

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9542 af 25/06/2024 (Gældende)

## Moms - Opkrævning for skader og mangler på leasingaktiv ved leasingperiodens udløb - levering mod vederlag

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 24-0324450

## Moms - Opkrævning for skader og mangler på leasingaktiv ved leasingperiodens udløb - levering mod vederlag

Spørger drev virksomhed med leasing af biler til henholdsvis erhvervskunder og privatkunder. I forbindelse med leasingkundernes tilbagelevering af leasingbilerne blev bilerne gennemgået for manglende vedligeholdelse, skader og mangler. Ved konstaterede skader og mangler og manglende vedligeholdelse opkrævede Spørger et vederlag ved leasingtager. Spørgsmålene var, om Spørgers opkrævninger ved leasingtager skulle anses for erstatning eller momspligtige vederlag, og om Spørger havde momsfradragsret svarende til moms af opkrævningen til leasingtager, selvom Spørger ikke udbedrede skaderne og manglerne på leasingaktivet.

Skatterådet fandt, at Spørgers opkrævninger var momspligtige. Skatterådet lagde vægt på, at det fulgte af leasingaftalerne, at leasingtager var forpligtet til at afholde udgifterne til opfyldelse af leasingaftalens vilkår, samt at omfanget af leasingtagers forpligtigelse til at betale et yderligere vederlag var fastlagt i leasingaftalen. Leasingtagers betaling for manglende vedligeholdelse, skader og mangler udgjorde således en integreret del af den samlede leasingydelse.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Spørger havde momsfradrag svarende til opkrævningen ved leasingtagerne, idet det følger af momsfradragsretten, at der er fradragsret for afholdte fradragsberettigede udgifter. Hertil var det tillagt vægt, at den moms, Spørger ønskede at fratrække, udgjorde den moms, som Spørger opkrævede for leverancer til leasingtagerne og ikke moms pålagt ved levering til Spørger selv.

*Skatterådsmøde 25. juni 2024 - SKM2024.369.SR*

### Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger, for de under punkterne 1-4 nævnte skader, skal opkræve moms af beløb, som Spørger opkræver af leasingtager ved dennes aflevering af et leasingaktiv, uanset om Spørger gennemfører udbedring af skaden?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger for de under punkt 5-6 nævnte skader ikke skal opkræve moms af beløb, som Spørger opkræver af leasingtager ved dennes aflevering af et leasingaktiv, uanset om Spørger gennemfører udbedring eller ej.
3. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger kan fratrække moms efter reglerne om skadelidtes momsfradrag for udbedring af skader, hvis et forsikringsselskab dækker en momsbelagt udgift til punkt 1-6 ovenfor?

### Svar:

1. Ja.
2. Nej.
3. Nej.

### Beskrivelse af de faktiske forhold

Skattestyrelsen har i Den juridiske vejledning 2023-2 ændret afsnit D. A. 8.1.1.1.3 samt D. A. 8.1.1.1.4. Ændringen er formuleret enslydende i de to afsnit og vedrører betaling for fejl og mangler på leasingaktiver ved leasingperiodens udløb. Det fremgår af ændringen, at betalinger for fejl og mangler er momspligtige. Ændringen er ikke nærmere begrundet og angiver ikke, om der er tale om en praksisændring. De ændrede afsnit i Den juridiske vejledning synes dog at bygge på den forudsætning, at der i forbindelse med opkrævning for fejl og mangler er tale om levering mod vederlag mellem parterne.

Samtidig indeholder Den juridiske vejledning i afsnit D. A. 11.1.8.1 (kort om skader og erstatninger) og D. A. 11.1.8.2 (skader udbedret af skadelidte) en beskrivelse af årelang fast momspraksis for den momsmæssige håndtering af erstatninger. Det fremgår heraf, at erstatninger ikke er momspligtige. Erstatninger er momsfrie, fordi der ikke er tale om levering mod vederlag mellem parterne.

Ændringen af afsnit D. A. 8.1.1.1.3 og D. A. 8.1.1.1.4 synes således ikke at være tilstrækkeligt afstemt med afsnit D. A. 11.1.8.1 og D. A. 11.1.8.2, og ændringen medfører derfor tvivl om den momsmæssige behandling ved betalinger opkrævet af leasinggiver ved aflevering af leasingaktiver som f.eks. biler.

Hertil kommer, at Den juridiske vejledning ikke omtaler en række konkrete situationer, som er relevante i forbindelse med opkrævning af betalinger ved aflevering af leasingaktiver. Eksempelvis når betalingen opkræves, uden at den vare/ydelse, som betalingen dækker, udføres, eller når en afleveringsforsikring dækker leasingtagers udgift.

Endelig bekræfter det bindende svar i SKM2012. 541. SR, at to parter kan betale for momspligtige varer/ydelser og betale momsfrie erstatninger, selvom de to typer af betalinger grundlæggende flyder af samme underliggende forhold.

På denne baggrund ønsker Spørger afklaring af den momsmæssige behandling af en række typiske betalinger, der kan opkræves i forbindelse med aflevering af leasingaktiver i form af biler. Formålet med denne anmodning er således at få klarhed over, hvornår betalinger for fejl og mangler er levering af en vare/ydelse mod vederlag, og hvornår det er en reel erstatning.

### Om Spørger

Spørger er en selvstændig virksomhed i G1-Koncern. Selskabets hovedsæde ligger i Y1-By. Der er også kontorer i Y2-By og Y3-By samt Y4-By. Selskabet beskæftiger ca. x medarbejdere.

Spørger har en leasingportefølje til danske kunder på ca. x biler, hvoraf ca. x% er erhvervskunder, og ca. x% er privatkunder. Af bilporteføljen udgør biler på hvide plader ca. x%, og ca. x% er biler på gule plader.

### Om leasingaftalerne

Spørger bruger i vid udstrækning standardleasingaftaler ved leasing af biler, men individuel tilpasning kan også forekomme. Eksempler på aftaler er vedhæftet i bilag 1 og bilag 2.

Helt generelt er meningen med leasingaftalen, at den giver leasingtager ret til at bruge leasingaktivet i et nærmere beskrevet omfang og på den i aftalen forudsatte måde, jf. § 4, punkt 1, i aftalerne (bilag 1 og 2). Som en del af leasingaftalen skal leasingtager afholde de nødvendige udgifter, der følger af brugen - eksempelvis brændstof, normal vedligeholdelse mv., jf. § 8, punkt 1 og § 9 i aftalerne. Sådanne udgifter til driften af aktivet er i henhold til fast momspraksis entydigt leasingtagers udgifter, jf. fx præmis 33-37 i sag C-185/01, Auto Lease Holland BV.

Når leasingtager misligholder sin pligt til at afholde driftsmæssige omkostninger, dvs. ikke overholder aftalen om den forudsatte brug af aktivet, giver leasingaftalen leasinggiver mulighed for at kræve betaling for den skade, den manglende overholdelse af aftalen medfører.

Betaling for uforudset brug af aktivet sker på grundlag af en gennemgang af aktivet ved aflevering. Når der konstateres uforudset brug, bliver leasingtager på dette tidspunkt forpligtet til at betale for den konstaterede skade, jf. henholdsvis § 15 og § 16 i vedlagte eksempler på leasingaftaler. Der er altså på dette tidspunkt tale om en ny aftaleretlig forpligtelse for leasingtager.

### Om gebyrlisten

Leasingaftalerne indeholder en gebyrliste, hvor Spørger har fastsat en pris for forskellige elementer, der kan være relevant at opkræve kunden for under leasingperioden eller ved endt leasingperiode.

Listen dækker følgende:

Håndteringsgebyr hvis ej automatisk betalingstjeneste  
Rykning for manglende betaling af ydelse  
Ekspeditionsgebyr hvis betaling via Betalingsservice  
Ekspeditionsgebyr hvis betaling via Mobilepay  
Subscription  
Betaling via bankoverførsel  
Skift af forsikringsselskab  
Ekspeditionsgebyr ved forsikringshændelser  
Henstand med ydelse  
Tilbagekaldelse af ydelse  
Adressesøgning ved flytning  
Arkivforespørgsel p.t. X. XXX,XX kr./time - minimum  
Håndtering af periodisk afgift (grøn ejerafgift)  
Genoptagelse af aftale  
Bortkommen registreringsattest/Udlån af registreringsattestens del 2  
Omregistrering  
Omlægning/Ændring af betalingsplan - max.   
Håndtering af p-bøder  
Afhentning af dæk  
Inspektionsgebyr  
Misligholdt service

Spørger opkræver moms af alle disse elementer, som ikke er omfattet af spørgsmålene i dette bindende svar

### Om dansk rets almindelige principper for erstatning

Som bruger af en genstand er man efter dansk rets almindelige principper for erstatning ansvarlig for skader på den brugte genstand.

Et centralt krav i leasingaftalerne er på den baggrund, at leasingtager er forpligtet til at holde bilen kaskoforsikret.

Som bruger er man i udgangspunktet også ansvarlig for skader påført andre. Derfor er det lovpligtigt, at der er tegnet en ansvarsforsikring for køretøjet.

### Om beregning af prisen på leasing

Meget overordnet beregner et leasingselskab prisen på en leasingydelse som forskellen på aktivets købspris (herunder også registreringsafgift mv.) og forventede værdi ved endt leasingperiode samt en kalkulationsrente på anskaffelsessummen af aktivet.

Betalingen for leasingydelsen dækker således udover leasingselskabets fortjeneste kun den værdiforringelse, der følger af almindeligt brug og slitage, fordi det følger af almindelige retsprincipper, at leasingtager er ansvarlig for værdiforringelse i tilfælde af skader.

### Om proceduren ved aflevering af et leasingaktiv (bil)

Proceduren ved aflevering af en bil fremgår af leasingaftalen, jf. eksempelvis § 15 (private) henholdsvis § 16 (erhverv) i vedlagte aftaler. Det fremgår heraf, at bilen gennemgås af en sagkyndig, som udpeges af leasinggiver.

