

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 10563 af 25/10/2022 (Gældende)

Moms - forudbetaling - periodisering og fritagelse ved udførsel

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 22-0571676

Moms - forudbetaling - periodisering og fritagelse ved udførsel

Spørger opnår delbetalinger på det tidspunkt, hvor visse nærmere angivne varer, som spørger har solgt til slutkunden, ankommer til en given plads i Danmark. Varerne vil blive forsendt til et nærmere angivet sted uden for EU, når det er teknisk muligt. Uforudsete omstændigheder har gjort, at det ikke er muligt for slutkunden at modtage varerne på det oprindeligt aftalte tidspunkt. Det har derfor været nødvendigt at opbevare varerne på den angivne plads i Danmark. Ligesom det har været nødvendigt at fremskynde tidspunktet for spørgers modtagelse af de omhandlede delbetalinger til tidspunktet for varernes ankomst til den angivne plads i Danmark i stedet for tidspunktet for ankomsten til det aftalte leveringssted uden for EU. Det er et kontraktvilkår, at ejendomsretten til varerne overgår til slutkunden ved spørgers modtagelse af delbetalingerne. Men efter det aftalte er leveringsbetingelserne *Delivered at Place*. Risikoen for varernes hændelige undergang overgår derfor først til slutkunden ved ankomsten til det aftalte leveringssted.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at modtagelsen af delbetalingerne er omfattet af momsfritagelsen for eksport på tidspunktet for modtagelsen. På baggrund af en samlet, konkret vurdering fandt Skatterådet, at køber på dette tidspunkt endnu ikke momsmæssigt har opnået retten til som ejer at råde over varerne. Dermed er en af betingelserne for at anvende momsfritagelsen for eksport ikke opfyldt. De to øvrige betingelser efter EU-Domstolens praksis for fritagelse er i øvrigt heller ikke opfyldt. Idet forsendelsen ud af EU ikke er påbegyndt, og varerne ikke fysisk har forladt EU. Skatterådet var derimod enig med spørger i, at spørger ikke skal opkræve moms ved modtagelsen af delbetalingerne. Idet momspigten endnu ikke er indtrådt, jf. SKM2015. 258. SR.

Skatterådsmøde 25. oktober 2022 - SKM2023.109.SR

Under hensyn til skattemyndighedernes tavshedspligt, jf. skatteforvaltningslovens § 17, offentliggøres det bindende svar i redigeret form.

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at salget fra Spørger til virksomhed G opfylder kravene for eksport jf. ML § 34, stk. 1, nr. 5 med den virkning, at Spørger dermed ikke skal opkræve dansk moms på fakturaerne udstedt til G under de omstændigheder, som er beskrevet i anmodningen om bindende svar?

Svar

1. Nej, se dog indstilling og begrundelse

Beskrivelse af de faktiske forhold

Baggrunden for spørgsmålet - kort fortalt

Spørger (H1) har solgt et antal visse nærmere angivne varer til virksomhed G. Disse skal leveres til visse nærmere angivne steder uden for EU.

Spørger er ved at blive momsregistreret og eksportørregistreret i Danmark. Både Spørger og den koncernforbundne virksomhed (H2) er fuldt momsplichtige virksomheder. Disse forudsætninger kan derfor lægges til grund ved det bindende svar.

Spørger har valgt H2 som underleverandør til produktion af visse nærmere angivne varer. H2 opkræver dansk moms ved levering af varerne til Spørger, da varerne leveres til en given plads i Danmark. Transporten til tredjeland betales af Spørger via H2, således at H2 ikke skal stå som eksportør af varerne. Oprindeligt skulle H2 have stået som eksportør i Danmark, men dette er nu ændret, da H2 ikke kommer til at råde over varerne på eksporttidspunktet som følge af forsinkelse.

Som følge af forsinkelser pga. forhold uden for H2's og Spørgers indflydelse, skal varerne midlertidigt opbevares på den angivne plads i Danmark, indtil de kan eksporteres ud af Danmark. Spørger modtager bl.a. delbetaling fra G på det tidspunkt, hvor varerne leveres til den angivne plads i Danmark og forventes at udstede fakturaer, når momsregistrering er gennemført.

