

Udskriftsdato: 3. juli 2024

AFG nr 9633 af 21/05/2019 (Gældende)

Moms - Udenlandsk virksomhed var ikke betalingspligtig for momsen af leverede ydelser vedrørende fast ejendom

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-1797227

Moms - Udenlandsk virksomhed var ikke betalingspligtig for momsen af leverede ydelser vedrørende fast ejendom

Skatterådet bekræftede, at en udenlandsk virksomhed ikke var betalingspligtig for momsen af leveringen af ydelser til sin udenlandske kunde i forbindelse med etableringen af et palletransportsystem i en lagerbygning i Danmark. Ydelserne vedrørte fast ejendom og havde leveringssted her i landet efter momslovens § 18. Da ydelserne var momspligtige og virksomheden havde etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i Tyskland og ikke havde et fast forretningssted her i landet, hvorfra ydelserne leveres, var det virksomhedens kunde, som var betalingspligtig for momsen. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at leveringsstedet var her i landet for de nævnte ydelser omfattet af momslovens § 16, stk. 1, da virksomheden hverken havde etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvortil ydelserne leveres, her i landet.

Skatterådsmøde 21. maj 2019 - SKM2019. 291. SR

Offentliggjort i redigeret form.

Spørgsmål

1. Er spørger betalingspligtig for momsen af leveringen til sin kunde?
2. Ligger leveringsstedet for de nævnte ydelser (omfattet af momslovens § 16, stk. 1) som leveres til spørgeren i Danmark?

Svar

1. Nej
2. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er et tysk selskab, som leverer og installerer tekniske anlæg / systemer.

Spørger har siden 20xx været momsregistreret i Danmark. Endvidere har spørger indsendt en registrering for selskabsskat. Fra 20xy registreres spørger også som arbejdsgiver.

Spørger har indgået en aftale med det tyske selskab H (kunden), som er totalentreprenør overfor den danske ordregiver G.

Kunden stiller et palletransportsystem til rådighed i G's lager i Danmark.

Spørgeren har forpligtet sig over for kunden til at levere følgende ydelser i forbindelse med dette palletransportsystem:

- Levering af koblingsdiagrammer, software og koblingsskabe - Produceret og udviklet i Tyskland.
- Installering og montering af kabler og kabelveje til transportsystemet
- Softwareinstallering og idriftsættelse af koblingsskabe / transportsystemet.

Leveringsadressen er i Danmark.

Hele projektet startede med planlægning og testkonstruktioner i Tyskland i maj 20xx. I november 20xx er spørger startet med at levere elementerne og montagearbejde. Alle komponenter og elementer installeres på lageret på selve palletransportsystemet. Spørgeren har flere udenlandske underleverandører, som leverer enkelte ydelser i forbindelse med hele projektet.

Spørgeren vil udstationere 5-8 egne medarbejdere mens projektet udføres. Det drejer sig om projektledere, programmører og teknikere. Hver enkelt medarbejder vil være i Danmark mellem 4 og 6 måneder.

Projektperioden antages at vare cirka 2 år. Overtagelsen af systemet skal forgå i oktober 20xx.

Der leveres elektroniske og andre fysiske komponenter, som installeres og programmeres dels af underleverandører eller egne medarbejdere. Spørgeren har i et vist omfang tekniske ressourcer til at udføre kontraktmæssigt arbejde. Spørgeren har også en ansvarlig projektleder på arbejdsområdet, som følger projektets udvikling på stedet i Danmark.

På nuværende tidspunkt er det projektets indhold og gennemførelse.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Spørger er af den opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med nej.

Spørger er et tysk selskab, som er etableret i Tyskland. Som led i dette projekt udgør selskabets aktiviteter i Danmark et fast driftssted ifølge SEL § 2 stk. 1 litra a) i forbindelse med art. 5 DBO (DK-DE), fordi montagearbejdet varer mere end 12 måneder.

Men det skattemæssige begreb "fast driftssted" kan ikke anvendes i relation til momslovens leveringsstedsregler.

Spørgerens status i henhold til deres leverance er afgørende for afregningen af momsen i Danmark.

Spørgeren leverer både ydelser vedrørende fast ejendom i henhold til momslovens § 18 og varer som installeres eller monteres i Danmark i henhold til momslovens § 14, stk. 1, nr. 3.

Leveringsstedet for disse leverancer er i begge tilfælde i Danmark ifølge lovgivningen. Derfor er det ikke afgørende, om hele leverancen udelukkende er omfattet af momslovens § 14 eller momslovens § 18, da momspligten indtræder i Danmark.

Momslovens § 18 ydelser vedrørende fast ejendom

Som fast ejendom anses ethvert element, udstyr eller maskine, der permanent er installeret i en bygning eller et bygningsværk, og som ikke kan flyttes uden at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller ændres eller ethvert element, der er installeret og som udgør en integrerende del af en bygning eller et bygningsværk, uden hvilket den pågældende bygning eller det pågældende bygningsværk er ufuldstændig(t), f.eks. døre, vinduer, tage, trapper og elevatorer.

Palletransportsystemet er en integreret del af lagerbygningen. Lageret ville være ufuldstændig uden dette system.

Palletransportsystemet er udviklet til dette specielle lager. Hele systemet installeres fast i bygningen. Elementer, udstyr eller maskiner, som ikke mister deres individuelle karakter eller strukturelle integritet uanset om de er forankret til en bygning eller et bygningsværk eller ej, er blot løsøre i en bygning eller et bygningsværk, der også er fuldstændig(t) uden disse elementer. Hele transportsystemet kan ikke fjernes uden at det mister den individuelle karakter, da systemet sammensættes specielt til brug i denne lager. De integrerede elementer har til formål at forbedre eller effektivisere bygningens eller bygningsværkets anvendelse eller udnyttelse som bygning eller bygningsværk.

Spørgerens leverance af elementerne er omfattet af momslovens § 18, da ydelser retter sig imod denne integrerede del af en fast ejendom i Danmark.