Leasingbilen skal ved tilbageleveringen være i en stand, der minimum svarer til, at bilen ved tilbageleveringen er i god og brugbar stand, og ikke udviser anden forringelse, end hvad der følger af almindeligt slid og ælde.

### Om skader konstateret ved aflevering af leasingaktiver

Hvis der ved gennemgangen af køretøjet konstateres beskadigelser ud over almindeligt slid og ælde, udarbejdes en opgørelse til leasingtager, såfremt der er et skyldigt beløb som følge af skader, som leasingtager hæfter for.

Leasinggiver er berettiget til at sælge bilen med skader. Det vil sige, at det er Spørger, der egenhændigt afgør, om en skade skal udbedres eller ej.

Nedenfor er angivet eksempler på typiske skader, der konstateres i forbindelse med afleveringsrapporten. Det er disse skader, der refereres til i de stillede spørgsmål:

1. Stand af dæk:—Slitage eller beskadigelse, som gør dækkene ulovlige (eks. for lidt dækmønster).
2. Type af dæk og/eller fælge:—Dæk og/eller fælge er ikke af samme type som ved levering (eks. hvis bilen er leveret på sommerdæk, men afleveres på vinterdæk).
3. Aflevering af dæk og/eller fælge, nøgler o.lign. :—Leasingtager afleverer ikke dæk og/eller fælge, som er en del af leasingaftalen (eks. afleveres sommerdæk monteret på fælge ikke), eller hvis leasingtager ikke afleverer det oprindelige antal nøgler, hattehylden mangler, nakkestøtter mangler, måtter mangler, aftageligt træk mangler eller lignende. Leasingtager opkræves for det manglende.
4. Manglende vedligehold mv.:—Ved tilbagelevering af bilen skal denne være i køredygtig og lovlig stand. Eks. må ingen lamper i instrumentbrættet lyse, eks. påfyldning af olie, ad-blue o.lign. Manglende overholdelse anses for en skade.
5. Eksteriør:—Alle andre skader end overfladiske ridser og beskadigelser, som kan poleres væk (eks. buler, ridser, stenslag, lakskader, glasskader, skader på fælge) samt manglende retablering af bilen til originalt udseende (fx manglende fjernelse af reklamefolier, maling mv.).
6. Skader på interiør:—Bilen afleveres med pletter, huller og andre beskadigelser end pletter og snavs, der ikke forsvinder ved almindelig rengøring (eks. skader pga. rygning, brændemærker i sæder, skjolder/fugtskader på sæder, huller i sæder mv.) samt skader pga. manglende retablering til originalt udseende (eks. Skader fra ekstramonteret udstyr, der ikke er en del af leasingaftalen, manglende fjernelse af indretning, udstyr mv.)

#### Om betaling for konstaterede skader

Spørger opkræver leasingtager for skader konstateret ved gennemgang, som leasingtager ifølge aftalen og dansk rets almindelige regler er ansvarlig for, jf. også leasingaftalen. Selve beløbet for den konkrete skade fastsættes pr. skadetype ved udarbejdelse af afleveringsrapporten. Spørger sender på dette grundlag en opkrævning til leasingtager. Det er den momsmæssige behandling af denne opkrævning, som er omfattet af spørgsmål 1 (punkt 1-4) og 2 (punkt 5- 6) samt spørgsmål 3 (punkt 1-6).

Selve tanken bag opkrævning af betaling for skader hos leasingtager er, at betalingen skal dække:

- Uforudset slid på aktivet som følge af leasingtagers brug. Dette omfatter f.eks. leasingtagers manglende overholdelse af serviceforpligtelser for aktivet.
- Den potentielle værdiforringelse af aktivet, som skyldes konkrete fysiske skader på aktivet. Der kan f.eks. være tale om ridser og buler. Hensigten med at opkræve betaling for disse skader er, at leasinggiver skal have mulighed for at bringe aktivet tilbage til "hel" stand, dvs. at leasingtager erstatter det værditab, som skaderne påfører aktivet.

#### Om dækning af leasingtagers udgifter via en forsikring tegnet af leasingtager

Leasingtager er i henhold til leasingaftalen forpligtet til at tegne en kaskoforsikring på køretøjet. Derudover kan leasingtager tegne en afleveringsforsikring, og leasingtager kan have andre typer af forsikringer, der dækker udgifter til punkterne 1-6 ovenfor (fx tyveriforsikring, der dækker tyveri af sommerdæk på fælge og nøgler). Spørger stiller ingen krav om sådanne forsikringsdækninger, og har ingen viden om det.

## Spørgers opfattelse og begrundelse

### Spørgsmål 1

Det ønskede svar er "Ja" for punkterne 1, 2, 3 og 4.

### Spørgsmål 2

Det ønskede svar er "Ja" for punkterne 5 og 6.

### Spørgsmål 3

Det ønskede svar er "Ja".

Spørgers opfattelse af begrundelsen for svarene er uddybet nedenfor.

#### *A. Generelt om moms ved leasing*

Spørger er som leasinggiver ejer af leasingaktiverne. Leasingydelsen er momspligtig. Spørger har som udgangspunkt 100% momsfradrag for omkostninger til indkøb samt egne driftsomkostninger vedr. leasingaktivet.

Leasingydelsen er betaling for leasingtagers almindelige brug af aktivet og den værdiforringelse, der følger af den almindelige brug. Leasingtagere, der er afgiftspligtige personer, har momsfradrag for moms på leasingydelsen ud fra de almindelige fradragsregler, dvs. fradraget er påvirket af, om en bil er på hvide eller gule plader samt virksomhedens momsfradragsprocent.

##### *A. 1. Om momsfradragsretten for skader udbedret i leasingperioden*

Efter Den juridiske vejlednings afsnit D. A. 11.1.8.1 forstås ved "skadelidt" den, der ejer de beskadigede ting. Spørger har derfor også ret til fradrag for moms på udbedringer af skader, der er opstået under leasingperioden. Det er i Den juridiske vejledning ikke nærmere defineret, hvad der forstås ved "skader".

I "leasingterminologi" og i dette bindende svar bruges begrebet "skader" både om elementer, der vedrører leasingtagers manglende overholdelse af leasingaftalens krav til driften af leasingaktivet og om elementer, der er fysiske skader på selve leasingaktivet.

I forhold til momsfradragsretten er det nødvendigt at skelne mellem de to situationer.

Omkostninger til leasingtagers drift af det leasede aktiv håndteres momsmæssigt ud fra leasingtagers momsfradragsret. Hvis der eksempelvis er tale om en leaset gulpladebil, som bruges af en momsregistreret maler, er der 100% momsfradragsret for disse omkostninger. Hvis der er tale om leasing af et aktiv til privat brug, er der ikke momsfradragsret.

For fysiske skader på leasingaktivet styres momsfradragsretten ikke af leasingtagers fradragsret, men derimod af leasinggivers momsfradragsret. Dette skyldes, at leasinggiver ejer aktivet og anvender det i sin momspligtige virksomhed. Leasing-giver er med andre ord skadelidt. Leasinggivers momsfradragsret påvirkes ikke af, om leasingtager selv betaler for udbedring af skaden, eller om skaden eksempelvis er dækket af en kaskoforsikring. For at udøve momsfradragsretten skal leasinggiver modtage en faktura med angivelse af momsen, jf. Den juridiske vejlednings afsnit D. A. 11.1.8.1. (momspraksis vedr. erstatninger). Det følger af det nævnte afsnit, at baggrunden for praksis er, at der ikke skabes nogen merværdi - der er tale om en genetablering af aktivet.

##### *A. 2. Om den momsmæssige betydning af, hvem der afholder udgiften for skader*

Momspligt forudsætter for både varer og ydelser levering mod vederlag, jf. momslovens § 4, stk. 1. Normalt vil det være den, der modtager en leverance, som også betaler vederlaget. Dette er dog efter momsreglerne ikke et krav. Momspligten bygger heller ikke på, at vederlaget skal betales inden for et bestemt tidsrum, eller at det rent faktisk betales. En leverandør er eksempelvis momspligtig, uanset om køberen går konkurs.

For momsfradragsretten gælder, at en modtager af en vare/ydelse skal kunne henvise denne (helt eller delvist) til sin momspligtige virksomhed. Herudover skal der være dokumentation for moms på leverancen i form af leverandørens faktura. Det er ikke en betingelse for momsfradrag, at modtageren har betalt for varen/ydelsen. Det påvirker heller ikke modtagers momsfradragsret, hvis en tredjeperson (fx et forsikringsselskab) dækker modtagerens udgift.

### *A. 3. Om moms af skader konstateret efter leasingperiodens udløb*

Ved udløbet af leasingaftalen skal leasingaktivet afleveres til Spørger som ejer.

Aktivet skal tilbageleveres i den stand, det er forudsat i leasingaftalen.

Opkrævninger som følge af skader på et leasingaktiv, som konstateres i forbindelse med aflevering af aktivet, er udtryk for, at leasingtager skal betale for, at leasing-aktivet ikke tilbageleveres i den stand, der er forudsat i leasingaftalen. Opkrævningerne vil derfor altid kunne relateres til, at leasingtager har undladt at opfylde sine forpligtelser i henhold til leasingaftalen forud for eller på selve afleveringstidspunktet. Leasingtager er erstatningspligtig overfor leasinggiver i denne forbindelse.

For at afgøre omfanget af momspligten for opkrævninger for skader er det først nødvendigt at afgøre, om opkrævningen konkret er udtryk for en leverance fra leasinggiver til leasingtager.

For at vurdere den momsmæssige håndtering af skader konstateret efter leasingperioden er det som for skader i leasingperioden nødvendigt at skelne mellem skader relateret til leasingaktivets drift og skader på selve leasingaktivet, hvor leasinggiver er skadelidt.

Da de potentielle momspligtige leverancer sker efter leasingperioden og dermed efter, at leasingtager er ophørt med at anvende leasingaktivet, er det desuden nødvendigt at vurdere, om der gennemføres en levering mod vederlag fra leasinggiver til leasingtager. En vurdering af dette element skal ske særskilt for varer og ydelser.

