

Udskriftsdato: 14. december 2025

KEN nr 10644 af 21/01/2008 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. opkrævning af moms af faktura - udstedt af ikke-momsregistreret selskab

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 06-00904

Landsskatteretskendelse vedr. opkrævning af moms af faktura - udstedt af ikke-momsregistreret selskab

Resumé

Et selskab skulle indbetale fejlagtigt opkrævet moms, da det af selskabets fakturaer fremgik, at beløbene var inklusive moms. En kreditnota udstedt af selskabet i forbindelse med sagens indbringelse for Landsskatteretten kunne ikke føre til et andet resultat.

Klagen skyldes, at skattecentret har opkrævet moms af fakturaer udstedt af et ikke-momsregistreret selskab.

Landsskatterettens afgørelse

Skattecentrets afgørelse stadfæstes.

Sagens oplysninger

Indledningsvis bemærkes, at sagen ifølge skattecentrets sagsfremstilling vedrører perioden 1. januar 2001 – 31. december 2002, hvor imidlertid kun perioden 1. januar 2002 – 31. december 2002 har resulteret i beløbsmæssige ændringer.

A ApS (herefter selskabet) var i den omhandlede periode registreret for selskabsskat under branchekode: xxx – Uoplyst. Selskabet var registreret på direktør og hovedanpartshaver B's privataдресse: X. Selskabet var ikke registreret for moms, og dets kapital var i perioden ikke til stede.

Det er oplyst, at selskabets oprindelige hovedaktivitet var at modtage honorarer fra C og D for musikret-tigheder (musikforlagsvirksomhed), hvorfor det ikke var hensigten, at selskabet skulle momsregistreres.

I perioden fra den 31. maj 2002 til den 31. september 2002 udstedte selskabet i alt 5 salgsfakturaer. De udstedte fakturaer bar numrene 8/2002 – 12/2002 og blev udstedt til: »E A/S, Y, Denmark«. De udstedte fakturaer var i tekst- og beløbsmæssig henseende identiske, og på alle fakturaer var påført salgsmoms. Af fakturateksten fremgik:

Musical, Scandinavian tour:	
Monthly Fee as per agree-ment	DKK 55.000,00
25 % VAT	DKK 13.750,00
Total	DKK 68.750,00

Det fremgår af sagen, at den opkrævede salgsmoms ikke efterfølgende blev angivet til SKAT, hverken i selskabs- eller personligt regi.

Det fremgår videre, at E A/S, Norge, blev erklæret konkurs primo 2003.

Selskabets revisor har i brev af 1. april 2005 til ToldSkat redegjort nærmere for selskabets aktiviteter, herunder driften af selskabets musikforlagsvirksomhed. Følgende fremgår:

»Den ovenfor nævnte aktivitet har siden selskabets start været selskabets tiltænkte hovedaktivitet, hvilket er årsagen til, at selskabet ikke fra starten har været momsregistreret.

Imidlertid har selskabet i en periode bistået E A/S (norsk registreret aktieselskab) i forbindelse med dette selskabs gennemførelse af en række koncerter i Skandinavien. De af Dem fremsendte fakturakopier med numrene 8/2002 – 12/2002 vedrører denne bistand. Disse fakturaer er tillagt dansk moms, uanset at A

ApS ikke var momsregistreret, hvilket naturligvis var en fejl. Vi har i øvrigt endnu ikke vurderet, om det var korrekt at tillægge disse fakturaer moms under hensyntagen til arten af ydelsen.

At selskabet ikke har afregnet momsen af de fakturerede honorarer skyldes, at A ApS aldrig har modtaget de fakturerede honorarer, idet E A/S efterfølgende er gået konkurs.«

Om selve karakteren af selskabets bistand til E A/S har selskabets revisor i brev af 7. november 2007 til Skattecenteret supplerende oplyst:

»Pågældende fakturaer vedrører arbejde i forbindelse med en koncert-turne med en musical. Koncertplanen vedlægges i kopi, og det fremgår heraf, at der afholdtes 1 koncert i Danmark, 6 koncerter i Sverige, 12 koncerter i Norge og 3 koncerter i Finland. I alt 22 koncerter.

(...)