Spørgsmålet om der leveres varer fra et andet EU-land, som installeres i Danmark ifølge momslovens § 14 stk. 1, nr. 3 kan forblive ubesvaret, da konsekvensen i henhold til stedet for momspligtens indtræden er det samme. Endvidere betragtes momslovens § 18 som *lex specialis* over for momslovens § 14, stk. 1, nr. 3, når ydelserne vedrører fast ejendom, som ikke kun udgør en biydelse i forholdet til hele leverancen.

ML § 46 stk. 1, nr. 2 og 3 bestemmer, hvem der er betalingspligtig for leverancen i Danmark.

I begge bestemmelser fastlægges, at det er ikke leverandøren som er betalingspligtig for dansk moms, når leverandøren er etableret i udlandet (omvendt betalingspligt).

Det er dermed afgørende, om det er et momsmæssigt fast forretningssted, som leverer denne leverance eller spørgers etablering i Tyskland.

Derfor er det afgørende, om spørgers aktivitet udgør et fast forretningssted i Danmark i henhold til momslovgivningen.

Begrebet fast forretningssted skal i forbindelse med reglerne om omvendt betalingspligt forstås på samme måde som i ML § 16, stk. 4.

For at et fast forretningssted kan anses for at være leverandør af en ydelse omfattet af ML § 16, stk. 4 (hovedreglen-B2C) og særreglen i ML § 21 b, stk. 3 (visse tilfælde af udlejning af fritidsfartøjer), skal forretningsstedet være kendetegnet ved

- en tilstrækkelig permanent karakter og
- en passende struktur med hensyn til menneskelige og tekniske midler,

som gør det i stand til at præstere den ydelse, som det leverer.

Efter spørgerens opfattelse har selskabet ikke de fornødne strukturer for at præstere leverancen alene fra det faste driftssted i Danmark. Spørgeren udstationerer kun få medarbejdere til Danmark for at udføre de tekniske installationer. En del af leverancen udføres af underleverandører. Endvidere findes der heller ikke nogle tekniske permanente ressourcer i Danmark, selvom hele projektet varer op til 2 år. En del af leverancen planlægges og præfabrikeres i Tyskland.

Efter den nuværende planlægning ville de tekniske og menneskelige midler på det faste driftssted ikke være i stand til at levere hele leverancen uden at bruge ressourcer fra deres hovedkontor i Tyskland. Endvidere har driftsstedet ikke en tilstrækkelig permanent karakter, fordi der ikke træffes medarbejderne på montageprojektet permanent.

Det er derfor vores opfattelse, at spørgeren ikke momsmæssig har etableret et fast forretningssted her i Danmark på grund af deres faste driftssted her.

Spørgsmål 2

Spørger er af den opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares med ja.

Efter hovedreglen i momslovens § 16, stk. 1 (momssystemdirektivets artikel 44) (B2B), er leveringsstedet for leverancer til afgiftspligtige personer i Danmark, hvis kunden har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed, fast forretningssted eller bopæl/sædvanlige opholdssted her i landet, og ydelsen leveres hertil.

For at et fast forretningssted kan anses for at være kunde i forhold til en ydelse omfattet af momslovens § 16, stk. 1, skal forretningsstedet være kendetegnet ved

- en tilstrækkelig permanent karakter og
- en passende struktur med hensyn til menneskelige og tekniske midler, som gør det i stand til at modtage og anvende ydelsen, som det får leveret, til egne formål.

Spørgeren vil modtage ydelser af andre leverandører, som ikke er omfattet af momslovens § 18.

Der modtages følgende ydelser:

- Udlejning af container (affald, opbevaring)
- Udlejning af løsøre (værktøj)
- Transportydelser (ikke personer)
- Serviceydelser på løsøre
- Udlejning af maskiner eller udstyr

Disse ydelser er ikke omfattet af de særlige leveringsstedsregler i momslovens §§ 17-21, men derimod momslovens § 16, stk. 1.

Leveres en ydelse til den afgiftspligtige persons faste forretningssted, som er beliggende et andet sted end der, hvor kunden har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, er denne ydelse afgiftspligtig der, hvor dette faste forretningssted, der modtager denne ydelse og benytter den til eget formål, befinder sig.

Alle ydelser leveres til det danske driftssted.

I henhold til de nævnte ydelser har spørgerens faste driftssted de fornødne tekniske og menneskelige midler til at udnytte de ydelser som leveres derhen. Leverancerne

bruges udelukkende til dette projekt i Danmark. Det faste driftssted i Danmark bruger disse ydelser til egne formål, nemlig de leverancer, som forudsætter en tilstedeværelse af medarbejderne eller underleverandører, som varetager driftsstedets opgaver.

Leveringsstedet for disse nævnte ydelser er derfor i Danmark ifølge momslovens § 16 stk.1 (fast forretningssted).

I henhold til leveringer af denne art fra udenlandske virksomheder vil spørgeren afregne momsen i Danmark efter reglerne om omvendt betalingspligt.

Leveringer af denne art fra danske leverandører afregnes til gengæld med dansk moms til leverandøren.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørger ikke er betalingspligtig for momsen af leveringen til sin kunde?

Begrundelse

Der skal indledningsvis tages stilling til om leveringsstedet for spørgers leverancer til kunden, skal fastlægges efter reglerne for:

1. levering af varer som forsendes eller transporteres her til landet, når varen installeres eller monteres her i landet af en udenlandsk leverandør eller for dennes regning, jf. momslovens § 14, stk. 1, nr. 3, eller
2. levering af ydelser vedrørende fast ejendom, jf. momslovens § 18

Det skal herefter vurderes om leverancen er momspligtig og om det er spørger eller kunden, som er betalingspligtig for momsen.

Leveringsstedet

Med virkning fra 1. januar 2017, er der indført en fælles definition af fast ejendom, jf. artikel 3 i Rådets gennemførelsesforordning nr. 1042/2013 og artikel 13b, 31a og 31b i momsforordningen.

Installation eller montering af maskiner eller udstyr, der efter installation eller montering betragtes som fast ejendom, er ydelser vedrørende fast ejendom, jf. momsforordningens artikel 31a, stk. 2, litra m).