#### *A. 3.1. Opkrævninger - salg af varer*

Efter momslovens § 4, stk. 1, skal der betales moms 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.

For at opkrævninger fra leasinggiver kan anses for salg af varer, skal der altså være tale om, at leasingtager opnår råderetten som ejer over godet gennem betaling af et vederlag. Retspraksis fra EU-Domstolen fremhæver i denne forbindelse, at "mod vederlag" indebærer, at der består en direkte sammenhæng mellem leveringen af varer og en modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget. En sådan direkte sammenhæng foreligger, såfremt der mellem leverandøren af varer og modtageren heraf består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det vederlag, der modtages af den person, der gennemfører denne transaktion, udgør den faktiske modværdi af den levering, som foretages til modtageren (jf. eksempelvis præmis 29 i sag C-677/21 og den deri nævnte retspraksis).

Om der består et retsforhold mellem parterne, afgøres ud fra samtlige de konkrete omstændigheder i det enkelte tilfælde (jf. eksempelvis ovennævnte doms artikel 28).

Vedrørende "retten til som ejer at råde over godet", følger det af EU-praksis, at begrebet er et objektivt begreb, som skal fortolkes uafhængigt af transaktionernes formål og resultater (jf. præmis 36 i sag C-677/21 og den deri nævnte praksis).

Opkrævning for manglende aflevering af goder, der er stillet til rådighed for en leasingtager, som en del af en leasingaftale, må på denne baggrund anses for en overdragelse af ejendomsretten til godet. Dette gælder, uanset om leasingtager konkret er i stand til at bruge godet eller ej. Opkrævninger for manglende aflevering af dele af leasingaktivet - fx manglende aflevering af fælge og dæk - er derfor en momspligtig leverance.

#### *A. 3.2. Opkrævninger - levering af ydelser*

Begrebet "overdragelse af retten til som ejer at råde" findes ikke tilsvarende for ydelser. For at der kan være tale om momspligt for en ydelse, skal der være tale om en levering.

Leveringsbegrebet må - som for varer - fastlægges ud fra, om der er en direkte sammenhæng mellem en ydelse fra en leverandør til en aftager, hvor aftagers modydelse (betaling) udgør en faktisk modværdi for en leverance, som er underbygget af et retsforhold mellem parterne. Det er også her de samlede konkrete omstændigheder, der skal vurderes.

I den konkrete situation skal der ved vurdering af begrebet levering også tages hensyn til, at opkrævningen sker for leasingtagers manglende overholdelse af forpligtelser i henhold til leasingaftalen.

For de opkrævninger, der vedrører omkostninger, som burde have været afholdt og forbrugt af leasingtager som en del af den løbende drift af det leasede aktiv, er der i realiteten tale om opkrævning af en driftsomkostning, som leasingtager burde have afholdt og forbrugt, mens denne havde rådighed over aktivet. Der er med andre ord tale om efterfølgende levering og fakturering af driftsomkostninger.

Dette understøttes af parternes aftale. Leasinggiver kan ikke uden et aftaleretligt grundlag opkræve leasingtager for manglende overholdelse af dennes forpligtelser.

Der er derfor som udgangspunkt tale om momspligtige leverancer fra leasinggiver til leasingtager, jf. momslovens § 4, stk. 1. Det er i den forbindelse uden betydning, at opkrævningen sker efter, at leasingtager har afsluttet sin råden over aktivet, idet opkrævninger sker for ydelser, der burde have været gennemført, mens denne råden bestod.

#### *A. 3.3. Betydningen af, at en levering af ydelser ikke gennemføres*

I de konkrete situationer nævnt under punkt A. 3.2 kan det forekomme, at leasinggiver gennemfører en opkrævning hos leasingtager, men vælger de facto ikke at gennemføre ydelsen. Dette har leasinggiver ret til i henhold til leasingaftalen, og leasingtagers pligt til at betale for ydelsen påvirkes ikke heraf.

For opkrævninger, hvor leasinggiver af egen drift beslutter ikke at gennemføre en ydelse i form af en efterfølgende opkrævet driftsomkostning, skal det vurderes, om der momsmæssigt er tale om en leverance til leasingtager.

Ud fra EU-Domstolens retspraksis må der også her lægges vægt på de samlede omstændigheder i situationen. Der er ingen tvivl om, at opkrævningen skyldes et retsforhold mellem parterne.

Der gennemføres derimod de facto ikke nogen ydelse, hverken i form af leasinggivers evt. egen udførelse af ydelsen eller gennem leasinggivers indkøb af ydelsen fra en tredjemand.

Leasinggiver accepterer derimod en evt. lavere salgspris for aktivet til en tredjemand som følge af leasingtagers manglende overholdelse af leasingaftalen. Det er uvist, om, og i hvilket omfang, salgsprisen er påvirket.

På grundlag heraf er vores samlede vurdering, at dette ikke har betydning for den momsmæssige håndtering af opkrævningen af punkt 1-4.

#### *A. 3.4. Opkrævninger - ingen levering og derfor ikke omfattet af momslovens anvendelsesområde*

Jf. ovennævnte punkt A. 3.1. og A. 3.2. kræver "levering mod vederlag" i momslovens forstand, at der skal være en leverance omfattet af parternes retsforhold, og at en leverance skal omfatte en "råden" (varer) eller et "forbrug" hos leasingtager (ydelse), hvor sidstnævnte skal fortolkes ud fra de samlede konkrete omstændigheder i situationen.

For de opkrævninger, der ikke vedrører leasingaktivets drift, som beskrevet i punkt A. 3.2 ovenfor, men derimod selve aktivet, som er leasinggivers ejendom, opstår spørgsmålet, om der er tale om levering mod vederlag i momslovens forstand.

Ud fra en samlet vurdering af omstændighederne er det vores opfattelse, at der ikke er tale om levering i momslovens forstand. Dette skyldes, at leasingtager ikke modtager nogen vare eller ydelse fra leasinggiver, samt at opkrævningen ikke på nogen måde er udtryk for et forbrug hos leasingtager, og er uden momsmæssig sammenhæng til leasingtagers brug af aktivet. Leasingtager skal betale for skaden, uanset om den udbedres eller ej, og leasingtager har ikke noget retsligt krav på, at leasinggiver gennemfører udbedringen.

Opkrævningen vedrører derimod entydigt leasinggivers ejendom, og realiteten er derfor, at leasinggiver ikke foretager en levering, når leasingtager opkræves for skader, der hverken indebærer overdragelse af en materiel råderet eller overdragelse af en ydelse, som leasingtager kan anses for at forbruge.

Sådanne opkrævninger skal derfor ske uden moms.

Dette understøttes af, at leasinggiver som ejer af aktivet har retten til momsfradrag for momsen på eksempelvis udbedring af skader, jf. momslovens § 37 og Den juridiske vejledning afsnit D. A. 11.1.8. (erstatning). Der henvises til beskrivelsen oven for i afsnit A. 1.

Skader uden for momslovens område vil typisk være omfattet af en kaskoforsikring (evt. en afleveringsforsikring), hvilket er uden betydning for den momsmæssige vurdering, jf. herom også ovenfor samt punkt A. 4.

#### *Bemærkninger til Skattestyrelsens indstilling til spørgsmål 1 og 2:*

Skattestyrelsens analyse bygger med henvisning til sag C-295/17 MEO, sag C-90/20 Apcoa, sag C-242/18 UniCredit Leasing samt SKM2020. 281. SR på, at den blotte betegnelse af en betaling, som en erstatning ikke medfører, at de momsretlige erstatningsregler finder anvendelse, samt at leasingtagers betaling for mangler konstateret ved udløb af kontrakten, er en integreret del af den samlede leasing-ydelse.

Førstnævnte del af begrundelsen er indlysende rigtigt. Til sidste del af begrundelsen bemærkes, at sagerne vedr. MEO, UniCredit Leasing samt SKM2020. 281. SR alle vedrører ophævelse af kontrakter før tid, og spørgsmålet om en betaling for at udtræde før tid er en momspligtig leverance. Disse sager kan allerede derfor ikke anvendes som begrundelse for den momsmæssige vurdering af erstatninger, der opgøres i forbindelse med fysiske og uforudsete skader på interiør og eksteriør, som konstateres i forbindelse med ordinært udløb af leasingaftalen. For UniCredit-sagen skal det yderligere bemærkes, at Skattestyrelsen i Den juridiske vejledning selv giver dommen en bemærkning om, at dommen vedrører lejekøb.

Konkret opfylder Spørger som leasinggiver den indgåede kontrakt ved, at aktivet stilles til rådighed og leasingtager ved at betale det på forhånd aftalte normale vederlag herfor. Situationen for Spørger og de stillede spørgsmål handler derfor ikke om erstatning for førtidig ophævelse af kontrakten.

Apcoa-sagen konkluderer på baggrund af "den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed af transaktionen" (præmis 38), at det opkrævede gebyr er en forhøjet takst for parkeringen. Det fremgår også af Apcoa-sagen (præmis 36 ff), at der lægges vægt på, at det i sagen omhandlede kontrolgebyr er betaling for en særskilt parkeringsydelse, der som nævnt udgør "den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed" mellem parterne.

Skattestyrelsen inddrager samme formulering i sin begrundelse. Skattestyrelsen synes at vurdere den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed således, at parterne reelt ved kontraktens indgåelse har aftalt, at leasingtager kan tilbagelevere aktivet med mangler og skader, men blot skal betale for dette.

Dette er fundamentalt forkert i et aftaleretligt og forretningsmæssigt perspektiv. Det helt normale og naturligt forretningsmæssige udgangspunkt i en leasingaftale er, at leasingydelsen fastsættes under hensyn til det forventede og forudsatte normale brug af aktivet. Spørger har ikke mulighed for at fastsætte/gætte på, i hvilket omfang leasingtager måtte påføre aktivet skader, og leasingtager vil på sin side ikke indgå en leasingaftale baseret på, at aktivet formentlig/muligvis påføres skader. Dette er parternes forretningsmæssige og økonomiske virkelighed, og derfor udgør evt. skader misligholdelse fra leasingtagers side. At forholdet overhovedet er omtalt i leasingaftalen skyldes et ønske fra Spørger om at tydeliggøre leasingtagers erstatningsansvar, som følger af de almindelige retlige principper, jf. i øvrigt igen afsnit D. A. 11.1.8.1, og teksten "selv om lejerer påtager sig erstatningsansvar for skader på eller tyveri af det lejede udstyr".

