

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 10349 af 23/06/2015 (Gældende)

Bindende svar - Moms - forudbetaling og restbetaling - periodisering og fritagelse ved EU-handel og udførsel - dokumentationskrav

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 13-0192157

Bindende svar - Moms - forudbetaling og restbetaling - periodisering og fritagelse ved EU-handel og udførsel - dokumentationskrav

Skatterådet bekræfter, at spørger ikke skal betale moms af forudbetalinger for leverancer til selskaber i et EU-land og et tredjeland. Skatterådet afviser at besvare, om det kan anses for dokumenteret, at varerne er transporteret til EU-landet henholdsvis tredjelandet. SKAT udtaler vejledende, at det kan anses for dokumenteret, at varerne er transporteret til EU-landet, når et dansk selskab i samme koncern som de to selskaber varetager transporten til EU-landet og løbende kvitterer for, at varerne er indleveret til det danske selskab henholdsvis ankommet til EU-landet. Endeligt udtaler SKAT, at varerne kan anses for udført til tredjelandet for spørgers regning, uanset at varerne forsendes i en container, der deles med det danske selskab og evt. andre leverandører.

Spørgsmål

1. Kan spørger udstede faktura uden moms til A EU-land ved opkrævning af en forudbetaling på 30 % af ordre summen, når køber selv står for udførslen?
2. Kan spørger udstede faktura uden moms til A DK ved opkrævning af en forudbetaling på 30 % af ordresummen for varer, som er speciallavet til A tredjeland og som skal udføres til tredjelandet?
3. I tilfælde af, at spørgsmål 2 besvares med et nej, ønskes det bekræftet, at spørger kan udstede faktura uden moms direkte til A tredjeland ved opkrævning af en forudbetaling på 30 % af ordresummen for varer, som skal udføres til tredjelandet?
4. Kan spørger udstede faktura uden moms til A EU-land, når faktura udstedes ved indlevering af varerne hos A DK, som sørger for transporten til A EU-land.
5. Har det betydning for besvarelse af spørgsmål 4, om varerne står på lager hos A DK i en periode, inden varerne sendes til EU-landet?
6. Såfremt spørgsmål 4 besvares med et NEJ, bedes Skatterådet bekræfte, at spørger kan udstede faktura uden moms, når denne først udstedes efter, at spørger modtager erklæring på, at varerne har forladt Danmark?
7. Kan spørger udstede faktura uden moms ved levering af varer, som er specielt fremstillet til A tredjeland, når faktura udstedes til A DK, og varerne sendes sammen med andre varer fra A, men A får lavet en separat udførselsangivelse i spørgers navn på leverancen fra spørger?
8. Kan spørger udstede faktura uden moms ved levering af varer, som er specielt fremstillet til A tredjeland, når faktura udstedes til A tredjeland, og A DK varetager udførslen?
9. Har det betydning for besvarelsen af spørgsmål 7 og 8, om varerne står på lager hos A DK i en periode, inden varerne sendes til tredjelandet?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Bortfalder
4. Afvises
5. Afvises
6. Afvises
7. Afvises
8. Afvises
9. Afvises

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er en værktøjsfabrik. Virksomheden har bl.a. specialiseret sig indenfor emnekonstruktion, fremstilling af prototyper- og forme, samt udarbejdelse af sprøjtestøbeværktøjer.

(...)

Nogle af virksomhedens største kunder er A EU-land og A tredjeland. Der er tale om produktion af teknisk værktøj, som speciallaves til de konkrete fabrikker, og som derfor ikke har karakter af en almindelig og let omsættelig handelsvare.

Ved salg af varer til A EU-land udstedes der faktura til A EU-land med angivelse af det gyldige, momsnummer i EU-landet.

Salg af varer til A tredjeland faktureres til A DK, som herefter selv forstår viderefakturering til A tredjeland.

I 2012 havde spørger ... leverancer til A EU-land og A tredjeland. Det tager ca. 6 måneder at ekspedere en ordre, og spørger opkræver, som standard, 30 % af ordresummen i forbindelse med indgåelse af en ordrekontrakt. Der sker ingen overdragelse af varer i denne forbindelse, idet fremstilling af varen først påbegyndes efter indbetaling af de 30 %.

De resterende 70 % af ordresummen betales ved levering af ordren.

Spørger har hidtil faktureret uden moms ved levering af varen. Når varerne er kommet frem til A EU-land har spørger modtaget en bekræftelse fra selskabet på, at varerne er modtaget i det pågældende EU-land, idet A selv varetager transporten.

Ved fremstilling af varer til A tredjeland har spørger faktureret uden moms, når spørger selv har forstået forsendelsen af varerne til A tredjeland.

I de situationer, hvor A DK har stået for udførslen, har spørger faktureret med tillæg af moms.

A DK sender dagligt mange forsendelser, hvilket giver A-koncernen mere gunstige priser end spørger kan forhandle sig frem til. Derfor er det mest rentabelt for A-koncernen, at leverancer fra spørger bliver sendt sammen med andre varer til A-fabrikkerne.

I praksis vil spørgers leverancer blive samlet hos A DK, og varerne vil herefter forlade Danmark.

Til sikkerhed for, at alle varer forlader DK/EU, aftales det mellem spørger og A DK, at A DK, ved kvittering for de indleverede varer, indestår for, at disse skal forlade landet. Det aftales endvidere, at A DK, i forbindelse med de faktiske forsendelser til tredjelandet fremsender en kopi af udførselsdokumentet til spørger. Ved levering af varer til A EU-land modtager spørger løbende kvittering for hvilke varer der er modtaget i EU-landet.