Som fast ejendom anses blandt andet, ethvert element, der er installeret og som udgør en integrerende del af en bygning eller et bygningsværk, uden hvilket den pågældende bygning eller det pågældende bygningsværk er ufuldstændig(t), f.eks. døre, vinduer, tage, trapper og elevatorer, jf. momsforordningens artikel 13b, litra c).

Det følger af afsnit D. A. 5.9.2.2.3 i Den juridiske vejledning, at der med ”integrerende” menes, at bygningen ikke ville være fuldstændig uden dette element. Et element, der ellers ville være en løsørengstand kan betragtes som fast ejendom, hvis den udgør en integrerende del af en bygning eller bygningsværk.

Det er bygningens eller bygningsværkets anvendelse, der afgør, hvilke elementer der udgør en integrerende del af den/det.

I visse tilfælde vil der være behov for specifikke elementer for at gøre en bygning eller et bygningsværk egnet til en bestemt anvendelse f.eks. et udsugningsanlæg på en fabrik eller sikringsanordninger i et fængsel.

Hvis disse elementer blev fjernet og bygningen eller bygningsværket herefter ikke længere kan anses for at opfylde det tilsigtede formål eller funktion, vil disse elementer være at anse som en integrerende del af den faste ejendom.

Elementer, udstyr eller maskiner, som ikke mister deres individuelle karakter eller strukturelle integritet uanset om de er forankret til en bygning eller bygningsværk eller ej, er blot løsøre i en bygning eller et bygningsværk, der også er fuldstændigt uden disse elementer.

De integrerende elementer har til formål at forbedre og effektivisere bygningens eller bygningsværkets anvendelse eller udnyttelse som bygning eller bygningsværk.

Hvis et element, der er installeret i en bygning eller et bygningsværk, bidrager til at gøre bygningen eller bygningsværket fuldstændig(t) i betragtning af de almindelige kendetegn ved bygningen eller bygningsværket og den funktion, som den /det skal opfylde, anses elementet for at udgøre en integrerende del heraf.

Som eksempel på integrerende bygningsdele kan nævnes døre, vinduer, tage, trapper, elevatorer, udsugningsanlæg på fabrik, sikringsordning i et fængsel, isolering, skillevægge, vægge og gulvbelægninger, el-, ventilations-, varme- eller kuldeinstallationer.

Palletransportsystemet der installeres i lagerbygningen, må anses for at udgøre en integrerende del af lagerbygningen, uden hvilket den pågældende lagerbygning ville være ufuldstændig. Der lægges vægt på, at palletransportsystemet gør, at bygningen er egnet til at blive anvendt, som lagerbygning og kan sammenlignes med, at et udsugningsanlæg på en fabrik også kan ses for at udgøre en integrerende del af fabriksbygningen.

De ydelser, som spørger leverer til kunden, i form af levering af koblingsdiagrammer, software, koblingskabe, kabler, kabelveje, softwareinstallering og som alle installeres og idriftsættes i palletransportsystemet hos G i Danmark, har leveringssted her i landet, da ydelsen vedrører fast ejendom beliggende i Danmark, jf. momslovens § 18.

Der lægges vægt på, at ydelserne har en direkte tilknytning til den pågældende ejendom, da de leveres til eller er rettet mod en fast ejendom og tager sigte på en ændring af den pågældende faste ejendom, jf. momsforordningens art. 31a, stk. 1, litra b) og at dette navnlig omfatter installation af maskiner eller udstyr, der efter installation eller montering betragtes som fast ejendom, jf. momsforordningens artikel 31a, stk. 2, litra m).

Bestemmelsen i momsforordningens artikel 31a, stk. 2, litra m) omfatter den ydelse der udføres på det sted, hvor elementet eller maskinen monteres endeligt. Skattestyrelsen finder dog, at den software, som udvikles af spørgeren i Tyskland, er omfattet af artikel 31a, stk. 2, litra m), idet spørgeren foretager softwareinstalleringen og idriftsættelsen her i landet i forbindelse med installeringen af koblingsskabe/transportsystemet.

De varer og ydelser, som spørger leverer til kunden har derfor ikke leveringssted her i landet efter reglen om installering og montering af varer i momslovens § 14, stk. 1, nr. 3.

Momspligt

Ydelserne er momspligtige, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Betalingspligt

Det skal herefter vurderes, om det er spørger som er betalingspligtig for momsen eller om det er kunden, som er betalingspligtig for momsen (omvendt betalingspligt).

Betaling af moms påhviler som udgangspunkt den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer og ydelser her i landet, jf. momslovens § 46, stk. 1. Momsen påhviler dog aftageren af varer og ydelser, når aftageren er en afgiftspligtig person, til hvem der leveres ydelser, der er omfattet af momslovens § 18, hvis ydelserne leveres af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret her i landet, jf. momslovens § 46, stk. 1, nr. 3.

Anvendelse af omvendt betalingspligt er obligatorisk uanset at den udenlandske virksomhed har et dansk momsregistreringsnummer, jf. momslovens § 46 a, stk. 1.

Det skal således vurderes, om spørgeren er etableret her i landet eller om spørgeren er etableret i udlandet.

For at spørgeren anses for at være etableret her i landet, skal spørger enten have etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed her i landet, eller have et fast forretningssted her i landet, hvorfra ydelserne leveres til kunden.

Det sted hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed har forrang som tilknytningsmoment, således at et andet etableringssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres, kun kan komme i betragtning, såfremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, eller såfremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat, jf. præmis 17 i EU-domstolens sag C-164/84, Berkholz.

Ifølge fast retspraksis på momsområdet skal begrebet fast forretningssted opfylde visse mindstekrav i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere bestemte tjenesteydelser (jf. dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 18, DFDS-

dommen, præmis 20, og dom af 17.7.1997, sag C-190/95, ARO Lease, Sml. I, s. 4383, præmis 15). Ifølge denne retspraksis skal forretningsstedet således have en tilstrækkelig permanent karakter, og for så vidt angår de menneskelige og tekniske ressourcer have en struktur, der kan gøre det muligt selvstændigt at levere de omtalte tjenesteydelser (jf. ARO Lease-dommen, præmis 16), jf. præmis 54 i EU-domstolens sag C-73/06, Planzer Luxembourg.