Som følge af delbetalingerne vil det legale ejerskab også overgå fra Spørger til G, når varerne ankommer til den angivne plads i Danmark, og betalingen gennemføres. Sammen med det legale ejerskab overgår teoretisk set også retten til som ejer at råde over varerne fra Spørger til G. Fra et kontraktsperspektiv betyder dette dog kun, at G kan kræve en ændring af leveringstidspunktet af varerne, hvor alt andet vil blive anset som kontraktbrud. G's ret til at råde over varerne er derfor begrænset væsentligt ligesom, det på salgstidspunktet er kontraktretligt bestemt, at varerne skal eksporteres, samt at dette skal ske inden for en på nuværende tidspunkt kendt tidshorison.

Spørger ønsker derfor en bekræftelse på, at Spørger ikke skal opkræve dansk moms over for G med henvisning til Momslovens § 34, stk. 1, nr. 5.

Faktiske forhold - uddybende

Spørger er et selskab etableret i tredjeland og en del af H-gruppen med koncernhovedsæde inden for EU.

Spørger driver virksomhed indenfor design, fremstilling, levering, installation og idriftsættelse af varer enten som direkte kontraktpart mod slutkunden eller som underleverandør til en anden virksomhed inden for H-gruppen, som optræder som direkte kontraktpart mod en slutkunde.

For H's del vælges der en nærmere angivet plads, hvor varerne samles og lignende forbedrende arbejde kan udføres inden sidste transport til det aftalte leveringssted. Den angivne plads vælges ud fra en brugbar logistisk placering samt kapacitet i forhold til en given planlagt leverance.

Den X. X XXXX indgik Spørger en kontrakt med G om design, fremstilling, levering, installation og idriftsættelse af visse nærmere angivne varer med planlagt installationsstart for kunden den X. X XXXX og herefter.

G er ejet af henholdsvis G1 og G2 med en ejerandel på hver 50%. Leveringsstedet er et nærmere angivet sted uden for EU.

Under kontrakten mellem Spørger og slutkunden er Spørger tillige ansvarlig for at transportere alle varerne til en given placering i et land uden for EU under leveringsbetingelserne DDP (Delivered Duty Paid). Det aftalte leveringssted for denne leverance blev valgt ud fra den planlagte varestrøm, logistiske placering mv.

Spørger har en underleverandørkontrakt med H2 (dansk etableret virksomhed), som dækker design, produktion og levering af visse nærmere angivne varer til den givne placering i et land uden for EU med transport fra den angivne plads i Danmark. En del af produktionen af varerne er i skrivende stund fuldført, hvor produktionen af de resterende varer stadig pågår med en forventet slutdato X XXXX.

Ifølge kontrakten er der indgået aftale om en betalingsplan, som drives af bestemte hændelser, og der er aftalt bestemte delbetalinger afhængig af, hvor langt den samlede leverance er kommet. For at

delbetalingerne, som vedrører varerne, udløses, er det mellem partnerne aftalt, at varerne leveres til den givne placering i et land uden for EU. I kontrakten er det ligeledes aftalt at ved levering i landet uden for EU samt ved modtagelse af delbetalingerne, vil det legale ejerskab af varerne overgå fra Spørger til slutkunden. Dette sker for at give slutkunden en finansiell sikkerhed for de delbetalinger som er gennemført på netop det tidspunkt, men inden den samlede leverance er endeligt leveret.

Den X X XXXX meddelte G Spørger, at de var blevet ramt af en forsinkelse på X måneder i forhold til den planlagte start den X X XXXX. Denne forsinkelse var grundet uforudsete udfordringer i forbindelse med færdiggørelsen af andre delelementer af den samlede leverance. Dermed blev hele leverancen forsinket med den konsekvens, at leveringen til den givne placering i et land uden for EU blev forsinket, og at der blev planlagt en ny startdato den X X XXXX.