I forbindelse med udførsel af de fremstillede varer til tredjelandet bliver leverancerne sendt sammen med andre varer til A tredjeland, men der laves en separat udførselsangivelse i spørgers navn på udførsel af varerne fra spørger. Spørger afholder omkostninger til speditøren i forbindelse med forsendelsen.

Baggrunden for at pakke containeren hos A DK er at reducere fragtomkostningerne, således at der kan fyldes en container inden varerne bliver sendt af sted, og således at senere omladning af containeren ikke bliver nødvendig. Spørger er geografisk placeret tæt på A DK, hvorfor det er praktisk at pakke containeren hos A DK, således at man kan undgå omladning af varerne hos speditøren. Hvis en container alene skal indeholde spørgers leverancer, vil fragtomkostningerne blive væsentligt forøget. Det er således hensigtsmæssigt, at dele en container med andre leverandører, som skal sende varer til A tredjeland.

Da spørger har sikkerhed for, at alle varer, som indleveres hos A DK forlader Danmark, ønsker spørger at fortsætte med at udstede faktura uden moms, både for så vidt angår fakturering af forudbetaling og betaling ved levering af ordrene. Såfremt spørger fremover skal opkræve moms af aconto betalinger samt ved levering af varer, og derefter udstede kreditnotaer på de oprindelige fakturaer og udstede nye fakturaer uden moms ved modtagelse af dokumentationen for at varerne er modtaget i henholdsvis EU-landet og tredjelandet, vil dette administrativt blive et fordyrende led, idet SKATs nye styresignal SKM2013. 197 reelt vil medføre, at virksomhedens administration af de pågældende leverancer tredobles.

I forbindelse med SKATs Styresignal SKM2013. 197. SKAT omkring skærpede dokumentationskrav ved afhentningskøb i forbindelse med EU-handel, ønsker spørger klarhed over de fremtidige muligheder for udstedelse af faktura uden moms.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Afvisning af besvarelse af spm. 4-9

Vi har ingen bemærkninger til den fremsendte sagsfremstilling, idet vi bemærker, at SKATs oprindelige indstilling er bibeholdt som en vejledende udtalelse.

Besvarelsen af spørgsmålene

Momslovens § 4, stk. 1 definerer hvilke leverancer, der skal anses for varer. "§ 4 Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering."

Momslovens § 16 Leveringsstedet for ydelser er her i landet, når ydelsen leveres til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, og som har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed her i landet eller har et fast forretningssted her i landet, hvortil ydelsen leveres, eller i mangel heraf har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted her i landet, og ydelsen leveres hertil, jf. dog stk. 2 og 3 og § 18, § 19, stk. 1, § 21, § 21 a og § 21 b.

Momslovens § 34, stk. 1, nr. 1 fritager følgende leverancer:

"Levering af varer, der af virksomheden eller erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til et andet EU-land, når erhververen er registreret i et andet EU-land efter regler svarende til §§ 47, 49-50a, 51a..."

Momslovens § 34, stk. 1, nr. 5 fritager følgende leverancer:

"Levering af varer, der af virksomheden eller af en køber, som ikke er etableret her i landet, eller for disses regning udføres til steder udenfor EU..."

Momslovens § 24

"Ved levering af varer, der er omfattet af § 34, stk. 1, nr. 1-4, anses leveringstidspunktet for at være den 15. i den måned, der følger efter den måned, i hvilken leveringen finder sted. Er der udstedt faktura inden denne dato, anses faktureringstidspunktet dog som leveringstidspunkt".

Momslovens § 25

"Afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor varen erhverves. Erhvervelsestidspunktet anses for at være den 15. i den måned, der følger efter den måned, i hvilken leveringen finder sted. Er der udstedt en faktura inden denne dato, anses faktureringstidspunktet dog som erhvervelsestidspunktet.

Spm. 1:

Ved indgåelse af kontrakt om levering af varer til A EU-land, opkræves en betaling på 30 % af kontraktsummen. Forudbetalingen opkræves ca. 6 mdr. før selve vareleverancen finder sted. Forudbetalingen er til dækning af udgifter til opstart af fremstillingen af værktøjerne. Hvis ordren efterfølgende bliver annulleret, vil der ikke ske tilbagebetaling af forudbetalingen.

Forudbetalingen giver ikke A EU-land rettigheder eller ejerskab over konkrete varer, hvorfor forudbetalingen efter vores vurdering skal anses for betaling af en ydelse, jf. momslovens § 4.

Da a'conto betalingen efter momslovens definition skal anses for en ydelse, vil der være omvendt betalingspligt ved faktureringen jf. momslovens § 16, idet aftageren af ydelsen er etableret udenfor Danmark.

Spørgsmål 1 skal derfor besvares med et "JA"

Såfremt SKAT ikke er enig i, at forudbetalingen skal anses for levering af en ydelse, vil leverancen være omfattet af momslovens § 24 og 25. I kraft af, at varen, når denne er fremstillet, skal forsendes til A EU-land, vil der være adgang til at fakturere uden moms, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 1.

I henhold til momslovens § 34, stk.1, nr. 1 er der ingen krav om, at varen skal forsendes inden fakturaen udstedes for at der kan faktureres uden moms. Det afgørende for den momsmæssige behandling er, at varen skal sendes til et andet EU-land.

Spørgsmål 1 skal derfor besvares med et "JA" uagtet, at forudbetalingen skal anses for levering af en vare.

Spm 2:

Ved indgåelse af kontrakt om levering af varer til A tredjeland, opkræves en betaling på 30 % af kontraktsummen. Forudbetalingen opkræves ca. 6 mdr. før selve vareleverancen finder sted. Fakturaen udstedes til A DK.