For så vidt angår anvendelsen af de fællesskabsretlige momsbestemmelser indebærer dette begreb, navnlig inden for transportsektoren, i hvert fald et kontor, hvor der kan indgås kontrakter og træffes administrative beslutninger samt et areal til parkering af de køretøjer, der anvendes til den nævnte virksomhed (jf. i denne retning ARO Lease-dommen, præmis 19 og 27, og dom af 7.5.1998, sag C-360/96, Lease Plan, Sml. I, s. 2553, præmis 26), jf. præmis 55 i EU-domstolens sag C-73/06, Planzer Luxembourg.

Det bemærkes, at et fast forretningssted er et selvstændigt momsretligt begreb, som skal fortolkes i overensstemmelse med momsforordningen. Vurderingen skal således foretages uafhængigt af om spørger skattemæssigt har et fast driftssted her i landet.

Spørger, som er et tysk selskab, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i Tyskland.

Det skal herefter vurderes, om spørger har et fast forretningssted her i landet, hvorfra ydelserne leveres til kunden.

Ved et fast forretningssted forstås i denne forbindelse et forretningssted der kendetegnes ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, således at det kan præstere de ydelser, som det leverer, jf. momsforordningens artikel 11, stk. 2.

Det er vores opfattelse, at spørger ikke har et fast forretningssted her i landet. Vi lægger vægt på, at der er tale om et installations- og monteringsarbejde, som udføres i en periode for én kunde, og som udføres på en bestemt lokation, som tilhører kundens kunde. Vi lægger endvidere vægt på, at aftalen/kontrakten om arbejdet er indgået mellem kunden og spørgers etablering i Tyskland, hvilket understøtter at der ikke er tale om et fast forretningssted, jf. præmis 55 i EU-domstolens afgørelse i sag C-73/06, Planzer Luxembourg.

Der henvises endvidere til, at Skatterådet i et bindende svar offentliggjort som SKM2016. 250. SR fandt, at tilstedeværelsen ikke anses for at være af permanent karakter, når de menneskelige ressourcer alene er fysisk til stede i de perioder, hvor der rent faktisk leveres ydelser på 2 skibe.

Spørger havde derfor ikke fast forretningssted her i landet, hvorfra ydelserne blev leveret, jf. momsforordningens artikel 11, stk. 2.

At spørger har et dansk momsregistreringsnummer er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at en spørger kan betragtes som havende et fast forretningssted her i landet, jf. momsforordningens artikel 11, stk. 3.

Da spørger ikke har et fast forretningssted her i landet, hvorfra ydelserne leveres, er det ikke spørger, som er betalingspligtig for momsen, men derimod spørgers kunde, jf. momslovens § 46, stk. 1, nr. 3.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”nej”.

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet om leveringsstedet for de nævnte ydelser (omfattet af momslovens § 16, stk. 1), som leveres til spørgeren er Danmark.

Begrundelse

Som oplyst af spørger, lægges det til grund for besvarelsen, at de nævnte ydelser alle efter deres indhold ikke er omfattet af særreglerne for fastlæggelsen af leveringsstedet i momslovens §§ 17-21b.

Leveringsstedet for ydelsen vil efter momslovens § 16, stk. 1, være her i landet, når ydelsen leveres til spørger og spørger enten har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed her i landet eller har et fast forretningssted her i landet, hvortil ydelsen leveres.

Spørger, som er et tysk selskab, har etableret hjemstedet for sin økonomisk virksomhed i Tyskland.

Det skal herefter vurderes, om spørger her i landet har etableret et fast forretningssted i forbindelse med køb af ydelserne.

Der skal foretages en selvstændig momsretlig vurdering af om spørger har etableret et fast forretningssted her i landet ved køb af ydelserne, jf. momsforordningens artikel 11, stk. 1. Det er således ikke tilstrækkeligt, at kunne fastslå, at sælger ikke har et fast forretningssted her i landet ved salg af sine ydelser efter momsforordningens artikel 11, stk. 2.

Der henvises til Skatterådets bindende svar i SKM2014. 221. SR, hvor det fremgår, at der er forskel på, hvad der forstås ved "fast forretningssted" i henholdsvis artikel 11, stk. 1 i momsforordningen, som vedrører afgiftspligtige personers køb af ydelser, og artikel 11, stk. 2, som vedrører afgiftspligtige personers salg af ydelser. Det er således ikke en forudsætning for, at en virksomhed kan anses for at have et fast forretningssted her i landet i forbindelse med køb af ydelser, at virksomheden også har et fast forretningssted i forbindelse med salg af ydelser.

Med henblik på anvendelsen af momslovens § 16, stk. 1 forstås ved "fast forretningssted" et forretningssted, der kendetegnes ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, således at det kan modtage og anvende de ydelser, som dette forretningssted får leveret, til egne formål, jf. momsforordningens artikel 11, stk. 1.

Skattestyrelsen finder efter en samlet konkret vurdering, at lagerbygningen, hvor spørgeren udfører arbejdet ikke kan anses for et fast forretningssted for spørger i henhold til momslovens § 16, stk. 1. Der lægges vægt på, at arbejdet i lagerbygningen ikke kan anses for at være en egentlig fast etablering her i landet med en tilstrækkelig permanent karakter, idet det bemærkes, at kontraktperioden er begrænset til 2 år, at der ikke træffes medarbejdere på montageprojektet permanent og at spørger ikke har en selvstændig råden over den konkrete lokalitet.

Der henvises endvidere til Skatterådets afgørelse i SKM2014. 221. SR, hvor et selskabs etablering her i landet, blev anset for et fast forretningssted i forbindelse med køb af leasingydelser fra en virksomhed i et andet EU-land. Selskabets etablering her i landet blev anset for at have en tilstrækkelig permanent karakter. Der blev lagt vægt på, at der var tale om en kontrakt på x år med mulighed for forlængelse i y år. Selskabets etablering her i landet blev endvidere anset for at have de menneskelige og tekniske ressourcer for at kunne aftage ydelsen. Der blev endvidere lagt vægt på, at transportmidlerne skulle operere fra x opholdssteder her i landet, som bestod af opholdsrum og sovefaciliteter til mandskabet, en garage, et afgangssted/ankomststed til transportmidlet og at selskabet til hvert opholdssted ansætter mandskab, som befinder sig her i landet.