Denne forsinkelse påvirkede den originale betalingsplan, som var baseret på delbetalinger udløst af bestemte hændelser for eksempel varer under produktion og levering. Uden ændringer i kontrakten kunne Spørger ikke få betalinger for en stor del af kontraktværdien, hvilket ville medføre en væsentligt økonomisk ulempe samt et behov for midlertidig opbevaring af varer i Danmark indtil levering.

Den givne placering i et land uden for EU blev valgt pga. logistik og placering, men ikke på grund af mulighed for ekstra opbevaring af varerne i tilfælde af forsinkelser. Derfor muliggør den givne placering i et land uden for EU ikke, at leveringen af disse varer kan fortsætte som oprindeligt planlagt.

På grund af denne forsinkelse har Spørger og G indgået en tillægskontrakt til den oprindelige kontrakt i forhold til bl.a. at regulere de begivenheder, som udløser delbetalinger, håndtering af den midlertidige opbevaring på grund af forsinkelsen samt eksportørrollen ud af Danmark.

Som løsning på denne midlertidige opbevaringsudfordring blev en given placering i Danmark valgt som opbevaringssted af visse nærmere angivne varer inden endelig levering. I tillægskontrakten fremgår det også at en eller flere delbetalinger kan udløses på det tidspunkt, hvor varerne bliver lagt til opbevaring inden endelig levering eller per original kontrakt, afhængigt af hvad der indtræder sidst, for at afbøde den negative pengestrøm, som ellers ville opstå. Eksportørrollen er også ændret fra H2 til Spørger, da Spørger er i fysisk besiddelse af varerne på selve eksporttidspunktet og betaler for transporten fra Danmark til landet uden for EU. Samtidig blev leveringsbetingelserne ændret fra DDP (Delivered Duty Paid) til DAP (Delivered at Place).

Spørger vil derfor opbevare og vedligeholde varerne i henholdsvis et land uden for EU og Danmark i den mellemliggende periode. G's adgang til opbevaringsområdet i Danmark, hvor varerne befinder sig, tillades kun via forudgående aftale med Spørger.

I tillægskontrakten blev det derfor aftalt, at delbetalinger for de nærmere angivne varer kan udløses på det tidspunkt, hvor varerne ankommer til opbevaringsstedet i Danmark. Som følge af delbetalingerne vil det legale ejerskab også overgå fra Spørger til G, når varerne ankommer til opbevaringsstedet i Danmark, og betalingen gennemføres. Sammen med det legale ejerskab overgår teoretisk set også retten til som ejer at råde over varerne. Fra et kontraktperspektiv betyder dette dog kun, at slutkunden kan kræve en ændring af leveringstidspunktet af varerne, hvor alt andet vil blive anset som kontraktbrud og ovennævnte omstændigheder angående den fremtidige forsendelse og eksport vil derfor ikke være gældende i situationen.

Spørger vil gerne have svar på, hvorvidt de ovenstående delbetalinger kvalificeres som eksporttransaktioner fra Danmark under de givne omstændigheder, med den konsekvens, at Spørger kan undlade at opkræve dansk moms.

Spørger er ved at blive momsregistreret i Danmark for håndtering af eksporttransaktionerne ud af Danmark og har derfor ikke udstedt den første faktura endnu. Som underleverandør vil H2 i deres leverance til Spørger opkræve lokal dansk moms.

De nærmere angivne varer, som Spørger har solgt til slutkunden, kan ikke anvendes til andre formål, da de er specifikt fremstillet for den givne leverance.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Med reference til den juridiske vejledning 2022-1 og ML §34, stk.1, nr. 5 kan en dansk virksomhed anse en vare for udført og dermed momsfritaget som eksport, når:

- Retten til som ejer at råde over varen er overdraget køberen,
- Sælger har godtgjort, at varen er blevet forsendt eller transporteret ud af EU, og varen efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt EU's momsområde. Se EU-domstolens dom i sag C-563/12, BDV Hungary Trading Kft.