Det er kunstigt og uden realitet, når Skattestyrelsen trækker det, der reelt er erstatningsbetalinger, tilbage som en del af selve aftalen. Aftalen indgås under klare og helt sædvanlige forudsætninger. Når forudsætningerne ikke opfyldes, er der tale om misligholdelse. Betaling for misligholdelse er en erstatning og ikke en regulering af leasingprisen. Dette følger af helt almindelige principper for erstatning i kontrakt. Dette er også grundlaget for beskrivelsen i Den juridiske vejlednings afsnit D. A. 8.1.1.4 om "Vederlag for efterfølgende ændringer er momspligtig, imens erstatningsbeløb for misligholdelse ikke er vederlag".

Det skal i den sammenhæng (som også allerede fremhævet i anmodningen om det bindende svar) understreges, at Skatterådet i SKM2012. 541. SR har bekræftet, at to parter kan betale for momspligtige varer/ydelser og betale momsfrie erstatninger, selvom de to typer af betalinger grundlæggende flyder af samme underliggende aftaleforhold. Skattestyrelsen ser i sit udkast bort fra denne afgørelse, som meget klart fører til en anden konklusion, end Skattestyrelsen når frem til.

Skattestyrelsens synspunkt om, at parterne reelt ved kontraktens indgåelse har aftalt levering for mangler og skader, er en underkendelse af SKM2012. 541. SR. Underkendelsen medfører samtidig, at der i praksis ikke kan opstå en erstatningssituation i forbindelse med misligholdelse af en kontrakt, fordi alle misligholdelsessituationer selvsagt pr. definition udspringer af parternes kontraktforhold.

Det er her relevant at fremhæve Skattestyrelsens formulering i Den juridiske vejlednings afsnit D. A. 11.1.8.1. Afsnittet er et baggrundsafsnit benævnt "Kort om skader og erstatninger". Afsnittet fastsætter rammerne og principperne for den momsmæssige behandling af erstatninger. Det fremgår af afsnittet, at der ved levering af varer/ydelser som kompensation for tabte/mangelfulde varer eller ydelser ikke sker nogen værditilvækst, hvorfor der heller ikke skal være en momsbelastning i disse situationer. Ifølge afsnittet opnås dette resultat ved i administrativ praksis at sikre skadelidtes (i visse særlige tilfælde skadevolders) momsfradragsret for udbedrings-omkostninger. Det følger heraf, at principperne

i Den juridiske vejlednings afsnit D. A. 11.1.8.1 er relevante at inddrage ved besvarelsen af de stillede spørgsmål.

Skattestyrelsen har imidlertid undladt at anvende principperne ved udkastet til besvarelse af spørgsmål 1 og 2, jf. udkastets henvisning til lovgrundlag, forarbejder og praksis. Afsnittet er efter vores opfattelse relevant for de stillede spørgsmål 1 og 2, og Skattestyrelsen bør redegøre for og forklare, hvorfor afsnittet ikke er relevant for besvarelsen af spørgsmålene.

Som et yderligere punkt i udkastet til besvarelse bemærker Skattestyrelsen flere steder, at omfanget af leasingtagers hæftelse er fastlagt ved indgåelse af leasingaftalen. Helt principielt bemærkes, at hæftelse ikke er et relevant kriterie ved fastlæggelse af, om en vare/ydelse er momspligtig eller ej. Vurdering af momspligt går som udgangspunkt udelukkende på, om der sker levering mod vederlag. Skattestyrelsens bemærkning om hæftelse synes at antyde, at hæftelse skal sidestilles med vederlag. Der er ingen tvivl om, at leasingtager konkret hæfter for de skader, der konstateres ved afleveringen. Dette følger imidlertid af de helt almindelige regler for erstatning i kontrakt og kan ikke på nogen måde anses for at være udtryk for et vederlag for konkrete leverancer. Også her henvises bl.a. til principperne beskrevet i Den juridiske vejlednings afsnit D. A. 11.1.8.1.

Skattestyrelsens begrundelse for udkast til svar på spørgsmål 1 og 2 er illustreret med dette eksempel:

*Hvis Spørgers opkrævning for leasingtagers manglende overholdelse af leasing-aftalen ved tilbagelevering af leasingaktivet, ikke blev anset for levering af momspligtige leverancer, så vil den leasingtager, som ved tilbageleveringen af leasingaktivet opfylder forpligtelserne i leasingaftalen ved hjælp fra tredjemand, og den leasingtager, som ikke opfylder forpligtelserne i leasingaftalen ved tilbageleveringen, blive behandlet forskelligt i momsmæssig henseende.*

Vi er som udgangspunkt enige i, at momsrettens neutralitetsprincip ikke må føre til påvirkning af forbrugsvalget. Hvis Skattestyrelsens eksempel er rigtigt, ville neutraliteten blive brudt. Skattestyrelsens forståelse af momsreglerne i eksemplet er imidlertid forkert, og konklusionen om en momsretlig forskel (neutralitetsbrud) er derfor også forkert, jf. nærmere umiddelbart neden for.

Momsfradrag for skader på et leasingaktiv afgøres ud fra, hvem der er skadelidt. Ifølge Den juridiske vejlednings afsnit D. A. 11.1.8.1 forstås ved skadelidt: "... den, der ejer de beskadigede/tabte ting. Det gælder også i forbindelse med beskadigelse/tyveri af varer, som er udlejet eller leaset, selv om lejeren påtager sig erstatningsansvar for skader på eller tyveri af det lejede udstyr."

Ifølge Den juridiske vejledning (også afsnit D. A. 11.1.8.1) er udgangspunktet, at: "... den skadelidte virksomhed har fradrag for momsen af udbedringsomkostningerne, forudsat, at den er momsregistreret og har fuld momsfradragsret for købs-momsen. Se afsnit D. A. 11.1 om de generelle betingelser for momsfradragsret."

Denne praksis er gældende, uanset om udgifterne til ubedring er dækket af en forsikring eller ej.

Samme afsnit i Den juridiske vejledning gengiver en afgørelse (MN. 152/68) således:

#### *Genoprettelse af skader*

*I tilfælde, hvor der sker skade på en registreret virksomheds varelager eller driftsmidler, herunder bygninger, kan virksomheden medregne afgiften på indkøb, reparationer mv. til genoprettelse af skaden til den indgående afgift i samme omfang, som virksomheden efter reglerne i lovens §§ 15 og 16 kan medregne afgiften på indkøb mv. af de pågældende varer og driftsmidler til den indgående afgift.*

*Dette gælder, uanset om virksomheden (skadelidte) selv må bære tabet ved skaden, eller om den kan få tabet dækket ved erstatning fra en skadevolder eller et forsikringsselskab.*

*Det tab, der i sidstnævnte tilfælde skal erstattes, bliver således værdien (genanskaffelsesprisen, reparationsprisen) uden afgift.*

For så vidt angår den situation, hvor skader dækkes eller udbedres af skadevolder, er dette behandlet i Den juridiske vejlednings afsnit D. A. 11.1.8.3 om skader dækket/udbedret af skadevolder. Det fremgår af dette afsnit, at:

#### *Retningslinjer*

*Udgangspunktet er, at skadelidte har fradragsret for moms på indkøb i forbindelse med udbedring af skader. Se afsnit D. A. 11.1.8.2 om skader udbedret af skadelidte. I tilfælde, hvor skadelidte ikke er momsregistreret eller ikke har fuld fradragsret (fx momsfrie virksomheder, privatpersoner og virksomheder med blandede aktiviteter) kan skadevolder i stedet foretage momsfradrag. Skadevolder kan kun foretage momsfradrag for indkøb til udbedring af skaden, i det omfang skadelidte ikke har foretaget fradrag.*

*Hvis en momsregistreret skadevolder selv udbedrer den forvoldte skade, skal der ikke betales moms af udbedringsarbejdet, da skadevolder ikke anses for at have leveret en ydelse mod vederlag til skadelidte/forsikringsselskab.*

Det følger af ovenstående beskrivelser af regler og praksis i Den juridiske vejledning, at momsfradrag for skader på et leasingaktiv (leasingaktiver er specifikt fremhævet i Den juridiske vejlednings afsnit D. A. 11.1.8.1) skal henføres til ejer af aktivet som skadelidt, og at momsfradragsretten styres af ejers momsmæssige status.

Det af Skattestyrelsen anførte eksempel er derfor forkert. Hvis en leasingtager volder skade på et leasingaktiv, og selv vælger at udbedre skaden, afgøres momsfradragsretten for momsen på udbedringsomkostningen af skadelidtes momsstatus. I den konkrete sag betyder det, at Spørger som ejer af et køretøj er skadelidt og har momsfradragsret for momsen af udbedringsomkostninger, som leasingtager afholder til udbedring af skader på køretøjet.

Det kan derfor ikke som anført af Skattestyrelsen være et argument for opkrævning af moms på skader konstateret ved aflevering af leasingaktivet, at der opstår en momsmæssig forskel i forhold til en leasingtager, der har sørget for udbedring af en skade inden aflevering. I sidstnævnte tilfælde vil Spørger have momsfradrag for momsen af udbedringsomkostningerne, jf. den nævnte praksis.

Skattestyrelsens forslag til det bindende svar vil derimod skabe den omvendte forskel i momsbehandlingen, fordi Spørger som leasinggiver og skadelidt vil have momsfradrag for skader på leasingaktiver, hvis leasingtager har initieret udbedring. I forlængelse af ovenstående påvisning af, at Skattestyrelsen lægger en forkert opfattelse til grund for det eksempel, der understøtter Skattestyrelsens begrundelse, kommenteres på Skattestyrelsen momsretlige analyse, der ligger bag udkast til svar på spørgsmål 1 og 2.