Selskabets etablering ansås således for at have en tilstrækkelig permanent karakter, herunder en selvstændig råden over den konkrete lokalitet, hvilket ikke er tilfældet for spørger.

Da spørger hverken har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted hvortil ydelserne leveres her i landet, er leveringsstedet for ydelserne derfor ikke her i landet og Danmark har som følge heraf ikke momsbeskatningsretten til ydelserne, jf. momslovens § 16, stk. 1, modsætningsvis.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med nej.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momslovens § 4, stk. 1

Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. 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.

Momssystemdirektivets artikel 2

Følgende transaktioner er momspligtige:

a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.

[...].

Momssystemdirektivets artikel 14, stk. 1

Ved ”levering af varer” forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

Momssystemdirektivet artikel 24

Ved ”levering af ydelser” forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.

Momslovens § 18

Leveringsstedet for ydelser er her i landet, når ydelsen vedrører fast ejendom beliggende her i landet, herunder ydelser fra sagkyndige og ejendomsmæglere, indkvartering i hotelsektoren eller i sektorer med tilsvarende funktion, såsom ferielejre eller campingpladser, overdragelse af brugsrettigheder til fast ejendom samt ydelser i forbindelse med forberedelse eller koordinering af byggearbejder, herunder ydelser fra arkitekter og tilsynsførende.

Momssystemdirektivets artikel 47

Leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med fast ejendom, herunder ydelser fra sagkyndige og ejendomsmæglere, indkvartering i hotelsektoren eller i sektorer med tilsvarende funktion, såsom ferielejre eller campingpladser, overdragelse af brugsrettigheder til fast ejendom samt tjenesteydelser i forbindelse med forberedelse eller koordinering af byggearbejder, som f.eks. ydelser fra arkitekter og tilsynsførende, er det sted, hvor den faste ejendom er beliggende.

Momslovens § 14, stk. 1, nr. 3

Leveringsstedet for varer er her i landet i følgende tilfælde:

3) Når varen forsendes eller transporteres her til landet og varen installeres eller monteres her i landet af en udenlandsk leverandør eller for dennes regning eller varen sælges ved fjernsalg fra et andet EU-land, når virksomheden er registreringspligtig for dette salg her i landet, jf. § 48, stk. 3.

Momssystemdirektivets artikel 36

I tilfælde, hvor varen, der forsendes eller transporteres af leverandøren, af kunden eller af tredjemand, skal installeres eller monteres, med eller uden afprøvning, af leverandøren eller for hans regning, anses leveringsstedet for at være det sted, hvor installeringen eller monteringen foretages.

Når installeringen eller monteringen udføres i en anden medlemsstat end leverandørens, træffer den medlemsstat, på hvis område installeringen eller monteringen foretages, de nødvendige foranstaltninger for at undgå dobbelt påligning af afgifter i den pågældende medlemsstat.

Momslovens § 46, stk. 1

Betaling af afgift påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer og ydelser her i landet. Afgiften påhviler dog aftageren af varer eller ydelser, når

[...]

3) aftageren er en afgiftspligtig person eller en ikkeafgiftspligtig momsregistreret juridisk person, til hvem der leveres ydelser omhandlet i § 16, stk. 1, § 18 bortset fra bro- og tunnelbilletter, § 21 a og § 21 b, hvis ydelserne leveres af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret her i landet,

[...]

Momssystemdirektivets artikel 192a

Ved anvendelsen af denne afdeling anses en afgiftspligtig person, der har et fast forretningssted i den medlemsstat, hvor afgiften skal betales, som en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i den pågældende medlemsstat, når følgende betingelser er opfyldt:

a) Vedkommende foretager en afgiftspligtig levering af varer eller tjenesteydelser i den pågældende medlemsstat.

b) Denne levering foretages uden medvirken af et forretningssted tilhørende leverandøren i den pågældende medlemsstat.

Momssystemdirektivets artikel 193

Momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af artikel 194-199b og artikel 202.

Momssystemdirektivets artikel 194

Hvis den afgiftspligtige levering af varer eller ydelser foretages af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales, kan medlemsstaterne bestemme, at den betalingspligtige person er den person, som varerne eller ydelserne leveres til.

Stk. 2. Medlemsstaterne fastsætter betingelserne for anvendelsen af stk. 1.

Momsforordningens artikel 11

1. Med henblik på anvendelsen af artikel 44 i direktiv 2006/112/EF forstås ved ”fast forretningssted” et forretningssted bortset fra det i artikel 10 i denne forordning nævnte hjemsted for den økonomiske virksomhed, der kendetegnes ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, således at det kan modtage og anvende de ydelser, som dette forretningssted får leveret, til egne formål.

2. Med henblik på anvendelsen af følgende artikler forstås ved ”fast forretningssted” et forretningssted bortset fra det i artikel 10 i denne forordning nævnte hjemsted for den økonomiske virksomhed, der kendetegnes ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, således at det kan præstere de ydelser, som det leverer:

a) artikel 45 i direktiv 2006/112/EF—b) fra den 1. januar 2013, artikel 56, stk. 2, andet afsnit, i direktiv 2006/112/EF—c) indtil den 31. december 2014, artikel 58 i direktiv 2006/112/EF—d) artikel 192a i direktiv 2006/112/EF.

3. Et momsregistreringsnummer er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at en afgiftspligtig person kan betragtes som havende et fast forretningssted.

Momsforordningens artikel 13b

I forbindelse med anvendelsen af direktiv 2006/112/EF anses følgende for at være ”fast ejendom”:

[...]

d) ethvert element, udstyr eller maskine, der permanent er installeret i en bygning eller et bygningsværk, og som ikke kan flyttes, uden at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller ændres.