Spørger mener, at begge betingelser er opfyldte i ovenstående transaktioner, da:

- Varerne vil forlade Danmark indenfor en på nuværende tidspunkt kendt tidsperiode og vil forlade Danmark lige så snart forholdene i landet udenfor EU gør dette muligt,
- Det er kontraktretligt bestemt, at varerne skal eksporteres og derfor ikke kan sælges i Danmark eller inden for EU;
- Varerne eksporteres af Spørger, hvorfor Spørger vil være i besiddelse af både salgsfakturaer og udførelsesangivelsen (udpassage-attesten), når eksporten på et senere og kendt tidspunkt sker,
- Transporten fra Danmark betales af Spørger,
- G er ikke etableret i Danmark.
- Af Skattestyrelsen juridiske vejledning fremgår videre:

"Dokumentationen for udførsel behøver ikke være sælger i hænde på faktureringstidspunktet. Se SKM2013. 591. LSR. Den skal i stedet være sælger i hænde senest inden for, hvad der må anses for et rimeligt tidsrum - set i lyset af almindelige handelspraksis - efter, at retten til som ejer at råde over varen er overdraget køberen".

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

Indenfor Spørgers branche er det naturligt at de samlede leverancer strækker sig over flere år. 15 måneder er en mærkbar forsinkelse, men stadig indenfor hvad der anses for et rimeligt og desværre pt. normalt tidsrum i branchen. I den forbindelse skal det også nævnes, at varerne omtalt ovenfor ikke er overgået til forbrug i Danmark og alene kan eksporteres til det konkrete angivne leveringssted i et land uden for EU.

Spørgers høringssvar

Som nævnt tidligere fastholder vi, at Spørger ikke skal opkræve moms af delbetalinger over for G (ML §34, stk. 1. nr. 5), da disse betalinger vedrører delbetalinger for konkrete individualiserede varer, som utvivlsomt alle er bestemt til eksportsalg og bliver eksporteret, lige så snart dette er praktisk muligt ift. den konkrete leverance. Som nævnt på mødet mellem Spørger og Skattestyrelsen, er alle omstændigheder kendt for både sælger (Spørger) og køber allerede på tidspunktet for opkrævning af delbetalinger. Alle varer er individualiserede, er alene bestemt til denne leverance, er overvågede og er

alene bestemt til eksport lige så snart, at dette - pga. eksterne omstændigheder - er muligt. Derudover henviser vi til oplysningerne i anmodningen om det bindende svar samt til afsnit D. A. 10.1.2.2 herunder bl.a. til SKM2015. 258. SR.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at salget fra Spørger til G opfylder kravene for eksport jf. ML § 34, stk. 1, nr. 5 med den virkning, at Spørger dermed ikke skal opkræve dansk moms på fakturaerne udstedt til G under de omstændigheder, som er beskrevet i anmodningen om bindende svar.

Begrundelse

Spørger opnår en række delbetalinger, herunder på det tidspunkt, hvor visse nærmere angivne varer, som Spørger har solgt til slutkunden, ankommer til en angiven plads i Danmark med henblik på at blive leveret til et nærmere angivet sted uden for EU, når det er teknisk muligt. Anmodningen om bindende svar vedrører de sidstnævnte delbetalinger. Dette er aftalt i en tillægsaftale som følge af, at uforudsete omstændigheder har gjort, at det ikke er muligt for slutkunden at modtage varerne på det oprindeligt aftalte tidspunkt. Det har derfor været nødvendigt at opbevare varerne midlertidigt på den angivne plads i Danmark. Ligesom det har været nødvendigt at fremskynde tidspunktet for spørgers modtagelse af de omhandlede delbetalinger til tidspunktet for varernes ankomst til den angivne plads i Danmark i stedet for tidspunktet for ankomsten til det aftalte leveringssted uden for EU.

Det er - uændret - et kontraktvilkår, som er aftalt med det formål at beskytte slutkunden mod Spørgers kreditorer, at ejendomsretten til varerne overgår til slutkunden ved Spørgers modtagelse af de delbetalinger, som er omfattet af anmodningen om bindende svar. Spørger opnår en række andre delbetalinger på en række forskellige vilkår, både før og efter varernes ankomst til den angivne plads i Danmark.