Forudbetalingen giver ikke A rettigheder eller ejerskab over konkrete varer, hvorfor forudbetalingen efter vores vurdering skal anses for betaling af en ydelse, jf. momslovens § 4.

Da a'conto betalingen efter momslovens definition skal anses for en ydelse, vil leveringsstedet anses for at være Danmark jf. momslovens § 16, idet fakturaen udstedes til A DK.

Spørgsmål 2 skal derfor besvares med et "NEJ"

Såfremt SKAT ikke er enig i, at forudbetalingen skal anses for levering af en ydelse, vil leverancen være omfattet af momslovens § 34, stk.1, nr. 5. I kraft af, at varen, når denne er fremstillet, skal forsendes til A tredjeland, vil der være adgang til at fakturere uden moms, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 5, når spørger forestår udførslen.

I henhold til momslovens § 34, stk.1, nr. 5 er der ingen krav om, at varen skal forsendes inden fakturaen udstedes for at der kan faktureres uden moms. Det afgørende for den momsmæssige behandling er, at varerne udføres til et sted udenfor EU for spørgers regning jf. TfS1997,870.

Spørgsmål 2 skal derfor besvares med et "JA" såfremt forudbetalingen skal anses for levering af en vare og spørger står for udførslen.

Spm 3:

Såfremt spørgsmål 2 besvares med et "NEJ" ønsker spørger en afklaring af, om der kan udstedes faktura uden moms på 30% af kontraktsummen, hvis kontrakten bliver indgået direkte med A tredjeland og aconto faktureringen i stedet udstedes til A tredjeland.

Såfremt SKAT er enig i, at forudbetalingen i henhold til momslovens § 4 skal anses for at være levering af en ydelse, idet A ikke opnår rettigheder eller ejerskab over konkrete varer, vil leverancen være omfattet af momslovens § 16.

Da a'conto betalingen efter momslovens definition skal anses for en ydelse, vil der være omvendt betalingspligt ved faktureringen jf. momslovens § 16, idet aftageren af ydelsen er etableret udenfor Danmark.

Spørgsmål 3 skal derfor besvares med et "JA"

Såfremt SKAT ikke er enig i, at forudbetalingen skal anses for levering af en ydelse, vil leverancen være omfattet af momslovens § 34, stk.1, nr. 5. I kraft af, at varen, når denne er fremstillet, skal forsendes til A tredjeland, vil der være adgang til at fakturere uden moms, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 5.

I henhold til momslovens § 34, stk.1, nr. 5 kan der faktureres uden moms ved følgende leverancer:

1. Levering af varer, der af virksomheden eller for virksomhedens regning udføres til steder uden for EU. Købers status er her uden betydning
1. Levering af varer, der af køberen eller for køberens regning udføres til steder udenfor EU, når køberen ikke er momsregistreret i Danmark.

Såfremt kontrakten bliver indgået med A tredjeland, vil det være underordnet for den momsmæssige behandling, om udførslen sker for spørgers eller A tredjelands regning.

Spørgsmål 3 skal derfor besvares med et "JA" uagtet, at forudbetalingen skal anses for levering af en vare.

Spm. 4

Salg af varer til virksomheder i andre lande er fritaget for moms i henhold til momslovens § 34, stk. 1, nr. 1. Fritagelsen er betinget af, at køber er en momsregistreret afgiftspligtig person i et andet EU-land og at varerne forlader Danmark.

Som beskrevet under de faktiske forhold, indleveres varer til A EU-land hos A DK, som indestår for, at varerne forsendes/transporteres til EU-landet. Udgifter til fragten afholdes af A EU-land og A DK agerer i denne situation som transportør på vegne af køber.

I situationer, hvor køber eller tredjemand for købers regning står for transporten ud af landet, har SKAT i styresignalet SKM2013. 197. SKAT meldt ud, at kravene til minimumsdokumentation for forsendelse/transport ud af landet skærpes pr. 1. august 2013.

I situationer, hvor faktura udstedes før der foreligger dokumentation på, at varerne har forladt landet, er det SKATs opfattelse, at faktura skal udstedes med dansk moms.

Styresignalet bundet i en uhensigtsmæssig benyttelse af reglerne om momsfritagelse for EU-leverancer i forbindelse med afhentningskøb af visse let omsættelige varer.

Spørgers varesortiment kan efter vores vurdering ikke anses for let omsættelige varer, da der er tale om specialfremstillede værktøjer til brug for industrimaskiner hos virksomheder, som producerer varer. Varerne afsættes således til fremstillingsvirksomheder, der har adgang til momsfradrag. Der vil ikke være

risiko for, at varerne afsættes i Danmark eller udlandet uden afregning af moms til virksomheder eller privatpersoner, som ikke har adgang til momsfradrag.

Styresignalet som er offentliggjort under SKM2013. 197 er efter vores opfattelse alene baseret på levering af let omsættelige varer, hvorfor spørger ikke bliver omfattet af de skærpede krav, som træder i kraft 1. august 2013.

Såfremt SKAT pålægger virksomheder at opkræve moms af leverancer til virksomheder, som reelt kan modtage varer uden moms jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, vil dette efter vores vurdering være i strid med EU-traktatens bestemmelser om varer og ydelsers frie bevægelighed over EU's landegrænser. Når der ikke er tale om let omsættelige varer, er der ingen risiko for misbrug, hvorfor de skærpede krav ikke kan finde anvendelse ved de omhandlende leverancer.

Det er vores opfattelse, at kravet om udstedelse af faktura med moms i en situation, hvor der ikke er tale om let omsættelige varer, går langt ud over de foranstaltninger, som er nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af moms og undgå svig.