Momsforordningens artikel 31a

1. Ydelser i forbindelse med fast ejendom som omhandlet i artikel 47 i direktiv 2006/112/EF omfatter kun ydelser, som har tilstrækkelig direkte tilknytning til den pågældende ejendom. Ydelser anses for at have tilstrækkelig direkte tilknytning til fast ejendom i følgende tilfælde:

a) når de hidrører fra en fast ejendom, og den pågældende ejendom udgør en bestanddel af ydelsen og er central og væsentlig for de leverede ydelser—b) når de leveres til eller er rettet mod en fast ejendom og tager sigte på en juridisk eller fysisk ændring af den pågældende faste ejendom.

2. Stk. 1 omfatter navnlig følgende:

[...]

m) installation eller montering af maskiner eller udstyr, der efter installation eller montering betragtes som fast ejendom

[...]

3. Stk. 1 omfatter ikke følgende:

[...]

f) installation eller montering, vedligeholdelse og reparation, inspektion eller overvågning af maskiner eller udstyr, der ikke udgør eller ikke vil udgøre en del af den faste ejendom

[...]

Praksis

EU-Domstolens sag C-168/84, Berkholz

I sagen har EU-Domstolen blandt andet udtalt følgende:

17. På samme måde tilkommer det hver enkelt medlemsstats skatte- og afgiftsmyndigheder, inden for rammerne af de ved direktivet indrømmede valgmuligheder at bestemme det tilknytningsmoment, der ud fra et fiskalt synspunkt er det mest hensigtsmæssige for en bestemt tjenesteydelse. Ifølge artikel 9, stk. 1, har det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forrang som tilknytningsmoment, således at et andet etableringssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres, kun kan komme i betragtning, såfremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, eller såfremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat.

18. Det fremgår af den sammenhæng, hvori begreberne i artikel 9 anvendes, samt af denne bestemmelses formål, der er angivet ovenfor, at det kun kan komme i betragtning at henføre en tjenesteydelse til et andet etableringssted end hjemstedet, såfremt dette etableringssted i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere bestemte tjenesteydelser, opfylder visse mindstekrav med hensyn til stabilitet. (...)

EU-Domstolens sag C-190/95, ARO Lease

Afgørelsen omhandler udlejning af biler og udlejers eventuelle faste forretningssted i et andet EU-land (Belgien) end det EU-land (Nederlandene), hvor udlejer har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. I sagen har EU-Domstolen blandt andet udtalt følgende:

3. Det fremgår af akterne i hovedsagen, at ARO er et leasingselskab, der fortrinsvis beskæftiger sig med udlejning af personbiler, idet selskabet som lessor indgår leasingkontrakter med kunderne. ARO har i den relevante periode indgået sådanne kontrakter for cirka 6.000 personbiler i Nederlandene og cirka 800 personbiler i Belgien. Cirka 90% af de sidstnævnte kontrakter er indgået med erhvervsdrivende og resten med privatpersoner. De omtvistede kontrakter er indgået for en periode af tre til fire år og er udfærdiget på ARO's kontor i Hertogenbosch. ARO har ikke noget kontor i Belgien.

4. ARO's kunder i Belgien tager kontakt med selskabet gennem selvstændige mellemænd, etableret i Belgien, som modtager en provision herfor. De belgiske kunder udsøger som regel selv en bil efter deres ønske hos en forhandler etableret i Belgien. Denne leverer derefter bilen til ARO, som betaler købsprisen. ARO udlejer herefter bilen til kunden i henhold til en leasingkontrakt. Bilerne indregistreres i Belgien. Mellemmændene i Belgien medvirker ikke ved kontrakternes opfyldelse. I henhold til kontrakterne skal kunden bl.a. betale for vedligeholdelsen af bilen samt betale den belgiske vejskat. Reparationer og assistance som følge af skader på bilen betales derimod af ARO, der, som ejer af bilen, har tegnet en forsikring mod disse risici.

15. Det skal dernæst bemærkes, at Domstolen for så vidt angår hovedreglen i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, har fastslået, at det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, har forrang som tilknytningsmoment, således at et andet etableringssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres, kun kan komme i betragtning, såfremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning ud

fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, eller såfremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat. Det fremgår af den sammenhæng, hvori begreberne i artikel 9 anvendes, samt af denne bestemmelses formål, at det kun kan komme i betragtning at henføre en tjenesteydelse til et andet etableringssted end hjemstedet, såfremt dette etableringssted i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere bestemte tjenesteydelser, opfylder visse mindstekrav med hensyn til stabilitet (dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 17 og 18).

16. Et etableringssted kan følgelig kun anses for at være leveringssted for en afgiftspligtiges tjenesteydelser - og dermed tjene som en undtagelse fra kriteriet om hjemstedets forrang - såfremt det har en tilstrækkelig permanent karakter, og at det med hensyn til de menneskelige og tekniske ressourcer har en struktur, der kan gøre det muligt selvstændigt at levere de omtalte tjenesteydelser.

19. Det følger heraf, at et leasingselskab ikke kan antages at råde over et fast forretningssted i en medlemsstat, når selskabet i denne stat hverken har sit eget personale eller en struktur, der har en tilstrækkelig permanent karakter, og inden for hvilken der kan indgås kontrakter eller træffes administrative beslutninger til gennemførelse heraf, dvs. en struktur, der kan gøre det muligt selvstændigt at levere de omtalte tjenesteydelser.

27. Det stillede spørgsmål må af de anførte grunde besvares med, at sjette direktivs artikel 9, stk. 1, skal fortolkes således, at et leasingselskab, som er etableret i en medlemsstat, ikke leverer sine tjenesteydelser fra et fast forretningssted i en anden medlemsstat, når selskabet i henhold til leasingkontrakter udlejer personbiler i denne medlemsstat til kunder, som er bosat dér, når kunderne tager kontakt med selskabet gennem selvstændige mellemmand etableret i samme stat, når de selv udsøger biler efter deres ønske hos forhandlere etableret i denne stat, når selskabet køber bilerne i denne stat, hvor de indregistreres, og udlejer dem til sine kunder i henhold til leasingkontrakter, der udfærdiges og underskrives på selskabets hjemsted, når kunderne afholder udgifterne til vedligeholdelse og betaler vejskat i denne stat, men selskabet i denne stat hverken råder over et kontor eller et oplagringsareal til bilerne.