Den samlede konklusion er på baggrund af ovenstående, at Skattestyrelsens moms-retlige analyse mangler væsentlige elementer. Konsekvensen heraf er, at begrundelsen for svaret på spørgsmål 1 bør ændres. Svaret på spørgsmål 2 bør ændres til et "ja".

#### *A. 4. Afleveringsforsikringer*

Konstateringen af skader og leasinggivers opkrævning hos leasingtager ved aflevering af aktivet sker uafhængigt af leasingtagers forsikringsforhold.

Det afhænger af de forskellige forsikringsvilkår i leasingtagers forsikring(er), om forsikringsselskabet skal dække opkrævningen fra Spørger helt, delvist eller slet ikke.

I henhold til praksis (Den juridiske vejledning afsnit D. A. 11.1.8.2) kan en skadelidt virksomhed få fradrag for indkøb til udbedring af skader efter momslovens almindelige fradragsregler.

Hvis Spørger efter svarene på spørgsmål 1-2 ovenfor skal lægge moms på opkrævninger af leasingtager i forbindelse med aflevering af aktivet, opstår spørgsmålet, om Spørger efterfølgende har ret til at fratrække denne moms efter reglerne for indkøb til udbedring, hvis leasingtagers forsikringsselskab dækker opkrævningen fra Spørger helt eller delvist.

Efter Den juridiske vejledning afsnit D. A. 11.1.8.1 forstås ved "skadelidt" den, der ejer de beskadigede/tabte ting. Det gælder også i forbindelse med beskadigelse/tyveri af varer, som er udlejet eller leaset, selv om lejeren påtager sig erstatningsansvar for skader på eller tyveri af det lejede udstyr.

Der er ingen tvivl om, at ved en momsopkrævning i henhold til punkt 1-6 ovenfor, er det fortsat Spørger, der er skadelidt, fordi selskabet er ejer af aktivet. På den baggrund er det vores opfattelse, at Spørger har ret til fradrag for den moms, de måtte opkræve overfor leasingtager, i det omfang et forsikringsselskab dækker denne opkrævning.

#### *Bemærkninger til Skattestyrelsens indstilling til spørgsmål 3:*

Skattestyrelsen lægger i sit udkast til grund, at erstatningsbeløb udbetalt fra leasingtagers forsikringsselskab ikke er pålagt moms, fordi Spørger har fuld momsfradragsret, jf. Den juridiske vejlednings afsnit D. A. 11.1.8.2.

Vi forstår herved, at Skattestyrelsen anerkender de principper for behandling af moms på skader og erstatninger, der er beskrevet i Den juridiske vejledning under hovedafsnit D. A. 11.1.8 (Skader og erstatninger).

De principper, der fremgår af Den juridiske vejledning, tilsidesættes imidlertid af Skattestyrelsen. Vi forstår Skattestyrelsens begrundelse således, at momsfradrags-ret kræver, at der har fundet en faktisk levering sted, og at der fremlægges objektive beviser herfor. I den forbindelse har Skattestyrelsen "henset til", at skaderne ikke er udbedret, samt at momsfradrag ville være udtryk for, at Spørger kunne fratrække den moms, som Spørger selv har opkrævet, jf. udkast til svar på spørgsmål 1 - 2.

Vi er enige i, at det er en pudsigt situation, hvis en skadelidt skal sende en faktura med moms, og efterfølgende selv kan fratrække den samme moms som købsmoms. Det er netop begrundelsen for formuleringen i Den juridiske vejledning afsnit D. A. 11.1.8.2 Skader udbedret af skadelidte:

*Skadelidte skal som udgangspunkt ikke betale moms af eventuelle erstatninger, da skadelidte ikke anses for at have leveret en ydelse mod vederlag til skadevolder/forsikringsselskab. Se afsnit D. A. 11.1.8.5 om erstatninger.*

Det bemærkes desuden til Skattestyrelsens begrundelse for svaret på spørgsmål 3, at Skattestyrelsens analyse ikke tager hensyn til Skattestyrelsens eget udkast til svar på spørgsmål 1 og 2. Skattestyrelsen kan ikke på samme tid i forbindelse med spørgsmål 1 og 2 opkræve moms, fordi der finder en levering sted, og så for nøjagtig samme transaktion hævde, at der i forhold til momsfradragsretten ikke har fundet levering sted.

For at nå det korrekte momsmæssige resultat må der lægges vægt på beskrivelsen i afsnit D. A. 11.1.8. i Den juridiske vejledning. Det følger heraf, at moms relateret til skader på Spørgers aktiver er fradragsberettiget hos Spørger som skadelidt.

Det skal i den sammenhæng præciseres, at vores opfattelse i anmodningen om det bindende svar skal forstås således, at Spørgers momsfradragsret gælder skaderne omfattet af spørgsmål 2 (punkt 5 og 6), hvis disse opkrævninger hos leasingtager måtte blive anset for momspligtige. Opfattelsen gælder derimod ikke skaderne nævnt under spørgsmål 1, der som nævnt skal anses for leasingtagers driftsomkostninger, som er Spørgers momsfradragsret uvedkommende.

Sammenfattende skal spørgsmål 3 i lyset af den nævnte præcisering derfor besvares med "ja".

#### B. Vurdering af den momsmæssige håndtering af opkrævningerne omfattet af spørgsmål 1-4.

| Spørgsmål  | Kort beskrivelse                                | Momsmæssig vurdering                 | Begrundelse og henvisning                                             | Ønsket svar på spørgsmål |
|------------|-------------------------------------------------|--------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|--------------------------|
| 1, punkt 1 | Stand af dæk - slitage/beskadigelse             | Anses for levering af en vare        | Momspligtigt, jf. afsnit A. 3.1.                                      | Ja                       |
| 1, punkt 2 | Dæk - forkert type mv.                          | Anses for levering af en vare        | Momspligtigt, jf. afsnit A. 3.1.                                      | Ja                       |
| 1, punkt 3 | Aflevering af dæk/fælge, nøgler o.lign. mangler | Anses for levering af en vare        | Momspligtigt, jf. Afsnit A. 3.1.                                      | Ja                       |
| 1, punkt 4 | Manglende vedligehold mv.                       | Anses for levering af en ydelse      | Momspligtigt, jf. afsnit A. 3.2.                                      | Ja                       |
| 2, punkt 5 | Skader på eksteriør                             | Ingen levering i momslovens forstand | Uden for momslovens, jf. afsnit A. 3.4.                               | Ja                       |
| 2, punkt 6 | Skader på interiør                              | Ingen levering i momslovens forstand | Uden for momslovens, jf. afsnit A. 3.4.                               | Ja                       |
| 3          | Afleveringsforsikring hos leasingtager          | Påvirker ikke svar på spørgsmål 1-2  | Momshåndtering i overensstemmelse med svar på spørgsmål 1-2, jf. A. 4 | Ja                       |

#### **Skattestyrelsens indstilling og begrundelse**

##### Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger, for punkterne 1-4 nævnte skader, skal opkræve moms af beløb, som Spørger opkræver ved leasingtagers aflevering af leasingaktivet, uanset om Spørger gennemfører udbedring af skaden.

##### *Begrundelse*

Spørger driver virksomhed med leasing af biler til henholdsvis erhvervskunder og privatkunder. I forbindelse med aftale om leasing af en bil mellem Spørger og en leasingtager indgås en leasingaftale.

Af de fremlagte leasingaftaler, for henholdsvis erhvervskunder og privatkunder, fremgår det af aftalernes § 9, at leasingtager i forbindelse med leasingperioden for egen regning skal vedligeholde leasingaktivet, således at den til enhver tid er i god og brugbar stand, og ikke udviser anden forringelse end der følger af almindeligt slid og ælde.

Af leasingaftalernes henholdsvis § 15 og § 16 fremgår, at ved leasingperiodens ophør skal leasingtager tilbageaflevere leasingaktivet til leasinggiver, og i den forbindelse vil aktivet gennemgås af en uafhængig part, som udarbejder en rapport. På baggrund af rapporten udarbejder Spørger en opgørelse til leasingtager. Opgørelsen indeholder bl.a. en opgørelse af leasingtagers manglende overholdelse af leasingaftalens krav, som leasingtager har forpligtet sig til at betale yderligere vederlag for.

Der følger af momslovens § 4, stk. 1, at der skal betales moms af enhver levering mod vederlag, der gennemføres af en afgiftspligtig person her i landet.

Ifølge de fremlagte leasingaftaler forpligter leasingtager sig til at afholde udgifterne til vedligeholdelse af leasingaktivet i den aftalte leasingperiode. Yderligere fremgår det, at leasingtager skal tilbageaflevere leasingaktivet i den stand, der er aftalt i leasingaftalen.

I det tilfælde, at leasingtager ikke overholder sine forpligtigelser, følger det af leasingaftalerne, at Spørger i forbindelse med tilbageleveringen udarbejder en opgørelse, hvor denne opkræver for manglende vedligeholdelse samt mangler ved leasingaktivet.

Spørger ønsker bekræftet, at deres opkrævning, ved manglende vedligeholdelse og konstaterede mangler ved leasingaktivet, udgør levering mod vederlag, hvorefter opkrævningen skal pålægges moms. Ud fra det oplyste kan manglende vedligeholdelse af leasingaktivet eksempelvis være slitage eller beskadigelse af dæk, som gør dem ulovlige, manglende påfyldning af olie, ad-blue og lign. Mangler ved leasing-aktivet kan bl.a. være forkerte dæk eller fælg tilbageleveres, eller der mangler nøgle, hattehylde, nakkestøtte, måtte ved tilbageleveringen.

Skattestyrelsen skal hertil bemærke, at det forhold, at et beløb civilretligt betegnes som erstatning, godtgørelse eller vederlag ikke har betydning for, om beløbet kan anses for (en del af) vederlag(et) for en momspligtig ydelse. Se bl.a. EU-Domstolens domme i sag C-295/17, MEO, og sag C-90/20, Apcoa, og Skatterådets afgørelse i SKM2020. 281. SR.