Dette underbygges flere gange af praksis fra EU-domstolen, herunder præmisserne 45 og 46 i sag C-587/10;

"den omstændighed, at retten til momsfritagelse af en levering inden for Fællesskabet i det væsentlige gøres betinget af overholdelsen af formelle krav uden hensyntagen til de materielle betingelser, og navnlig uden efterprøvelse af, om disse materielle betingelser er opfyldt, går således ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften (jf. Collée-dommen, præmis 29).

Det følger nemlig af princippet om afgiftsmæssig neutralitet, at der skal indrømmes momsfritagelse, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige personer ikke har opfyldt visse formelle betingelser, og et modsat resultat kan kun antages, såfremt tilsidesættelsen af sådanne formelle betingelser har gjort det udelukket at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt (jf. Collée-dommen, præmis 31), forudsat dog at leverandøren af goderne ikke forsætligt har medvirket til afgiftssvig, der har bragt det fælles momssystemets hensigtsmæssige virkemåde i fare. I sidstnævnte tilfælde har Domstolen således fastslået, at princippet om afgiftsneutralitet ikke gyldigt kan påberåbes af denne person (jf. R-dommen, præmis 54)".

Ved levering af varer til A EU-land indleveres varerne hos A DK, som har forpligtet sig til at forsende/transportere disse til A EU-land. Der består således en fast aftale omkring håndtering af transport ud af landet, ligesom spørger fast vil modtage erklæring og dokumentation på denne transport.

Ved salg af ikke omsættelige varer vil det være tilstrækkeligt, at spørger efterfølgende modtager kvittering fra køberen i et andet EU-land om, at de har modtaget varerne. SKAT kan ikke stille krav om, at spørger skal afregne moms af leverancerne indtil den pågældende dokumentation foreligger.

I henhold til momslovens er der ingen krav til, hvor lang tid, der må gå inden køber faktisk udfører varerne af Danmark. Det er således vores opfattelse, at der ikke er krav om, at varerne udføres straks efter faktureringen. A vil have adgang til at samle flere varer sammen og således foretage en samlet forsendelse til EU-landet.

Baseret på de faktiske forhold i sagen, praksis fra EU-domstolen og de generelle retsprincipper, som alle medlemslande er pålagt omkring proportionalitet, henstiller vi derfor til, at spørgsmål 4 besvares med "JA" og spørgsmål 5 med et "NEJ"

Spm. 6:

I de tilfælde, hvor spørger først udsteder faktura efter modtagelse af erklæring fra A DK på, at varerne har forladt landet, er det vores vurdering, at spørger kan udstede faktura uden moms til A EU-land.

Da spørgers varesortiment ikke kan anses for let omsættelige varer, vil der ikke være krav om, at A eller en anden sammenlignelig produktionsvirksomhed skal fremsende oplysninger til spørger om hvilket transportmiddel, herunder registreringsnummer og transportmiddel, som varerne er blevet sendt af sted med jf. SKM2013. 197.

Det må anses for tilstrækkeligt, at spørger modtager oplysninger, at varen er blevet sendt af sted fra Danmark og køber har modtaget varen på en navngiven adresse.

Vi henstiller derfor til, at spørgsmål 6 besvares med et "JA".

Spm. 7

Spørger har indgået kontrakt med A DK omkring fremstilling og levering af varer til A tredjeland. De fremstillede varer skal derfor udføres til tredjelandet. Leverancerne bliver sendt sammen med andre varer til A tredjeland, men der laves en separat udførselsangivelse i spørgers navn på udførsel af varerne fra spørger.

I henhold til TfS1997,870 har SKAT meddelt, at der kan ske fakturering uden moms i henhold til momslovens § 34, stk. 1, nr. 5, når en dansk virksomhed eller for dennes regning udfører varer til steder uden for EU, uanset om varerne sælges eller faktureres til udenlandske eller danske kunder.

Når der laves separat udførselsangivelse i spørgers navn for de varer, som spørger fakturerer A DK, vil der efter vores vurdering ikke være krav om, at de pågældende varer skal faktureres med moms, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 5.

Der skal alene opkræves dansk moms i tilfælde af, at A DK selv står for udførslen af varerne og varerne dermed udføres i A DKs navn.

Der er efter vores opfattelse alene mulighed for, at indsætte spørger på udførselsangivelsen, når spørger forestår transporten.

Det, at flere leverandører, herunder spørger og A DK, deler en container, kan efter vores vurdering ikke føre til, at udførslen ikke sker på spørgers foranstaltning. Det er normalt, at flere leverandører indgår aftale om at fylde en container med henblik på at reducere fragtomkostningerne.

I henhold til Den Juridiske Vejledning afsnit D. A. 10.1.2.2. fremgår det, at hvis køber er etableret her i landet, er leverancen kun fritaget for moms, hvis sælger forestår udførsel af varen til steder udenfor EU. Der er ingen krav til, hvordan sælger skal forestå udførslen af varerne.

Det er således vores vurdering, at spørger gerne må indgå aftale med A DK eller andre leverandører om, at dele en container, når blot spørger afholder omkostningen til speditøren for sin andel af udførslen.

Vi henstiller derfor til, at spørgsmål 7 besvares med et JA.

Spm. 8

Såfremt spørger indgår kontrakt omkring fremstilling af specialværktøjer direkte med A tredjeland ønskes det afklaret om spørger kan udstede faktura uden moms til A tredjeland, såfremt A DK varetager udførslen.

I henhold til SKATs meddelelse offentliggjort i TfS1997,870 fremgår det, at der kan ske fakturering uden moms i henhold til momslovens § 34, stk. 1, nr. 5, når en dansk virksomhed eller for dennes regning udfører varer til steder uden for EU, uanset om varerne sælges eller faktureres til udenlandske eller danske kunder.