Sekundært kan vi oplyse, at A ApS på grund af E A/S' konkurs (E A/S var arrangør af koncert-turnéen) ikke har modtaget de fakturerede honorarer. Som følge heraf vil selskabet have adgang til at søge eventuel afregnet udgående moms refunderet.«

I forbindelse med sagens indbringelse for Landsskatteretten har selskabet udstedt en kreditnota på den danske moms. Kreditnotaen er udstedt 27. februar 2006 til: »E A/S under konkurs, v/ bobestyrere, Z, Norway.«

Skattecentrets afgørelse af 29. november 2005

Skattecentret har forhøjet selskabets momstilsvaret for perioden 1. januar 2002 til 31. december 2002 med 68.750 kr. Beløbet fremkommer således:

Salg ifølge fakturaer	343.750 kr.
Moms heraf	68.750 kr.
Selvangivet salgsmoms	0 kr.
For lidt angivet salgsmoms	68.750 kr.

Selskabet har i 2002 udstedt 5 fakturaer, som er påført salgsmoms. Fakturaerne er udstedt til E A/S, Y, Danmark, og ikke til en kunde i Norge. Fakturaerne vedrører ydelser i forbindelse med arrangement af koncerter.

Såfremt et selskab, uanset dette ikke er registreret for moms, opkræver moms via fakturaer, skal selskabet indbetale den opkrævede moms til SKAT, jf. dagældende momslovs § 52, stk. 4 (nu § 54, stk. 7).

Det er i den forbindelse uden betydning, hvor de arrangerede koncerter fysisk er afholdt. Dét arbejde, som selskabet har faktureret, er en ydelse udført i Danmark på selskabets adresse og ikke på de lokaliteter i Norden, hvor koncerterne efterfølgende er afholdt. Der er derfor tale om ydelser udført i Danmark af A ApS, beliggende og registreret på adressen X.

Skattecentret fastholder af disse grunde, at selskabet skal indbetale den opkrævede moms til SKAT, idet bemærkes, at selve opgørelsen af momstilsvaret – i overensstemmelse med opkrævningslovens § 5, stk. 1 – er sket med udgangspunkt i de udstedte fakturaer.

Selskabets påstand og argumenter

Selskabets repræsentant har principalt nedlagt påstand om, at selskabets udgående moms nedsættes til 0 kr., subsidiært nedsættes med et mindre beløb fastsat af Landsskatteretten.

Repræsentanten har til støtte for den principale påstand gjort gældende, at Danmark ikke er rette momsbeskatningssted for selskabet A ApS' ydelser.

Det er repræsentantens opfattelse, at leveringsstedet skal fastlægges efter bestemmelserne i den dagældende momslovs § 18 (nu § 15, stk. 2 og 4), som omhandler fastlæggelse af leveringsstedet for formidling/forhandling af rettigheder samt konsulentytelser o.l. Da aftageren af A ApS' ydelser, E A/S, er

etableret i Norge, er beskatningsstedet ikke her i landet, medmindre ydelser benyttes/udnyttes her i landet. Formidlings- og konsulentydelse kan kun anses som udnyttet her i landet, hvis de primært udnyttes her. Efter repræsentantens opfattelse kan det i den forbindelse fastslås, at ydelserne primært er udnyttet uden for Danmark til brug for det norske selskabs økonomiske virksomhed med arrangering af koncerter, der fortrinsvis har fundet sted i Norge og andre EU-lande end Danmark.

Skattecentret har i den påklagede afgørelse anset A ApS' ydelser for omfattet af dagældende momslovs § 17, stk. 1, nr. 1, idet skattecentret er af den opfattelse, at ydelserne er udført på selskabets adresse og ikke på de steder, hvor koncerterne efterfølgende er afholdt.

Repræsentanten er imidlertid ikke enig i denne vurdering, idet skattecentret ved afgørelsen af 29. november 2005 ikke har taget i betragtning, at 1) levering af ydelser i form af formidling/forhandling af rettigheder samt 2) levering af konsulentassistance i øvrigt, ikke har leveringssted i Danmark i denne sag, jf. nugældende momslovs § 15, stk. 2, nr. 3 og 8, jf. § 15, stk. 4. Sammenfattende er det således til støtte for den principale påstand gjort gældende, at leveringsstedet ikke er Danmark, hvorfor skattecentrets momskrav bortfalder i sin helhed, jf. MV 2005-3, afsnit E.3, herunder afsnit E.3.1.3.

Til støtte for den subsidiære påstand har repræsentanten gjort gældende, at ydelserne – såfremt Lands-skatte retten måtte nå frem til, at disse hverken helt eller delvist kan anses for omfattet af dagældende momslovs § 18 (nu § 15, stk. 2) – i så fald må anses for omfattet af dagældende momslovs § 17, stk. 1, nr. 1 (nu § 18, stk. 1, nr. 1).