Der skal derfor ske en konkret vurdering af, om der er en direkte sammenhæng mellem de leverede ydelser og den erstatning, som evt. opnås, jf. Den juridiske vejlednings afsnit D. A. 4.1.2. Efter praksis er ydelser kun momspligtige, hvis der mellem tjenesteyderen og aftageren er et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet vederlaget til tjenesteyderen udgør momsgrundlaget for ydelsen til aftageren. Den konkrete vurdering skal ske på baggrund af aftalegrundlaget og den forretningsmæssige og økonomiske virkelighed. Se bl.a. Domstolens domme i sag C-295/17, MEO, sag C-43/19, Vodafone Portugal, og i sag C-90/20, Apcoa.

Det er Skattestyrelsens vurdering, at Spørgers opkrævning ved leasingtagers manglende vedligeholdelse af leasingaktivets samt mangler ved leasingaktivets stand i forbindelse med tilbagelevering af aktivet efter endt leasingperiode, skal pålægges moms, da det udgør vederlag for momspligtige leverancer, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Skattestyrelsen har lagt vægt på, at der er en direkte sammenhæng mellem Spørgers opkrævning og opfyldelsen af leasingtagers forpligtigelser, som denne ved indgåelse af leasingaftalen, har forpligtet sig til at betale yderligere vederlag for. Der er her henset til, at der mellem Spørger og leasingtager er en aftale om leasingaktivets stand ved tilbagelevering, samt aftale om leasingtagers vedligeholdelsespligt vedrørende leasingaktivet. Der består således et gensidigt forpligtende retsforhold mellem parterne.

Opkrævningen for leasingtagers manglende overholdelse af vedligeholdelsespligten vedrørende leasingaktivet udgør således en del af det vederlag, som Spørger modtager som faktisk modydelse for selvstændige og individualiserede varer og ydelser.

Spørgers opkrævning udgør således en del af det vederlag, leasingtager betaler til opfyldelse af leasingaftalens vilkår efter endt leasingperiode. Hertil bemærkes, at omfanget af leasingtagers forpligtigelse til at betale yderligere vederlag er fastlagt ved indgåelse af leasingaftalen.

Det er på baggrund heraf Skattestyrelsens opfattelse, at leasingtagers betaling for manglende vedligeholdelse og mangler udgør en integreret del af den samlede leasingydelse, idet der er henset til, at leasingtagers betaling herfor sker som led i opfyldelsen af de kontraktlige forpligtigelser i henhold til leasingaftalen. Se bl.a. EU-Domstolens domme i sag C-295/17, MEO, og sag C-242/18, UniCredit Leasing.

Skatterådet har i SKM2012. 541. SR fastslået, at en lovbestemt erstatningsudbetaling, som følge af et dyrkningstab og værdiforringelse af en ejendom, efter en konkret vurdering ikke var at anse for levering mod vederlag, idet modtageren ikke leverede en ydelse. Skattestyrelsen bemærker, at Spørgers opkrævning til opfyldelse af leasingtagers forpligtigelse ifølge leasingaftalen anses for levering mod vederlag, hvorfor Spørgers henvisning til SKM2012. 541. SR ikke kan føre til et andet resultat.

Hvis Spørgers opkrævning, for leasingtagers manglende overholdelse af leasingaftalen ved tilbagelevering af leasingaktivet, ikke blev anset for levering af moms-pligtige leverancer, så vil den leasingtager, som ved tilbageleveringen af leasing-aktivet opfylder forpligtigelserne i leasingaftalen ved hjælp fra tredjemand, og den leasingtager, som ikke opfylder forpligtigelserne i leasingaftalen ved tilbageleveringen, blive behandlet forskelligt i momsmæssig henseende.

Det skal i den forbindelse bemærkes, at en leasingtager, som ikke har fradrag for drift af motorkøretøjer, og som under leasingperioden løbende foretager vedligeholdelse og udbedrer mangler ved leasingaktivet til opfyldelse af leasingaftalens vilkår, vil betale moms til tredjemand. Såfremt Spørgers opkrævning var at anse for en erstatning, vil der derimod ikke blevet opkrævet moms af samme levering. Leasingtager opnår således en momsmæssig fordel ved at ikke at have foretaget løbende vedligeholdelse og udbedret mangler ved tilbageleveringen, hvilket vil være i strid med momsen neutralitet.

Skattestyrelsen bemærker, at det ikke har betydning for den momspligtige behandling af Spørgers opkrævning, om Spørger reelt foretager udbedring af manglerne på leasingaktivet, idet Spørgers ret til betaling for de enkelte leverancer fremgår af leasingaftalens vilkår, og er således en forudsætning for leasingaftalens indgåelse.

Spørgers opkrævning, som følge af leasingtagers manglende opfyldelse af leasingaftalen ved tilbagelevering af leasingaktivet, er således momspligtig, jf. momslovens § 4, stk. 1.

### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med Ja.

### Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørger for punkterne 5-6 nævnte skader, ikke skal opkræve moms af beløb, som Spørger opkræver ved leasingtagers aflevering af leasingaktivet, uanset om Spørger gennemfører udbedring af skaden.

### *Begrundelse*

Ifølge de fremlagte leasingaftaler forpligter leasingtager sig til at tilbageaflevere leasingaktivet i god og brugbar stand, og aktivet ikke udviser anden forringelse end det, der følger af almindeligt slid og ælde.

I det tilfælde, at leasingtager ikke overholder sine forpligtigelser, følger det af leasingaftalerne, at Spørger i forbindelse med tilbageleveringen udarbejder en opgørelse, hvor denne bl.a. opkræver for konstaterede skader ved leasingaktivet, som leasingtager har forpligtet sig til at betale yderligere vederlag for.

Spørger ønsker bekræftet, at deres opkrævning ved leasingtager, som følge af konstaterede skader på leasingaktivet i forbindelse med tilbageleveringen, ikke skal anses for levering mod vederlag, men derimod anses for en erstatning, hvorfor der ikke skal pålægges moms. Det er oplyst, at skader på leasingaktivet ved tilbageleveringen eksempelvis kan være buler, ridser, stenslag, skader på lak, glas og fælge, skade på sæderne, samt fjernelse af reklamer eller ekstraudstyr.

Det følger af momslovens § 4, stk. 1, at der skal betales moms af enhver levering mod vederlag, der gennemføres af en afgiftspligtig person her i landet.

Skattestyrelsen skal hertil bemærke, at det forhold, at et beløb civilretligt betegnes som erstatning, godtgørelse eller vederlag ikke har betydning for, om beløbet kan anses for (en del af) vederlag(et) for en momspligtig ydelse. Se bl.a. EU-Domstolens domme i sag C-295/17, MEO, og sag C-90/20, Apcoa, og Skatterådets afgørelse i SKM2020. 281. SR.

Der skal derfor ske en konkret vurdering af, om der er en direkte sammenhæng mellem de leverede ydelser og den erstatning, som evt. opnås, jf. Den juridiske vejlednings afsnit D. A. 4.1.2. Efter praksis er ydelser kun momspligtige, hvis der mellem tjenesteyderen og aftageren er et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet vederlaget til tjenesteyderen udgør momsgrundlaget for ydelsen til aftageren. Den konkrete vurdering skal ske på baggrund af aftalegrundlaget og den forretningsmæssige og økonomiske virkelighed. Se bl.a. Domstolens domme i sag C-295/17, MEO, sag C-43/19, Vodafone Portugal, og i sag C-90/20, Apcoa.

Det er Skattestyrelsens vurdering, at Spørgers opkrævning som følge af skader, som de ovennævnte, og manglende fjernelse af reklamer og ekstraudstyr, der konstateres ved leasingtagers tilbagelevering af leasingaktivet efter endt leasingperiode, skal pålægges moms, da det udgør vederlag for momspligtige leverancer, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Ved vurderingen har Skattestyrelsen lagt vægt på, at der er en direkte sammenhæng mellem Spørgers opkrævning og leverancerne, idet Spørger og leasingtager ved indgåelse af leasingaftalen som vilkår har aftalt, at der ved konstaterede skader og manglende reetablering af aktivets tilstand består en ret for Spørger til at kræve særskilt betaling for disse. Det er således en forudsætning for indgåelse af leasing-aftalen, at Spørger kan kræve betaling for skader og manglende reetablering af leasingaktivets tilstand efter endt leasingperiode, som leasingtager har forpligtet sig til at betale yderligere vederlag for. Der består således et gensidigt forpligtende retsforhold mellem parterne.

Opkrævningen for konstaterede skader og reetablering af leasingaktivets tilstand udgør således en del af det vederlag, som Spørger modtager som faktisk modydelse for selvstændige og individualiserede varer og ydelser.

Spørgers opkrævning udgør således en del af det vederlag leasingtager betaler til opfyldelse af leasingaftalens vilkår efter endt leasingperiode. Hertil bemærkes, at omfanget af leasingtagers forpligtigelse til at betale yderligere vederlag er fastlagt ved indgåelse af leasingaftalen.

Det er på baggrund heraf Skattestyrelsens opfattelse, at leasingtagers betaling for skader og manglende reetablering af aktivets tilstand udgør en integreret del af den samlede leasingydelse, idet der er henset til, at leasingtagers betaling herfor sker som led i opfyldelsen af de kontraktlige forpligtigelser i henhold

til leasingaftalen. Se bl.a. EU-Domstolens domme i sag C-295/17, MEO, og sag C-242/18, UniCredit Leasing.

Det forhold, der var tale om andre faktiske forhold i ovenstående EU-domme, ændrer ikke på, at man ved stillingtagen til momspligt skal se på, om der er tale om en integreret del af den samlede betaling for den leverede ydelse. Ligesom forskellene i de faktiske forhold ikke ændrer på, at man skal se på den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed.