Tilsvarende kan der faktureres uden moms, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 5, når en køber, som ikke er registreret her i landet, eller for dennes regning udfører varerne til steder udenfor EU.

Hvis spørger indgår kontrakten med A tredjeland, vil der således ikke være hjemmel til at opkræve moms af leverancen uagtet om det er for sælgers eller købers regning, at varerne bliver udført.

Der henstilles til, at spørgsmålet 8 besvares med et "JA".

Spm. 9

I henhold til momslovens § 34, stk. 1, nr. 5 er levering af varer fritaget for moms, når varerne af virksomheden eller af køber, som ikke er etableret her i landet, føres ud af EU. I henhold til bestemmelsen er det alene salg til rejsende, der skal være udført af Danmark inden udgangen af tredje måned efter levering. Modsætningsvis er der således ingen krav til, hvor lang tid, der må gå inden køber faktisk udfører varerne af Danmark ved levering af varer til virksomheder. Det er således vores opfattelse, at der ikke er krav om, at varerne udføres straks efter faktureringen. A vil have adgang til at samle flere varer sammen og således foretage en samlet forsendelse til tredjelandet.

Baseret på de faktiske forhold i sagen, praksis fra EU-domstolen og de generelle retsprincipper, som alle medlemslande er pålagt omkring proportionalitet, henstiller vi derfor til, at spørgsmål 9 besvares med et "NEJ"

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1-3

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørger kan udstede faktura uden moms til A EU-land ved opkrævning af en forudbetaling på 30 % af ordre summen, når køber selv står for udførslen.

Spørgsmål 2

Det ønsket endvidere bekræftet, at spørger kan udstede faktura uden moms til A DK ved opkrævning af en forudbetaling på 30 % af ordresummen for varer, som er speciallavet til A tredjeland og som skal udføres til tredjelandet.

Spørgsmål 3

I tilfælde af, at spørgsmål 2 besvares med et nej, ønskes det endeligt bekræftet, at spørger kan udstede faktura uden moms direkte til A tredjeland ved opkrævning af en forudbetaling på 30 % af ordresummen for varer, som skal udføres til tredjelandet.

Lovgrundlag

Momsloven

"§ 23. Afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor leveringen af varen eller ydelsen finder sted (leveringstidspunktet).

Stk. 2. (...)

Stk. 3. Finder betaling helt eller delvis sted, inden levering finder sted, eller inden faktura udstedes, anses betalingstidspunktet som leveringstidspunkt.

Stk. 4. (...)

§ 24. Ved levering af varer, der er omfattet af § 34, stk. 1, nr. 1-4, anses leveringstidspunktet for at være den 15. i den måned, der følger efter den måned, i hvilken leveringen finder sted. Er der udstedt en faktura inden denne dato, anses faktureringstidspunktet dog som leveringstidspunkt.

Stk. 2. Ved løbende levering af varer, der er nævnt i stk. 1, og hvor leverancen strækker sig over mere end 1 måned, anses leveringen for at finde sted hver den sidste dag i måneden, så længe leverancen af varerne ikke er afsluttet."

Momssystemdirektivet (Direktiv 2006/112/EF)

"AFSNIT VI

AFGIFTSPLIGTENS INDTRÆDEN OG AFGIFTENS FORFALD

KAPITEL 1

Almindelige bestemmelser

Artikel 62

I dette direktiv forstås ved

1) »afgiftspligtens indtræden«: den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt

2) »afgiftens forfald«: det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen.

KAPITEL 2

Levering af varer og ydelser

Artikel 63

Afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.

Artikel 64

1 (...)

2. Løbende leverancer af varer, der strækker sig over mere end en kalendermåned, og som på de i artikel 138 fastsatte betingelser forsendes eller transporteres til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af de pågældende varer påbegyndes, og leveres uden moms eller overføres uden moms til en anden medlemsstat af en afgiftspligtig person til brug for hans virksomhed, anses for at finde sted ved udgangen af hver kalendermåned, så længe leverancerne ikke er afsluttet.

(...)

Artikel 65

Såfremt der betales afdrag, inden leveringen af varerne eller ydelserne finder sted, forfalder afgiften for det modtagne beløb på det tidspunkt, hvor afdraget indgår.

Artikel 67

Når varer, der forsendes eller transporteres til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af varerne påbegyndes, leveres uden moms på de i artikel 138 fastsatte betingelser, eller når varer på samme betingelser overføres uden moms til en anden medlemsstat af en afgiftspligtig person til brug for hans virksomhed, forfalder momsen ved udstedelsen af fakturaen, eller, hvis der ikke er udstedt en faktura inden denne dato, ved udløbet af den i artikel 222, stk. 1, omhandlede frist.

Artikel 64, stk. 1, artikel 64, stk. 2, tredje afsnit, og artikel 65 finder ikke anvendelse på de leveringer og overførsler, der er omhandlet i stk. 1."

Praksis

C-419/02, BUPA Hospitals Ltd

For at momsen kan forfalde ved forudbetaling, er det nødvendigt, at alle relevante enkeltheder vedrørende den omstændighed, der udløser momspligtens indtræden, dvs. den fremtidige levering eller den fremtidige ydelse, allerede er kendt på det tidspunkt, hvor forudbetalingen foretages. Særligt skal varerne eller ydelserne være specifikt angivet på det tidspunkt, hvor forudbetalingen foretages.

C-270/09, MacDonald Resorts Ltd

For at momsen kan forfalde ved forudbetaling, er det nødvendigt, at alle relevante enkeltheder vedrørende den omstændighed, der udløser momspligtens indtræden, dvs. den fremtidige levering eller den fremtidige ydelse, allerede er kendt på det tidspunkt, hvor forudbetalingen foretages. Det skal derfor være muligt at bestemme, hvilken momsordning der finder anvendelse på transaktionen alt efter den leverede ydelses karakter. Leveringsstedet skal derfor være kendt.

