrebet “modværdi”.....	117
5.3.1. Retsforhold vedrørende gensidig udveksling af leverance og modværdi... ..	119
5.3.1.1. Karakteren af retsforholdet mellem transaktionens parter.....	120
5.3.1.2. Korrelation mellem leverance og indtægt.....	126
5.3.1.2.1. Sammenslutningers leverancer til deres medlemmer.....	130
5.3.2. Den faktisk modtagne modværdi.....	132
5.3.2.1. En subjektiv værdi i modsætning til en værdi opgjort på baggrund af objektive kriterier.....	133
5.3.2.1.1. Fiksering af beskatningsgrundlaget ved samhandel mellem interesseforbundne parter.....	139
5.3.2.2. Den afgiftspligtige persons råderet over modværdien.....	142
5.3.2.3. En faktisk modværdi for den enkelte transaktion.....	145
5.4. Sammenfatning.....	148

KAPITEL 6 Opgørelsen af den faktiske modværdi	152
6.1. Indledning	152
6.2. Tidspunktet for opgørelsen af beskatningsgrundlaget	153
6.3. Rabat og bonus	157
6.4. Annullation, afbestilling, ophævelse, ikke eller kun delvis betaling eller afslag i prisen	162
6.5. Skatter, told, importafgifter m.v.	166
6.6. Biomkostninger/biindtægter	167
6.7. Udlægstransaktioner	174
6.8. Opgørelse af modværdien, når den består i andet end penge	178
6.8.1. Modværdi i form af goder eller tjenesteydelser (byttehandel)	179
6.8.2. Modværdi i form af alternative betalingsmidler	189
6.8.2.1. Møntkort, telekort, klippekort m.v.	190
6.8.2.2. Værdikuponer	191
6.9. Betaling via kreditkort og andre finansieringsordninger	197
6.10. Opgørelsen af modværdien for ”delvis afgiftspligtige transaktioner”	202
6.10.1. Salg af goder, hvor der ikke er opnået fuldt fradrag ved anskaffelsen	207
6.11. Sammenfatning	211
KAPITEL 7 Vederlagsfrie transaktioner	217
7.1. Indledning	217
7.2. Regelgrundlaget	218
7.3. Formålet med udtagningsbeskatning	221
7.4. Identifikation af en udtagningstransaktion	226
7.4.1. Udtagning eller afholdelse af driftsomkostning	226
7.4.2. Udtagning af tjenesteydelse eller arbejde udført i privat regi	228
7.5. Betingelserne for at bringe udtagningsbeskatning i anvendelse	230
7.5.1. Hensigten med udtagningen	231
7.5.1.1. Udtagning til private formål	231
7.5.1.2. Udtagning til formål, som er virksomheden uvedkommende	235
7.5.1.3. Udtagning til virksomheden vedkommende formål	238
7.5.1.3.1 Udtagning til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi og vareprøver	243
7.5.2. Ret til fuldt eller delvist fradrag for merværdiafgift i forbindelse med erhvervelsen eller fremstillingen af den vederlagsfrie leverance	245
7.5.2.1. Ret til delvist fradrag	247
7.5.2.1.1. Udgifter til vedligeholdelse og drift af godet	248

7.5.2.1.2. Sammensatte goder.....	251
7.6. Opgørelse af beskatningsgrundlaget.....	257
7.6.1. Beskatningsgrundlaget ved vederlagsfri overdragelse af et gode	257
7.6.2. Beskatningsgrundlaget ved en vederlagsfri levering af en tjenesteydelse .	260
7.7. Udtagningsbeskatning som alternativ til beskatning af den faktiske modværdi	262
7.8. Sammenfatning.....	265
KAPITEL 8 Den afgiftspligtige person	270
8.1. Indledning.....	270
8.2. Selvstændig virksomhed.....	273
8.3. Økonomisk virksomhed.....	274
8.3.1. Rette sig mod gennemførelse af leveringer mod vederlag	275
8.3.2. Aktivitetens formål og resultat	279
8.4. Handle i egenskab af afgiftspligtig person	290
8.4.1. Afsmitning fra den øvrige økonomiske virksomhed	294
8.4.2. Vederlag under sædvanlig salgspris	297
8.5. Sammenfatning.....	301
DEL III TILSKUDSTRANSAKTIONER	
KAPITEL 9 Tilskudsproblematikken	305
9.1. Indledning.....	308
9.2. Regelgrundlaget og begrebet “tilskud”	312
9.3. Tilskud ”direkte forbundet med transaktionernes pris”.....	315
9.3.1. Udvidelse af det merværdiafgiftsretlige beskatningsgrundlag	316
9.3.2. Indskrænkning af det merværdiafgiftsretlige beskatningsgrundlag	319
9.3.3. Præcisering af det merværdiafgiftsretlige beskatningsgrundlag	322
9.4. Den betingede sammenhæng mellem leverance og tilskud.....	325
9.5. Give anledning til forbrug	332
9.5.1. Tilskud ydet i almenhedens interesse	336
9.5.1.1. Levering af goder mod tilskud.....	340
9.5.1.2. Levering af tjenesteydelser mod tilskud.....	340
9.5.1.2.1. Give anledning til forbrug hos tredjemand.....	341
9.5.1.2.2. Give anledning til forbrug hos tilskudsgiver	343
9.6. Tilskud og fradragsret.....	350
9.7. Sammenfatning.....	351