EU-Domstolens sag C-260/95, DFDS

Afgørelsen omhandler salg af rejser og fastlæggelse af, om dette salg eventuelt sker fra et fast forretningssted (i et andet EU-land). I afgørelsen udtaler EU-Domstolen blandt andet:

"25. Ved afgørelsen af, om et rejsebureau under de omstændigheder, der foreligger i hovedsagen, faktisk disponerer over et sådant kontor i den pågældende medlemsstat, må det for det første undersøges, om det selskab, der arbejder i denne medlemsstat for bureauet, har en uafhængig retstilling i forhold til dette.

26. I denne forbindelse er den omstændighed, som VAT Tribunal har henvist til, at de lokaler, hvorfra det engelske datterselskab, som er en selvstændig juridisk person, driver virksomhed, tilhører datterselskabet og ikke DFDS, ikke i sig selv tilstrækkelig til at godtgøre, at datterselskabet reelt er uafhængigt af DFDS. Det fremgår tværtimod af oplysningerne i forelæggelseskendelsen, navnlig af den omstændighed, at DFDS er indehaver af datterselskabets samlede aktiekapital, og af forskellige kontraktlige forpligtelser, som det er pålagt af moderselskabet, at det selskab, der er oprettet i Det Forenede Kongerige, alene handler som DFDS' hjælpeorgan.

27. For det andet må det undersøges, om det pågældende kontor i overensstemmelse med den ovenfor i præmis 20 anførte retspraksis udviser den krævede minimumsstabilitet med hensyn til de nødvendige menneskelige og tekniske ressourcer.

28. I den sammenhæng følger det af de faktiske omstændigheder, der er anført i forelæggelseskendelsen, navnlig hvad angår det store antal ansatte, som er beskæftiget af det selskab, der er oprettet i Det Forene-

de Kongerige, og de betingelser, hvorunder det præsterer ydelser til de rejsende, at selskabet faktisk udviser de karakteristika, der betegner et fast kontor, som omhandlet i de ovennævnte bestemmelser. "

EU-Domstolens sag C-73/06, Planzer Luxembourg

Afgørelsen omhandler fastlæggelsen af, i hvilket EU-land et selskab er etableret.

I afgørelsen udtaler EU-Domstolen blandt andet:

"54. Ifølge fast retspraksis på momsområdet skal begrebet fast forretningssted opfylde visse mindstekrav i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere bestemte tjenesteydelser (jf. dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 18, DFDS-dommen, præmis 20, og dom af 17.7.1997, sag C-190/95, ARO Lease, Sml. I, s. 4383, præmis 15). Ifølge denne retspraksis skal forretningsstedet således have en tilstrækkelig permanent karakter, og for så vidt angår de menneskelige og tekniske ressourcer have en struktur, der kan gøre det muligt selvstændigt at levere de omtalte tjenesteydelser (jf. ARO Lease-dommen, præmis 16).

55. For så vidt angår anvendelsen af de fællesskabsretlige momsbestemmelser indebærer dette begreb, navnlig inden for transportsektoren, i hvert fald et kontor, hvor der kan indgås kontrakter og træffes administrative beslutninger samt et areal til parkering af de køretøjer, der anvendes til den nævnte virksomhed (jf. i denne retning ARO Lease-dommen, præmis 19 og 27, og dom af 7.5.1998, sag C-360/96, Lease Plan, Sml. I, s. 2553, præmis 26). Indregistrering af disse køretøjer i den omhandlede medlemsstat er derimod ikke noget indicium for, at det faste forretningssted findes i denne medlemsstat (jf. i denne retning Lease Plan-dommen, præmis 21 og 27).

56. En fast indretning, der kun benyttes i forbindelse med en forberedende eller assisterende aktivitet for virksomheden, såsom personalerekruttering eller erhvervelse af de tekniske ressourcer, der er nødvendige ved udførelsen af dens opgaver, udgør ikke et fast forretningssted."

SKM2014. 221. SR

En virksomhed etableret i et 3. land leasede transportmidler af et udenlandsk leasingselskab til brug for levering af momsfrataget personbefordringsydelser til en kunde her i landet. Transportmidlerne opererede fra x antal opholdssteder her i landet, som hver især bestod af opholdsrum og sovefaciliteter til mandskabet, en garage og et afgangssted/ankomststed til transportmidlet. Virksomheden ansatte til hvert enkelt opholdssted mandskab, som befandt sig her i landet. Det var disse personer og deres brug af transportmidlerne, som var helt afgørende for, at de ydelser, som virksomheden leverede til kunden, kunne udføres. Virksomheden blev anset for at have et fast forretningssted her i landet, der havde en tilstrækkelig permanent karakter, og som havde de menneskelige og tekniske midler til at kunne modtage og anvende leasingydelsen til egne formål. Leveringsstedet for leasingydelsen var derfor her i landet, jf. ML § 16, stk. 1.

SKM2015. 634. SR

Spørger leverede undervisningsydelser til en afgiftspligtig person her i landet. Spørger havde ikke etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed her i landet og blev ikke anset for at have et fast forretningssted her i landet. Tilstedeværelsen her i landet var ikke af permanent karakter, når de menneskelige ressourcer alene var fysisk tilstede i de perioder, hvor der rent faktisk blev undervist på i kundens lokaliteter og der sædvanligvis går et par uger/måneder imellem de enkelte kurser. Da spørger ikke var etableret her i landet, var det køber her i landet, som var betalingspligtig for momsen efter ML § 46, stk. 1, nr. 3.

SKM2016. 250. SR

Spørger leverede varer fra udlandet, som blev monteret, jf. momslovens § 14, stk. 1, nr. 3, på to skibe, som lå til kaj i Danmark. Spørger havde alene menneskelige ressourcer fysisk til stede i de perioder, hvor der rent faktisk blev leveret ydelser på de to skibe. Skatterådet bekræftede, at Spørger ikke kunne anses for etableret i Danmark i momslovens forstand, jf. momslovens § 16, stk. 1, og § 46, stk. 1, nr. 2.