C-520/10, Lebara Ltd

For at momsen kan forfalde ved forudbetaling, er det nødvendigt, at alle relevante enkeltheder vedrørende den omstændighed, der udløser momspligtens indtræden, dvs. den fremtidige levering eller den fremtidige ydelse, allerede er kendt på det tidspunkt, hvor forudbetalingen foretages. Ydelsernes art og antal skal være fastsat på forhånd, og ydelserne skal kun være underlagt en enkelt afgiftssats.

Begrundelse

SKAT skal indledningsvis bemærke, at momslovens begreb "afgiftspligtens indtræden" svarer til begrebet "afgiftens forfald" i Rådets Direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter Moms-systemdirektivet), jf. definitionen på "afgiftens forfald" i direktivets artikel 62.

Efter EU-domstolens praksis er det en betingelse for, at momsen kan forfalde ved forudbetaling, at alle relevante enkeltheder vedrørende den omstændighed, der udløser momspligtens indtræden, dvs. den fremtidige levering eller den fremtidige ydelse, allerede er kendt på det tidspunkt, hvor forudbetalingen foretages. Særligt skal varerne eller ydelserne være specifikt angivet på det tidspunkt, hvor forudbetalingen foretages. Det skal derfor også være muligt at bestemme, hvilken momsordning der finder anvendelse på transaktionen alt efter den leverede ydelses karakter. Leveringsstedet skal derfor være kendt. Ligesom varen eller ydelsen kun skal være underlagt en enkelt afgiftssats.

SKAT finder derfor, at det også er en betingelse for, at momsen kan forfalde ved modtagelsen af forudbetalingen, at det på tidspunktet for forudbetalingen er muligt at afgøre, om den senere levering af varen eller ydelsen vil være berettiget til fritagelse efter momslovens § 34 eller ej.

Da det imidlertid først kan afklares, om levering af varen eller ydelsen vil være berettiget til fritagelse efter momslovens § 34, når denne levering rent faktisk senere har fundet sted, finder SKAT, at momslovens § 23, stk. 3, om, at tidspunktet for forudbetalingen anses for leveringstidspunkt for en ideel andel af leverancen, ikke finder anvendelse i situationerne i spørgers spørgsmål 1 og 2.

For så vidt angår situationen i spørgsmål 1, så kan det ikke ved modtagelsen af forudbetalingen vides, om lovens § 23, stk. 3, eller lovens § 24 vil finde anvendelse. Så allerede af denne grund, kan § 23, stk. 3, ikke finde anvendelse i situationen i spørgers spørgsmål 1.

For så vidt angår situationen i spørgsmål 2, forudsætter SKAT, at spørger selv står for udførslen. Se i denne forbindelse SKATS vejledende udtalelse vedrørende spørgsmål 7 og 8.

Efter SKATs opfattelse er det herefter overflødigt at besvare spørgers spørgsmål 3.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Bortfalder".

Spørgsmål 4-9

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at spørger kan udstede faktura uden moms til A EU-land, når faktura udstedes ved indlevering af varerne hos A DK, som sørger for transporten til A EU-land.

Spørgsmål 5

Det ønskes endvidere bekræftet, at det har betydning for besvarelse af spørgsmål 4, at varerne står på lager hos A DK i en periode, inden varerne sendes til EU-landet.

Spørgsmål 6

Endeligt ønskes det bekræftet, hvis spørgsmål 4 besvares med et NEJ, at spørger kan udstede faktura uden moms, når denne først udstedes efter, at spørger modtager erklæring på, at varerne har forladt Danmark.

Spørgsmål 7

Det ønskes bekræftet, at spørger kan udstede faktura uden moms ved levering af varer, som er specielt fremstillet til A tredjeland, når faktura udstedes til A DK, og varerne sendes sammen med andre varer fra A, men A får lavet en separat udførselsangivelse i spørgers navn på leverancen fra spørger.

Spørgsmål 8

Det ønskes endvidere bekræftet, at spørger kan udstede faktura uden moms ved levering af varer, som er specielt fremstillet til A tredjeland, når faktura udstedes til A tredjeland, og A DK varetager udførslen.

Spørgsmål 9

Det ønskes endvidere bekræftet, om det har betydning for besvarelse af spørgsmål 7 og 8, at varerne står på lager hos A DK i en periode, inden varerne sendes til tredjelandet.

Lovgrundlag

Skatteforvaltningsloven

"§ 21. Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3. Det kan være om en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

Stk. 2..."

Momsloven

"§ 34. Følgende leverancer af varer og ydelser er fritaget for afgift:

1) Levering af varer, der af virksomheden eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til et andet EU-land, når erhververen er registreret i et andet EU-land efter regler svarende til §§ 47, 49-50 a, 51 eller 51 a. Fritagelsen omfatter dog ikke levering af varer, der afgiftsberigtiges efter reglerne i kapitel 17.

2) (...)

5) Levering af varer, der af virksomheden eller af en køber, som ikke er etableret her i landet, eller for disses regning udføres til steder uden for EU. (...)."

Momssystemdirektivet

"Artikel 138

1. Medlemsstaterne fritager levering af varer, der af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for medlemsstaternes respektive område, men inden for Fællesskabet, til en anden afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af varerne påbegyndes.

2. (...)