Det er oplyst, at det oprindeligt er aftalt, at leveringsbetingelserne var DDP (Delivered Duty Paid), men at betingelserne i tillægsaftalen er ændret til Delivered at Place.

Der skal indledningsvis foretages en vurdering af, om Spørgers modtagelse af de omhandlede delbetalinger medfører afgiftspligt. Derefter kan der foretages en vurdering af, om momsfrigtagelsen finder anvendelse på tidspunktet for modtagelsen af delbetalingerne.

Er afgiftspligten indtrådt ved Spørgers modtagelse af de omhandlede delbetalinger?

På baggrund af de faktiske oplysninger i sagen finder Skattestyrelsen som nævnt, at der indledningsvist skal tages stilling til, om slutkunden har overtaget retten til som ejer at råde over varerne på det tidspunkt, hvor varerne ankommer til den angivne plads i Danmark, og Spørger derved opnår ret til de omhandlede delbetalinger.

I henhold til momslovens § 23 indtræder afgiftspligten på det tidspunkt, hvor leveringen af en vare finder sted. Ved levering af en vare forstås overdragelsen af retten til som ejer at råde over godet, jf. momslovens § 4. Udstedes der faktura over en leverance, anses faktureringstidspunktet som leveringstidspunktet, for så vidt faktureringen sker inden eller snarest efter leverancens afslutning jf. momslovens § 23, stk. 2.

Finder betalingen sted, inden leveringen finder sted, eller inden faktura udstedes, anses betalingstidspunkt for at være leveringstidspunktet i henhold til § 23, stk. 3. Som det fremgår af EU-Domstolens afgørelser i sagerne C-419/02, BUPA Hospitals, præmis 48, og C-270/09, MacDonald Resorts, præmis 31, er dette dog betinget af, at alle relevante enkeltheder vedrørende den omstændighed, der udløser afgiftspligtens

indtræden, dvs. den fremtidige levering eller den fremtidige ydelse, allerede er kendt, og dermed navnlig, at goderne eller ydelserne er specifikt angivet på det tidspunkt, hvor betalingen finder sted.

Endvidere har EU-Domstolen i sag C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, præmis 6-8, udtalt, at begrebet "levering af et gode" i momsmæssig forstand ikke nødvendigvis er sammenfaldende med overgangen af en ejendomsret som defineret i national ret.

På baggrund af en samlet, konkret vurdering finder Skattestyrelsen, at køber ikke opnår retten til som ejer at råde over varerne på det tidspunkt, hvor varerne ankommer til den angivne plads i Danmark. Der er herved lagt vægt på, at både i forbindelse med leveringsbetingelserne *Delivered Duty Paid* og *Delivered At Place* er det sælger (Spørger), der bærer risikoen for varerne hændelige undergang. Sælger bærer derfor risikoen for varernes hændelige undergang i forbindelse med den midlertidige opbevaring i Danmark og den senere transport til det aftalte leveringssted uden for EU. Ligesom der er lagt vægt på, at varerne efter det aftalte alene kan anvendes i forbindelse med den samlede leverance et bestemt sted uden for EU. Derved adskiller omstændighederne i sagen sig fra fx en situation med kædehandel, hvor det står en køber frit for at videresælge varerne. Det forhold, at køber ved Spørgers modtagelse af delbetalingerne ifølge det aftalte opnår ejendomsretten til varerne - og den dermed opnåede kreditorbeskyttelse - kan i det konkrete tilfælde ikke medføre et andet resultat.

Det bemærkes, at det momsretlige leveringssted for varerne fortsat er i Danmark, selvom risikoen for varernes hændelige undergang - som følge af leveringsbetingelserne - først overgår fra sælger (Spørger) til køber ved ankomsten til det aftalte leveringssted uden for EU. Det forhold, at afgiftspligten indtræder ved ankomsten til det aftalte leveringssted, ændrer ikke ved, at det momsretlige leveringssted - og dermed det momsmæssige beskatningssted - er i Danmark, når forsendelsen/transporten er påbegyndt i Danmark, jf. momslovens § 14, stk. 1, nr. 2.