Skatterådet har i SKM2012. 541. SR fastslået, at en lovbestemt erstatningsudbetaling, som følge af et dyrkningstab og værdiforringelse af en ejendom, efter en konkret vurdering ikke var at anse for levering mod vederlag, idet modtageren ikke leverede en ydelse. Skattestyrelsen bemærker, at Spørgers opkrævning til opfyldelse af leasingtagers forpligtigelse ifølge leasingaftalen anses for levering mod vederlag, hvorfor Spørgers henvisning til SKM2012. 541. SR ikke kan føre til et andet resultat.

Hvis Spørgers opkrævning, for leasingtagers manglende overholdelse af leasingaftalen ved tilbagelevering af leasingaktivet, ikke blev anset for levering af moms-pligtige leverancer, så vil den leasingtager, som ved tilbageleveringen af leasing-aktivet opfylder forpligtigelserne i leasingaftalen ved hjælp fra tredjemand, og den leasingtager, som ikke opfylder forpligtigelserne i leasingaftalen ved tilbageleveringen, blive behandlet forskelligt i momsmæssig henseende.

Det skal i den forbindelse bemærkes, at en leasingtager, som ikke har fradrag for drift af motorkøretøjer, og som under leasingperioden udbedrer skader ved leasing-aktivet til opfyldelse af leasingaftalens vilkår, vil betale moms til tredjemand. Såfremt Spørgers opkrævning var at anse for en erstatning, vil der derimod ikke blevet opkrævet moms af samme levering. Leasingtager opnår således en momsmæssig fordel ved at ikke have foretaget udbedring af skader ved tilbageleveringen, hvilket vil være i strid med momsen neutralitet.

Skattestyrelsen bemærker, at det ikke har betydning for den momspligtige behandling af Spørgers opkrævning, om Spørger reelt foretager udbedring af skaderne, idet Spørgers ret til betaling for de enkelte leverancer fremgår af leasingaftalens vilkår, og er således en forudsætning for leasingaftalens indgåelse.

Spørger har i høringssvaret henvist til principperne i Den juridiske vejledning afsnit D. A. 11.1.8.1, og finder de er relevante at inddrage ved besvarelsen af de stillede spørgsmål. Skattestyrelsen skal hertil bemærke, at afsnittet vedrører spørgsmålet om, skadelidtes momsfradragsret af udbedringsomkostninger, og ikke hvornår en erstatning er momspligtig som vederlag eller en del af et vederlag. Dette spørgsmål behandles derimod i afsnit D. A. 8.1.1.1.4, samt en række afgørelser og domme nævnt i afsnit D. A. 4.1.2.

For så vidt angår Spørgers leasingaftaler, så er leasingtagers forpligtigelse i forhold til leasingaktivets stand ved tilbageleveringen en del af aftaleforholdet, hvor såvel omfanget af leasingtagers forpligtigelse som leasinggivers opkrævning er fastlagt.

Det er som nævnt Skattestyrelsens opfattelse, at leasingtagers betaling for skader og manglende reetablering af aktivets tilstand udgør en integreret del af den samlede leasingydelse, idet der er henset til, at leasingtagers betaling herfor sker som led i opfyldelsen af de kontraktlige forpligtigelser i henhold til leasingaftalen.

Spørger anfører, at resultatet af Skattestyrelsens opfattelse vil medføre, at der i praksis ikke kan opstå en erstatningssituation i forbindelse med misligholdelse af en kontrakt, fordi alle misligholdelsessituationer selvsagt pr. definition udspringer af parternes kontraktforhold. Som Skattestyrelsen tidligere har bemærket, har det forhold, at et beløb civilretligt betegnes som erstatning, godtgørelse eller vederlag ikke betydning for, om beløbet kan anses for (en del af) vederlag(et) for en moms-pligtig ydelse. Skatte-

styrelsen bemærker yderligere, at omfanget af leasingtagers forpligtigelser som fastsat i leasingaftalen går videre end, hvad der er omfattet af de almindelige erstatningsretlige principper.

Skattestyrelsens indstilling er ikke udtryk for, at alle erstatninger i kontraktforhold nødvendigvis altid vil være momspligtige. Indstillingen er derimod udtryk for en konkret vurdering på baggrund af de fremlagte leasingaftaler samt den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed.

Spørgers opkrævning, som følge af leasingtagers manglende opfyldelse af leasingaftalen ved tilbagelevering af leasingaktivet, er således momspligtig, jf. momslovens § 4, stk. 1.

### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med Nej.

### Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at Spørger kan fratrække moms efter reglerne om skadelidtes momsfradrag for udbedring af skader, hvis et forsikringsselskab dækker en momsbelagt udgift vedrørende skaderne nævnt under punkterne 1-6?

### *Begrundelse*

På baggrund af Spørgers argumentation, er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger ønsker bekræftet, at såfremt deres opkrævning til leasingtager for mangler og skader på leasingaktivet skal pålægges moms, og leasingtagers forsikringsselskab dækker opkrævningen, så har Spørger ret til at fradrage købsmoms svarende til momsen af opkrævningen til leasingtager, selvom Spørger ikke udbedrer skaderne og manglerne på leasingaktivet, jf. Den juridiske vejledning afsnit D. A. 11.1.8.1 og D. A. 11.1.8.2.

Det følger af leasingaftalernes vilkår, at Spørger har en særskilt ret til at opkræve betaling for skader og mangler samt for manglende vedligeholdelse ved leasingaktivet, der er konstateret ved tilbageleveringen. Det følger af besvarelsen for spørgsmål 1 og 2, at Spørgers opkrævninger er momspligtige, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Det lægges til grund for besvarelsen, at leasingtager i forbindelse med leasingaftalen har tegnet en kaskoforsikring og afleveringsforsikring på leasingaktivet, og at forsikringen som følge af skade og mangler på leasingaktivet ved tilbageleveringen, udbetaler erstatning til Spørger. Det lægges også til grund for besvarelsen, at Spørger har fuld momsfradragsret for udbedringsomkostningerne, hvorefter et udbetalt erstatningsbeløb fra leasingtagers forsikringsselskab ikke er pålagt moms, jf. Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 11.1.8.2.

Retten til fradrag for moms forudsætter, at man er en momspligtig person, der optræder i denne egenskab. Derudover er det en betingelse, at indkøbte varer og ydelser udelukkende anvendes til brug for dennes momspligtige leverancer, samt at de indkøbte varer og ydelser er leveret af en momspligtig person.

Momsfradragsretten omfatter hele den moms, der er betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled, således at den momspligtige aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt. Momsfradragsretten er således knyttet til den faktiske levering af en vare eller en ydelse, og der opstår ingen fradragsret, når den faktiske gennemførelse af leveringen ikke har fundet sted.

Bevisbyrden for, at betingelserne for fradrag er opfyldt, påhviler den momspligtige. Den momspligtige skal således fremlægge objektive beviser for, at de påståede varer og ydelser faktisk er blevet leveret.

På baggrund af ovenstående er det Skattestyrelsens vurdering, at Spørger ikke kan fratrække købsmoms svarende til momsen af opkrævningen for skader og mangler på leasingaktivet, som leasingtager hæfter for ifølge leasingaftalen, idet betingelserne for momsfradragsretten ikke er opfyldt, jf. momslovens § 37, stk. 1, jf. § 42, stk. 6.

Skattestyrelsen har henset til, at Spørger har oplyst, at de ikke udbedrer skader og mangler ved leasingaktivet, hvorfor de ikke har afholdt fradragsberettigede udgifter, hvilket er en af betingelser for momsfradragsretten. Derudover er der henset til, at den moms, Spørger vil fratrække, udgør den moms, som Spørger opkræver for leverancer til leasingtagerne og ikke moms som er pålagt ved levering til Spørger selv.

Skattestyrelsen er ikke enig i, at Den juridiske vejledning D. A. 11.1.8. kan forstås sådan, at en afgiftspligtig kan opnå fradragsret for moms, som afgiftspligtige har opkrævet af sin egen kunde.

### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med Nej.

### **Skatterådets afgørelse og begrundelse**

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

### **Lovgrundlag, forarbejder og praksis**

#### Spørgsmål 1 og 2

#### *Lovgrundlag*

#### Momslovens § 3, stk. 1

Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

#### 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.

#### Momslovens § 27, stk. 1.

Ved levering af varer og ydelser er afgiftsgrundlaget vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris, men ikke indbefattet afgiften efter denne lov. Finder betaling helt eller delvis sted, inden levering finder sted, eller inden faktura udstedes, udgør afgiftsgrundlaget 80 pct. af det modtagne beløb.

### *Praksis*

#### C-295/17, MEO

Et på forhånd bestemt beløb, svarende til det månedligt aftalte abonnementsgebyr ganget med forskellen mellem den minimumsperiode, der var fastsat i aftalen med kunden, og antallet af måneder, hvor tjenesteydelsen var blevet leveret, som virksomheden opkrævede sin kunde i tilfælde af kundens førtidige ophævelse af en aftale om levering af ydelser, eller hvis førtidig ophævelse skete af en grund, der kunne tilregnes kunden, var momspligtigt vederlag for levering af ydelser.

#### C-43/19, Vodafone Portugal

Momspligt. Beløb, som af en erhvervsdrivende opkræves i tilfælde af kundens førtidige ophævelse af en kontrakt, der indeholder en bindingsperiode, men til gengæld giver kunden gunstige vilkår, skal anses for betaling for en levering mod vederlag. Kompensationsbeløbet skal anses for en del af prisen for den leverede tjenesteydelse.

Det er ikke relevant, at kompensationsbeløbene ikke gør det muligt for Vodafone at opnå de samme indtægter, som hvis kunden ikke havde ophævet aftalen før tid.

#### C-90-20, Apcoa Parking Danmark A/S

Sagen angik, om momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at de kontrolgebyrer, som et parkeringsselskab i 13 nærmere opregnede tilfælde, opkræver af bilister, der parkerer deres bil i strid med forskrifterne i privatejede parkeringsanlæg, som selskabet er operatør på, udgør vederlag for en momspligtig udlejning af parkeringsplads, jf. ML § 4, stk. 1, 1. pkt., jf. § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt.