Artikel 146

1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

a) levering af varer, som af sælgeren eller for hans regning forsendes eller transporteres til steder uden for Fællesskabet

b) levering af varer, som af en kunde, der ikke er etableret på medlemsstaternes respektive område, eller for hans regning forsendes eller transporteres til steder uden for Fællesskabet, med undtagelse af varer, der transporteres af kunden selv, og som er bestemt som udstyr, brændstof eller forsyninger, herunder proviant, til lystfartøjer og sportsfly eller til ethvert andet transportmiddel til privat brug"

Praksis

Afgørelser:

C-409/04, Teleos m.fl.

Begrebet "forsendes" i Momssystemdirektivets artikel 138, stk. 1, betyder, at momsfrigtagelsen for levering inden for EU først kan anvendes, når retten til som ejer at råde over varen er overdraget til erhververen, og når sælgeren har godtgjort, at varen er blevet forsendt eller transporteret til et andet EU-land, og at varen - efter denne forsendelse eller transport - fysisk har forladt det første EU-lands område.

En sælger, der handler i god tro, må ikke nægtes momsfrigtagelse i forbindelse med leveringer inden for EU. En sælger i god tro skal derfor ikke kunne nægtes momsfrigtagelse, når erhververen har fremlagt falske beviser for, at varerne er udført af sælgerens EU-land og ind i erhververens EU-land. Det er dog en betingelse, at sælgeren har gjort alt, hvad der stod i hans magt for at sikre en korrekt anvendelse af bestemmelserne om moms.

C-563/12, BDV Hungary Trading Kft.

Der er sket udførsel af en vare, og fritagelsen for udførsel af varer kan bringes i anvendelse, når retten til som ejer at råde over varen er overdraget køberen, og når leverandøren har godtgjort, at varen er blevet forsendt eller transporteret ud af EU, og når varen efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt EU.

Det er i princippet tilladt medlemsstaterne at fastsætte en rimelig frist for udførsel som tager hensyn til handelspraksis på området for at sikre, at en vare, som er bestemt til udførsel, faktisk har forladt EU.

Den juridiske vejledning, afsnit A. A. 3.2

"(...)

Afgrænsningen af arten af mulige spørgsmål findes i SFL § 21, stk. 1, og går ud på, at "enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet." I SKM2010. 103. LSR skete afvisning, fordi spørgsmålet hverken vedrørte en konkret skatteyder, som spørgeren repræsenterer eller spørgeren selv.

(...)

Det fremgår af forarbejderne til skatteforvaltningsloven, at på afgiftsområdet forstås en disposition som; leverancer af varer og ydelser mod vederlag, erhvervelse af varer og ydelser mod vederlag, ud- og indførsel af varer og ydelser, udvinding eller fremstilling af afgiftspligtige varer, oplagring af afgiftspligtige varer, samt andre aktiviteter, der har afgiftsmæssige konsekvenser.

(...)"

Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 10.1.1.3

"(...)

Sælgeren skal kunne dokumentere, at varerne faktisk er forsendt eller transporteret til et andet EU-land. Dokumentation kan være i form af en transportfaktura, et fragtbrev eller en erklæring fra en fragtfører eller speditør.

(...)"

Styresignaler mv.:

TfS 1997, 870

Told- og Skattestyrelsen revurderede styrelsens afgørelse af 25. oktober 1995, TfS 1995, 788. Efter den nye afgørelse kunne levering af varer, der af en dansk virksomhed for virksomhedens regning blev udført til steder uden for EU, ske momsfrit, uanset om varerne blev solgt/faktureret til udenlandske eller danske kunder. Der skal således ikke beregnes moms af varer, som en underleverandør fakturerer til en anden dansk virksomhed, når varerne transporteres til et sted uden for EU ved underleverandørens foranstaltning.

SKM2013. 197. SKAT

SKAT skærpede minimumskravene til dokumentationen for, at sælger var berettiget til momsfritagelse efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, i forbindelse med afhentningskøb og kontantsalg fra den 1. august 2013.

SKM2013. 713. SKAT

SKAT besluttede at tilbagekalde SKM2013. 197. SKAT. Et nyt styresignal om dokumentationskrav ved EU-handel blev forventet udsendt i første halvår af 2014.

SKM2014. 773. SKAT

Skærpelsen af dokumentationskravene fra den 1. januar 2015 vedrører afhentningskøb, hvor en moms-registreret virksomhed i et andet EU-land køber varer her i landet og selv afhenter varerne hos den danske sælger. Det vil sige tilfælde, hvor køber eller købers repræsentant transporterer varerne med eget transportmiddel, herunder i tilfælde, hvor tredjemand for købers regning, forsender eller transporterer varerne til et andet EU-land, og sælger kræver fuld betaling for varerne inden afhentning af varerne eller i forbindelse hermed (kontant, herunder med kreditkort, dankort eller andet debetkort).

Dokumentationen af, at en vare er forsendt eller transporteret af køber til et andet EU-land skal som minimum bestå i en erklæring fra køberen med oplysning om:

- at varen er forsendt eller transporteret fra Danmark
- varens bestemmelsessted
- transportmiddel og registreringsnummer på transportmiddel
- at varen er modtaget på leveringsadressen

Når det er relevant som følge af transportruten, skal der vedlægges dokumentation for selve transporten, f.eks. i form af færebilletter, brokvitteringer eller lignende, evt. i kopi.

SKAT vil acceptere, at dokumentation for forsendelsen eller transporten af varerne, jf. ovenfor, foreligger senest 3 måneder efter udløbet af den måned, hvori leveringen fandt sted.

Hvis dokumentationen ikke er modtaget på dette tidspunkt opfylder sælger ikke betingelsen om, at varen er blevet forsendt eller transporteret til et andet EU-land. Sælger skal derfor betale moms af leveringen på dette tidspunkt, jf. momslovens § 23, stk. 2. Hvis sælger efterfølgende får dokumentationen fra køber, kan sælger anmode om genoptagelse af momstilsvaret, jf. Skatteforvaltningslovens § 31.