Da køber ikke kan anses for at have opnået retten til som ejer at råde over varerne, jf. momslovens § 4, på det tidspunkt, hvor varerne ankommer til den angivne plads i Danmark, indtræder der ikke afgiftspligt på det tidspunkt efter momslovens § 23, stk. 1. Spørgers fakturering af delbetalingerne medfører tilsvarende ikke afgiftspligt efter § 23, stk. 2. Dels fordi, stk. 2 (den "praktiske" hovedregel) alene kan fremskynde eller udskyde tidspunktet for afgiftspligten for en leverance, hvor tidspunktet for afgiftspligten ellers skulle have været fastlagt efter stk. 1 (den "teoretiske" hovedregel). Dels netop fordi, der er tale om delbetalinger ydet/krævet før, retten til at råde over varerne som ejer er overgået. Der er derfor behov for at tage stilling til, om delbetalingerne er afgiftspligtige efter momslovens § 23, stk. 3.

Medfører modtagelsen af delbetalingerne afgiftspligt efter momslovens § 23, stk. 3?

I tilfælde, hvor leverandøren modtager delvis betaling for leverancen, inden leveringen finder sted eller faktura bliver udstedt, betyder § 23, stk. 3, at tidspunktet for forudbetalingen anses for leveringstidspunkt for en ideel andel af leverancen. Der bliver med andre ord to (eller flere) leveringstidspunkter i forbindelse med leverancen. Et for hver forudbetaling og et for den resterende del af leverancen. Se SKM2015. 258. SR.

For at momsen kan forfalde ved forudbetaling, er det nødvendigt, at alle relevante enkeltheder vedrørende den omstændighed, der udløser momspligtens indtræden, dvs. den fremtidige levering eller den fremtidige ydelse, allerede er kendt på det tidspunkt, hvor forudbetalingen foretages. Det kræver, at varerne eller ydelserne er specifikt angivet på det tidspunkt, hvor forudbetalingen foretages. Se sag C-419/02, *BUPA Hospitals Ltd.* Det kræver også, at varerne eller ydelserne kun er underlagt en enkelt afgiftssats. Se sag C-520/10, *Lebara Ltd.*

Ved modtagelsen af forudbetaling er det på tidspunktet for modtagelsen af forudbetalingen ikke muligt at afgøre, om den senere levering af en vare vil være berettiget til fritagelse efter momslovens § 34 eller ej. Momslovens § 23, stk. 3, finder derfor ikke anvendelse, når det er aftalt, at varen i forbindelse med leveringen skal forsendes eller transporteres til et andet EU-land eller et tredjeland og dermed leveres momsfrit efter § 34. Se SKM2015. 258. SR.

Spørgers modtagelse af de omhandlede delbetalinger medfører derfor ikke afgiftspligt. Spørger skal derfor ikke opkræve moms ved modtagelsen/opkrævningen af delbetalingerne.

Er modtagelsen af delbetalingerne omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 5?

Som nævnt, er det oplyst, at anmodningen om bindende svar vedrører de delbetalinger, som Spørger vil opnå fra sin slutkunde, på det tidspunkt, hvor visse nærmere angivne varer, som Spørger har solgt til slutkunden, ankommer til den angivne plads i Danmark med henblik på at blive leveret et nærmere angivet sted uden for EU, når det er teknisk muligt.

Modtagelsen/opkrævningen af de omhandlede delbetalinger er som nævnt ovenfor efter Skattestyrelsens opfattelse ikke afgiftspligtige. Allerede derfor kan delbetalingerne ikke anses for omfattet af momsfritagelsen i § 34, stk. 1, nr. 5, da afgiftspligten endnu ikke er opstået efter § 23. Den senere levering af varerne er derimod momsfritaget efter § 34, stk. 1, nr. 5, hvis betingelserne herfor er opfyldte, og delbetalingerne vil så i givet tilfælde indgå i momsgrundlaget for den fritagne transaktion.