Domstolen besvarede det forelagte spørgsmål med, at momsdirektivet skal fortolkes således, at kontrolgebyrer, der opkræves af et privatretligt selskab, som varetager driften af private parkeringsanlæg, for bilisters overtrædelse af vilkårene for brug af disse parkeringsanlæg, skal anses for at udgøre modbydelser for levering af ydelser, som foretages mod vederlag i denne bestemmelses forstand, og som sådan er pålagt moms.

#### SKM2012. 541. SR

Spørger har eksproprieret et jordareal, og betalingen for selve jordarealet er pålagt moms. Derudover betaler spørger en erstatning for værditab på restejendommen. Skatterådet bekræfter, at der ikke skal betales moms af denne erstatning for værdi-forringelse.

#### SKM2020. 281. SR

Spørger blev opsagt som kapitalforvalter af flere investeringsinstitutter og var derfor berettiget til at modtage kompensation fra investeringsinstitutterne. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at kompensationen ikke kan anses for vederlag i momslovens forstand. Kompensationen er derfor momspligtig i den forstand, at kompensationen er en del af momsgrundlaget for spørgers ydelser. Skatterådet kunne derimod bekræfte, at kompensationen er momsfritaget i det omfang, at ydelserne er momsfri-tagne som forvaltning af investeringsforeninger eller som formidling af værdipapirer.

#### Den juridiske vejledning 2024-1

##### Afsnit D. A. 8.1.1.1.4 Særligt om erstatning og lignende

Betaling for fejl og mangler på leasingaktiver ved leasingperiodens udløb

Der skal opkræves moms af det beløb, som en leasinggiver opkræver hos en leasingtager for fejl og mangler ved aflevering af et leasingaktiv. Når leasingtager er forpligtet til at betale for konstaterede fejl og mangler ved aflevering af leasingaktivet ved leasingperiodens udløb, er betalingen efter skattestyrelsens opfattelse en del af den samlede momspligtige betaling for leasingydelsen.

##### Afsnit D. A. 11.1.8.1. Kort om skader og erstatning

Det er karakteristisk for skader og erstatninger, at skadevolder leverer en ny vare/ydelse eller udbetaler et erstatningsbeløb som kompensation for den tabte eller mangelfulde vare/ydelse. Da moms som udgangs-

punkt kun skal beskatte værditilvæksten, opstår spørgsmålet om, hvordan momsen af den kompenserende vare /ydelse eller det udbetalte erstatningsbeløb skal behandles momsmæssigt.

Fradragsret for moms af omkostninger til udbedring af skader er ikke lovfæstet, men reguleret dels af domstolspraksis, dels af administrativ praksis.

Udgangspunktet er, at den skadelidte virksomhed har fradrag for momsen af udbedringsomkostningerne, forudsat, at den er momsregistreret og har fuld momsfradragsret for købsmomsen. Se afsnit D. A. 11.1 om de generelle betingelser for momsfradragsret.

Hvis den skadelidte ikke er momsregistreret eller ikke har fuld fradragsret for købsmomsen, kan den skadevoldende virksomhed i stedet få momsfradragsret, hvis denne er momsregistreret og skaden vedrører skadevolders momspligtige virksomhed. Se afsnit D. A. 11.1.8.2 om skader udbedret af skadelidte.

Ved "skadelidt" forstås den, der ejer de beskadigede/tabte ting. Det gælder også i forbindelse med beskadigelse/tyveri af varer, som er udlejet eller leaset, selv om lejeren påtager sig erstatningsansvar for skader på eller tyveri af det lejede udstyr.

### Spørgsmål 3

#### *Lovgrundlag*

#### Momslovens § 3, stk. 1

Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

#### 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.

#### Momslovens § 27, stk. 1

Ved levering af varer og ydelser er afgiftsgrundlaget vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris, men ikke indbefattet afgiften efter denne lov. Finder betaling helt eller delvis sted, inden levering finder sted, eller inden faktura udstedes, udgør afgiftsgrundlaget 80 pct. af det modtagne beløb.

#### Momslovens § 37, stk. 1

Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb mv. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet, jf. dog stk. 6.

#### Momslovens § 42, stk. 1, nr. 6 og stk. 6.

Virksomheder kan ikke fradrage afgift af indkøb mv., som vedrører

...

6) anskaffelse og drift af personmotorkøretøjer, der er indrettet til befording af ikke mere end 9 personer, jf. dog stk. 4, 6 og 7.

...

Stk. 6. Virksomheder, der forhandler eller udlejer motorkøretøjer, eller som driver køreskole, kan uanset bestemmelsen i stk. 1, nr. 6, fradrage afgiften af indkøb mv. til disse formål.

### *Praksis*

#### Den juridiske vejledning 2024-1

##### Afsnit D. A. 4.1.2 Levering mod vederlag

...

### *Direkte sammenhæng*

Levering af ydelser mod vederlag forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem ydelsen og vederlaget. Se EF-domstolens dom i sag C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA, præmis 12, og dommen i sag C-102/86, Apple and Pear Development Council, præmisserne 11 og 12.

...

### *Betaling for fejl og mangler på leasingaktiver ved leasingperiodens udløb*

Der skal opkræves moms af det beløb, som en leasinggiver opkræver hos en leasingtager for fejl og mangler ved aflevering af et leasingaktiv. Når leasingtager er forpligtet til at betale for konstaterede fejl og mangler ved aflevering af leasingaktivet ved leasingperiodens udløb, er betalingen efter skattestyrelsens opfattelse en del af den samlede momspligtige betaling for leasingydelsen.

...

### *Retsforhold*

Ydelser kan kun anses for udført mod vederlag og er derfor kun momspligtige, hvis der mellem tjenesteyderen og aftageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet vederlaget til tjenesteyderen udgør momsgrundlaget for ydelsen til aftageren. Se EF-domstolens dom i sag C-16/93, Tolsma, præmis 14.

...

#### Afsnit D. A. 11.1 Generelle betingelser for fradragsret

...

Momspligtige personer kan i henhold til momslovens § 37, stk. 1, fradrage momsen fuldt ud af de omkostninger, som alene kan henføres direkte til disses momspligtige aktiviteter.

...

Momsfradragsretten udgør en integrerende del af momsordningen og derfor som udgangspunkt ikke kan begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled. Fradragssystemet tilsigter, at den afgiftspligtige aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig, jf. EU-Domstolens dom i sagen C-126/14, Sveda.

Ifølge fast retspraksis er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt nødvendig, for at en afgiftspligtig person har ret til at fratrække den betalte indgående moms, og for at omfanget af en sådan ret kan fastlægges. Retten til at fradrage den indgående moms, der er erlagt for disse goder og tjenesteydelser, er betinget af, at udgifterne til erhvervelse af disse goder eller tjenesteydelser indgår blandt omkostningselementerne i prisen for de transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag. Se eksempelvis præmis 57 i EU-Domstolens dom i sagen C-29/08, AB SKF.

...

Momsfradragsretten er knyttet til den faktiske levering af en vare eller en ydelse, og der opstår ingen fradragsret, når den faktiske gennemførelse af leveringen ikke har fundet sted. Spørgsmålet, om den afgiftspligtige person, der har anmodet om momsfradrag, var i god eller ond tro, er uden betydning for, om levering har fundet sted. Se SKM2019. 231. HR.

Bevisbyrden for, at betingelserne for fradrag er opfyldt, påhviler den afgiftspligtige. Herunder påhviler det den afgiftspligtige at fremlægge objektive beviser for, at de påståede ydelser faktisk er blevet leveret, jf. SKM2021. 456. LSR.

#### Afsnit D. A. 11.1.2 Indkøbet skal foretages af en momspligtig person

...

Det er en betingelse for momsfradrag, at den momspligtige person optræder i sin egenskab af momspligtig person ved indkøbet. Hvis en ikke-momspligtig person foretager et indkøb, er der ikke momsfradragsret for momsen på indkøbet, og der kan ikke senere opstå en momsfradragsret. Se afsnit D. A. 11.2 om tidspunktet for fradragsrettens indtræden.

##### Afsnit D. A. 11.1.8.1. Kort om skader og erstatning

Det er karakteristisk for skader og erstatninger, at skadevolder leverer en ny vare/ydelse eller udbetaler et erstatningsbeløb som kompensation for den tabte eller mangelfulde vare/ydelse. Da moms som udgangspunkt kun skal beskattes værditilvæksten, opstår spørgsmålet om, hvordan momsen af den kompenserende vare /ydelse eller det udbetalte erstatningsbeløb skal behandles momsmæssigt.

Fradragsret for moms af omkostninger til udbedring af skader er ikke lovfæstet, men reguleret dels af domstolspraksis, dels af administrativ praksis.

Udgangspunktet er, at den skadelidte virksomhed har fradrag for momsen af udbedringsomkostningerne, forudsat, at den er momsregistreret og har fuld momsfradragsret for købsmomsen. Se afsnit D. A. 11.1 om de generelle betingelser for momsfradragsret.

...

##### Afsnit D. A. 11.1.8.2. Skader udbedret af skadelidte

###### *Skadelidtes indkøb til udbedring af skader*

Skadelidte virksomheder kan fradrage momsen på indkøb til udbedring af skader efter de almindelige regler om momsfradrag i ML §§ 37-42. Dette gælder, uanset om den skadelidte virksomhed selv må bære tabet, eller om den kan få tabet dækket af skadevolder eller et forsikringsselskab.

Hvis skadelidte har fuld fradragsret for momsen på indkøb til at genoprette en skade, er det tab, der eventuelt skal erstattes af skadevolder eller forsikringsselskab, derfor genanskaffelses-/reparationsprisen uden moms.

Skadelidte skal som udgangspunkt ikke betale moms af eventuelle erstatninger, da skadelidte ikke anses for at have leveret en ydelse mod vederlag til skadevolder/forsikringsselskab. Se afsnit D. A. 11.1.8.5 om erstatninger.