Erklæringer med samme eller tilsvarende indhold som ovenfor, der forlanges afgivet af køber til brug for anden lovgivning på f.eks. det veterinære område (handel med levende dyr), kan udgøre dokumentationen for forsendelsen eller transporten i henhold til momsloven.

Sælger kan fremlægge alternativ dokumentation, såfremt den i øvrigt har en tilsvarende robusthed, som den krævede købererklæring.

Begrundelse

Efter skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1, kan enhver hos SKAT (eller Skatterådet, jf. § 21, stk. 4) få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, når SKAT i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet.

Der kan således fås bindende svar om de skattemæssige virkninger af en disposition. Efter bestemmelsen er der derimod ikke adgang til at få bindende svar på spørgsmål om, hvorvidt det kan anses for dokumenteret, at dispositionen har fundet sted eller vil finde sted.

Efter SKATs opfattelse bør spørgsmål 4-9 derfor afvises.

Vejledende udtalelse fra SKAT

SKAT finder dog, at SKAT i overensstemmelse med den almindelige vejledningsforpligtelse kan udtale sig vejledende om den momsmæssige behandling af situationerne i spørgsmål 4-9.

SKAT bemærker, at det er oplyst, at spørger som standard opkræver 30 pct. af ordresummen i forbindelse med indgåelse af en ordrekontrakt. De resterende 70 pct. af ordresummen betales ved levering af ordren.

Det kan forstås sådan, at spørger kræver fuld betaling af de resterende 70 pct. af ordresummen samtidig med - eller kort før - indleveringen af varerne til A DK i form af kontant betaling, evt. i form af betaling med kreditkort, dankort eller andet debetkort. Hvis denne forståelse er korrekt, vil spørger være omfattet af skærpelsen af praksis i SKM2014. 773. SKAT.

Spørger har oplyst, at til sikkerhed for, at alle varer forlader Danmark, aftales det mellem spørger og A DK, at A DK, ved kvittering for de indleverede varer, indestår for, at disse skal forlade landet. Ved levering af varer til A EU-land modtager spørger løbende kvittering for hvilke varer der er modtaget i EU-landet. SKAT finder efter en konkret vurdering, at disse kvitteringer kan anses for "alternativ dokumentation", der "har en tilsvarende robusthed, som den krævede købererklæring", jf. SKM2014. 773. SKAT. Dette uanset, at A DK og A EU-land er koncernforbundne.

Hvis oplysningen om, at de resterende 70 pct. af ordresummen betales ved levering af ordren, derimod ikke skal forstås sådan, at spørger kræver fuld betaling for af de resterende 70 pct. af ordresummen samtidig med - eller kort før - indleveringen af varerne til A DK, så vil spørger ikke være omfattet af skærpelsen af praksis i SKM2014. 773. SKAT. Hvis spørger ikke er omfattet af skærpelsen af praksis, så opfylder erklæringen fra A DK betingelsen i Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 10.1.1.3, om at, spørger skal være i besiddelse af en erklæring fra en fragtfører.

SKAT lægger til grund, at varerne udelukkende er på lager hos A DK i tidsrummet mellem, at spørger indleverer varerne til A EU-land hos A DK, og at den næste forsendelse fra A DK til A EU-land med ledig kapacitet finder sted. SKAT finder derfor, at transporten eller forsendelsen fra spørger til A EU-landet kan anses for påbegyndt allerede ved indleveringen af varerne til A DK. Fristen for indhentelse af dokumentation for forsendelsen eller transporten af varerne, her i form af erklæring fra A DK, efter SKM2014. 773. SKAT (3 måneder efter udløbet af den måned, hvori leveringen fandt sted) vil i givet tilfælde løbe efter tidspunktet for spørgers indlevering af varerne til A DK.

Efter SKATs opfattelse er det herefter overflødigt at tage stilling til spørgers spørgsmål 6.

Det er oplyst, at ikke alene får A DK lavet en separat udførselsangivelse i spørgers navn på leverancen fra spørger. Men spørger har derudover indgået en aftale med A DK og evt. andre leverandører om at dele en container. Containeren bliver pakket hos A DK for at undgå omladning af varer hos speditøren. A DK og spørger ligger geografisk tæt på hinanden. Spørger afholder omkostningen til speditøren for sin andel af

udførslen. Under disse omstændigheder finder SKAT, at leverancen til A tredjeland kan anses for udført for spørgers regning.

En leverance fra spørger til A tredjeland kan fritages efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 5, når udførslen sker for købers regning. Det forudsættes, at A tredjeland ikke er etableret her i landet.

Der er ikke i dansk lovgivning eller praksis fastsat en generel frist for, hvornår sælger skal være i besiddelse af dokumentation for, at udførslen rent faktisk har fundet sted. Efter SKATs opfattelse skal sælger imidlertid være i besiddelse af dokumentation for, at udførsel er sket, inden for, hvad der må anses for et rimeligt tidsrum - set i lyset af almindelig handelspraksis - efter, at retten til som ejer at råde over varen er overdraget køberen.

I denne forbindelse bemærkes det, at ligesom i situationen i spørgsmål 5, så lægger SKAT det til grund, at varerne udelukkende er på lager hos A DK fra det tidspunkt, hvor spørger indleverer varerne til A tredjeland hos A DK, indtil det tidspunkt, hvor den næste forsendelse fra A DK til A tredjeland med ledig kapacitet finder sted. SKAT finder derfor, at transporten eller forsendelsen fra spørger til A tredjeland kan anses for påbegyndt allerede ved indleveringen af varerne til A DK.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 4-9 alle besvares med "Afvises".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.