Med hensyn til § 34, stk. 1, nr. 5, og momsfritagelsen efter denne bestemmelse for udførsel af varer har EU-Domstolen i dommen i sag C-563/12, BDV Hungary Trading Kft., udtalt, at der er sket udførsel af en vare, når retten til som ejer at råde over varen er overdraget køberen, og når leverandøren har godtgjort, at varen er blevet forsendt eller transporteret ud af EU, og når varen efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt EU. Først når alle tre betingelser er opfyldt, kan fritagelsen for udførsel af varer bringes i anvendelse.

Som anført ovenfor finder Skattestyrelsen på baggrund af en samlet, konkret vurdering, at køber ikke opnår retten til som ejer at råde over varerne på det tidspunkt, hvor varerne ankommer til den angivne plads i Danmark. Allerede derfor kan fritagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 5, ikke finde anvendelse på det tidspunkt, hvor varerne ankommer til den angivne plads i Danmark. De to øvrige betingelser er heller ikke opfyldt.

Det i Spørgers høringssvar anførte kan ikke medføre et andet resultat.

Det bemærkes for en god ordens skyld, at der ikke kan opnås bindende svar om dokumentationsspørgsmål. Se SKM2015. 258. SR.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej, se dog indstilling og begrundelse".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momsloven

"§ 4. 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.

Stk. 2. (...)

§ 14. Leveringsstedet for varer er her i landet i følgende tilfælde:

1) (...)

2) Når varen forsendes eller transporteres og varen befinder sig her i landet på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til aftageren påbegyndes.

(...)

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

Stk. 2. Udstedes faktura over en leverance, anses faktureringstidspunktet som leveringstidspunktet, for så vidt faktureringen sker inden eller snarest efter leverancens afslutning.

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

(...)

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

1) (...)

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

(...)."

Momssystemdirektivet (Direktiv 2006/112/EF)

"Artikel 14

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

2. (...)

Artikel 32

I tilfælde, hvor varen forsendes eller transporteres af leverandøren, af kunden eller af tredjemand, forstås ved leveringsstedet det sted, hvor varen befinder sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til kunden påbegyndes.

(...)

AFSNIT VI

AFGIFTSPLIGTENS INDTRÆDEN OG AFGIFTENS FORFALD

KAPITEL 1

Almindelige bestemmelser

Artikel 62

I dette direktiv forstås ved

- 1) »afgiftspligtens indtræden«: den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt
- 2) »afgiftens forfald«: det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen.

KAPITEL 2

Levering af varer og ydelser

Artikel 63

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

Artikel 64

1 (...)

Artikel 65

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

Artikel 66

Uanset artikel 63, 64 og 65 kan medlemsstaterne bestemme, at afgiften for visse transaktioner og for visse kategorier af afgiftspligtige personer forfalder på et af følgende tidspunkter:

- a) senest ved udstedelsen af faktura
- b) senest når vederlaget indgår
- c) såfremt der ikke udstedes faktura, eller såfremt denne udstedes for sent, inden for en specificeret frist, som senest er ved udløbet af den frist for udstedelse af fakturaer, der er pålagt af medlemsstaterne i medfør af artikel 222, eller såfremt en sådan frist ikke er pålagt af medlemsstaten, inden for en specificeret frist fra datoen for afgiftspligten.

Undtagelsesbestemmelsen i stk. 1 finder dog ikke anvendelse på leveringer af ydelser, for hvilke kunden er momspligtig i medfør af artikel 196, og på leveringer eller overførsler af varer som omhandlet i artikel 67.

Artikel 146

1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

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

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

c) (...)"

Praksis

C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe

Dommen omhandler overdragelsen af en fast ejendom. I forbindelse med dommen har EU-Domstolen udtalt følgende:

"6. Det bemærkes, at sjette direktivs artikel 5, stk. 1, bestemmer, at der "ved levering af et gode forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode".

7. Det fremgår af bestemmelsens ordlyd, at begrebet "levering af et gode" ikke vedrører overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men at begrebet omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet.

8. Denne opfattelse er i overensstemmelse med formålet med direktivet, der blandt andet skal sikre, at det fælles merværdiafgiftssystem hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner. Dette formål vil imidlertid ikke kunne opfyldes, hvis levering af goder, som er en af de tre afgiftspligtige transaktioner, undergives betingelser, som er forskellige fra medlemsstat til medlemsstat, hvilket er tilfældet ved de civilretlige bestemmelser om overdragelse af ejendomsretten."