SKM2016. 307. SR

Skatterådet bekræftede, at spørgers levering og installering/montering af lyselementer og reklameudstyr mv. momsmæssigt udgjorde en samlet leverance, som var en vareleverance. At installeringen/monteringen efter det oplyste udgjorde ca. 60 pct. af den samlede værdi af leverancen medførte ikke et andet resultat. Da spørger ikke var etableret i Danmark, er spørgers kunde derfor betalingspligtig for momsen på leverancen efter reglerne om levering og installering/montering af varer. Demontering og fjernelse af eksisterende elementer kan ligeledes anses for en del af vareleverancen.

Den juridiske vejledning 2019-1 afsnit D. A. 5.9.2.2.3

”Ethvert element, der er installeret og som udgør en integrerende del af en bygning eller et bygningsværk, uden hvilket den pågældende bygning eller det pågældende bygningsværk er ufuldstændig(t), f.eks. døre, vinduer, tage, trapper og elevatorer. Se momsforordningen, artikel 13b, litra c).

Med "integrerende" i denne sammenhæng menes, at bygningen eller bygningsværket ikke ville være fuldstændig(t) uden dette element.

Det vil sige, at et element, der ellers ville være en løsøregenstand, kan betragtes som fast ejendom, hvis det udgør en integrerende del af en bygning eller et bygningsværk.

Når et element installeres i en bygning eller et bygningsværk, betyder det, at det anbringes eller fastgøres på en sådan måde, at det er klar til brug i denne bygning eller dette bygningsværk. Elementet er som regel forankret eller fastgjort til bygningen eller bygningsværket, eller det kan blot være anbragt i den/det, og det vil ofte kunne fjernes eller udskiftes.

Det afhænger af bygningens eller bygningsværkets karakter, om de pågældende elementer skal betragtes som elementer, uden hvilke bygningen eller bygningsværket anses for at være ufuldstændig(t).

Det er bygningens eller bygningsværkets anvendelse, der afgør, hvilke elementer der udgør en integrerende del af den/det. Hvis en bygning f.eks. anvendes til beboelse, skal elementer såsom døre og vinduer, der er installeret i denne bygning, anses for at indgå i en helhed sammen med bygningen, fordi disse elementer er nødvendige for, at bygningen kan betragtes som en bolig. Disse elementer vil ikke nødvendigvis svare til dem, der kræves i en lagerbygning eller fabrik eller i bygningsværker som elværker, broer eller tunneller.

I visse tilfælde vil der være behov for specifikke elementer for at gøre en bygning eller et bygningsværk egnet til en bestemt anvendelse, f.eks. et udsugningsanlæg på en fabrik eller sikringsanordninger i et fængsel.

Med andre ord, hvis disse elementer blev fjernet, og bygningen eller bygningsværket herefter ikke længere kan opfylde det tilsigtede formål eller funktion, vil disse elementer være at anse som en integrerende del af den faste ejendom. Et eksempel herpå kan være vingerne eller andre generatorkomponenter til en vindmølle, da denne vil være ufuldstændig uden.

Elementer, udstyr eller maskiner, som ikke mister deres individuelle karakter eller strukturelle integritet uanset om de er forankret til en bygning eller et bygningsværk eller ej, er blot løsøre i en bygning eller et bygningsværk, der også er fuldstændig(t) uden disse elementer. Se også D. A. 5.9.2.2.4.

De integrerede elementer har til formål at forbedre eller effektivisere bygningens eller bygningsværkets anvendelse eller udnyttelse som bygning eller bygningsværk.

Hvis et element, der er installeret i en bygning eller et bygningsværk, bidrager til at gøre bygningen eller bygningsværket fuldstændig(t) i betragtning af de almindelige kendetegn ved bygningen eller bygningsværket og den funktion, som den/det skal opfylde, anses elementet for at udgøre en integrerende del heraf.

Eksempler på elementer, der udgør integrerende bygningsdele

- Døre
 - Vinduer
 - Tage
 - Trapper
 - Elevatorer
 - Udsugningsanlæg på en fabrik
 - Sikringsanordning i et fængsel
 - Isolering
 - Skillevægge
 - Vægge og gulvbelægninger
 - El-, VVS-, ventilations-, varme- eller kuldeinstallationer
- derimod er de primære installationer som f. eks. kloakrør, faldstammer omfattet af artikel 13b, litra b)
- Drænsystemer
 - Solceller installeret på en bygning
 - Vinger - og andre generatorkomponenter - på en vindmølle”

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

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, stk. 1, § 21 a og § 21 b.

Momsdirektivets artikel 44

Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor den afgiftspligtige person, der modtager sådanne ydelser, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.

Momsforordningens artikel 11, stk. 1

Med henblik på anvendelsen af artikel 44 i direktiv 2006/112/EF forstås ved ”fast forretningssted” et forretningssted bortset fra det i artikel 10 i denne forordning nævnte hjemsted for den økonomiske virksomhed, der kendetegnes ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, således at det kan modtage og anvende de ydelser, som dette forretningssted får leveret, til egne formål.

Praksis

SKM2014. 221. SR

En virksomhed etableret i et 3. land leasede transportmidler af et udenlandsk leasingselskab til brug for levering af momsfrataget personbefordringsydelser til en kunde her i landet. Transportmidlerne opererede fra x antal opholdssteder her i landet, som hver især bestod af opholdsrum og sovefaciliteter til mandskabet, en garage og et afgangssted/ankomststed til transportmidlet. Virksomheden ansatte til hvert enkelt opholdssted mandskab, som befandt sig her i landet. Det var disse personer og deres brug af transportmidlerne, som var helt afgørende for, at de ydelser, som virksomheden leverede til kunden, kunne udføres. Virksomheden blev anset for at have et fast forretningssted her i landet, der havde en tilstrækkelig permanent karakter, og som havde de menneskelige og tekniske midler til at kunne modtage og anvende leasingydelsen til egne formål. Leveringsstedet for leasingydelsen var derfor her i landet, jf. ML § 16, stk. 1.