C-419/02, BUPA Hospitals Ltd

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

Særligt skal varerne eller ydelserne være specifikt angivet på det tidspunkt, hvor forudbetalingen foretages.

C-270/09, MacDonald Resorts Ltd

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

C-520/10, Lebara Ltd

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

C-563/12, BDV Hungary Trading Kft.

Der er sket udførsel af en vare, og fritagelsen for udførsel af varer kan bringes i anvendelse, når retten til som ejer at råde over varen er overdraget køberen, og når leverandøren har godtgjort, at varen er blevet forsendt eller transporteret ud af EU, og når varen efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt EU. Det er i princippet tilladt medlemsstaterne at fastsætte en rimelig frist for udførsel som tager hensyn til handelspraksis på området for at sikre, at en vare, som er bestemt til udførsel, faktisk har forladt EU.

SKM2015. 258. SR

Skatterådet bekræfter, at spørger ikke skal betale moms af forudbetalinger for leverancer til selskaber i et EU-land og et tredjeland. Skatterådet afviser at besvare, om det kan anses for dokumenteret, at varerne er transporteret til EU-landet henholdsvis tredjelandet. SKAT udtaler vejledende, at det kan anses for dokumenteret, at varerne er transporteret til EU-landet, når et dansk selskab i samme koncern som de to selskaber varetager transporten til EU-landet og løbende kvitterer for, at varerne er indleveret til det danske selskab henholdsvis ankommet til EU-landet.

Endeligt udtaler SKAT, at varerne kan anses for udført til tredjelandet for spørgers regning, uanset at varerne forsendes i en container, der deles med det danske selskab og evt. andre leverandører.

SKM2022. 306. SR

Spørgers leverandør (A) leverer varer til spørger (B), der leverer varerne til spørgers kunde (C), der leverer varerne til en slutkunde (D). Spørgers leverandør, spørger og spørgers kunde er alle etableret i Danmark. Slutkunden er etableret uden for EU. Slutkunden forsender varerne ud af EU. Derimod er spørgers leverandør anført som eksportør i udførselsangivelsen. Modsat spørger fandt Skatterådet, at slutkunden, og ikke spørgers leverandør, momsmæssigt skal anses for den, der udfører varerne ud af EU. I forbindelse med handlen i første led skal spørger derfor anses for den, der udfører varerne af EU. I forbindelse med handlen i andet led skal spørgers kunde anses for den, der udfører varerne af EU. Skatterådet kunne derfor ikke bekræfte, at handlerne i 1. og 2. led er momsfrigitagne som eksport.

Uddrag af Den juridiske vejledning 2022-1, afsnit D. A. 10.1.2.2

"(...)

I det følgende gennemgås først, hvem der momsfrit kan udføre varer til steder uden for EU, og dernæst kravene til dokumentation for, at udførsel af en vare har fundet sted.

Betingelser for fritagelse:

Der er sket udførsel af en vare, og fritagelsen for levering til udførsel kan bringes i anvendelse, når:

- Retten til som ejer at råde over varen er overdraget køberen,
- Sælger har godtgjort, at varen er blevet forsendt eller transporteret ud af EU, og varen efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt EUs momsområde. Se EU-domstolens dom i sag C-563/12, BDV Hungary Trading Kft.

Dokumentationen for udførsel behøver ikke være sælger i hænde på faktureringstidspunktet. Se SKM2013. 591. LSR. Den skal i stedet være sælger i hænde senest inden for, hvad der må anses for et rimeligt tidsrum - set i lyset af almindelige handelspraksis - efter, at retten til som ejer at råde over varen er overdraget køberen. Se omtalen nedenfor i "Tidsfrist" af det daværende SKATs vejledende udtalelse i SKM2015. 258. SR.

Hvis udførslen foretages af køber (eller for købers regning), er det en betingelse, at køber ikke er etableret her i landet. Se nedenfor.

(...)"