Det fremgår af bestemmelsen, at leveringsstedet for aktiviteter inden for kunst og kultur, sport, underholdning, undervisning, videnskab o.l. er her i landet, når ydelser faktisk præsteres her, og ikke her i landet, når ydelser faktisk præsteres i udlandet.

Ifølge repræsentantens oplysninger var A ApS' kunde det norske selskab E A/S. Der er således ikke, som anført af skattecentret, tale om to forskellige juridiske personer, og at de pågældende fakturaer dengang blev sendt til en dansk adresse, gør ikke automatisk det norske selskab til en dansk virksomhed. Ovennævnte synes i øvrigt irrelevant i forbindelse med fastlæggelse af leveringsstedet, jf. dagældende momslovs § 18 (nu § 15, stk. 2), idet momsbeskatningsstedet fastlægges til det sted, hvor koncerten fysisk finder sted.

Det er i den forbindelse repræsentantens opfattelse, at leveringsstedet for A ApS' underleverandørydelser hovedsagelig er i udlandet, idet selskabets konsulentbistand m.v. vedrører accessoriske tjenesteydelser til koncerter, der med undtagelse af koncerten i Danmark er gennemført i andre skandinaviske lande, jf. MV 2005, afsnit E.3.4.1. Repræsentanten kan følgelig ikke tilslutte sig skattecentrets opfattelse, hvorefter leveringsstedet er Danmark, idet kun én af koncerterne vedrørte Danmark.

I det omfang selskabets ydelser kan henføres til koncerter afholdt i udlandet, ses der ikke at være lovhjemmel til at opkræve dansk moms af disse ydelser. Således burde kun 1/22 af de fakturerede ydelser være tillagt moms. A ApS bør gives adgang til at korrigere dette ved udstedelse af en kreditnota på den danske moms svarende til 65.625 kr., hvorefter kravet kan opgøres til 3.125 kr.

Skattecentret har ved den påklagede afgørelse undladt at orientere selskabet om muligheden for at korrigere fejlen ved udstedelse af en kreditnota, jf. nugældende momslovs § 52, stk. 6 og 7, samt tillige MV, afsnit N.2.3.11, afsnit N.2.3.12 og TfS 1998.416. Det er imidlertid efter repræsentantens opfattelse ikke for sent at berigtige fejlen ved fremsendelse af en kreditnota til den norske bobestyrer. A ApS har derfor fremsendt en kreditnota på 65.625 kr. til det norske selskab, idet man samtidig har meddelt, at der afhængig af sagens udfald vil blive udstedt en yderligere kreditnota på 3.125 kr., såfremt selskabet får medhold i den principale påstand.

Repræsentanten har ved brev af 5. maj 2006 fremsat bemærkninger særligt i relation til skattecentrets udtalelse af 28. marts 2006. Repræsentanten har anført at være enig i, at ydelserne er momsplichtige, men ikke enig i, at momsbeskatningsstedet for ydelserne er Danmark. Skattecentret mener i den forbindelse, at

fastlæggelse af momsbeskatningsstedet er uden betydning, idet momsen – selv efter udstedelse af kreditnota – skal indbetales til SKAT med henvisning til nugældende momslovs § 52, stk. 6 og 7. Skattecentrets opfattelse synes imidlertid i strid med momspraksis, som den fremgår af momsvejledningen. Afgørende er efter repræsentantens opfattelse, at momsbeskatningsstedet ikke er Danmark, og at A ApS, da det blev gjort opmærksom på fejlen, har udstedt kreditnota over den fejlagtigt opkrævede moms til køber.

Repræsentanten har afslutningsvis ved brev af 25. september 2007 anført, at det i relation til dagældende momslovs § 17, stk. 1, nr. 1 (nu § 18, stk. 1, nr. 1) skal præciseres, at leveringsstedet for selskabets accessoriske ydelser til underholdningsydelsen er der, hvor underholdningsydelsen fandt sted, og ikke, som anført af SKAT, hvor selskabets egne ydelser blev udført. Leveringsstedet for selskabets ydelser til E A/S må således anses for at være i de lande, hvor koncerterne har været afholdt, uanset om selskabets egne ydelser er blevet udført andre steder, herunder i Danmark.

Repræsentanten har videre præciseret, at de omhandlede fakturaer i sagen, faktura nr. 08-12, relaterer sig til selskabets indsats i hele perioden fra efteråret 2000 til ultimo 2002. Der er således tale om en performancebaseret aftale, hvorfor faktureringen sker senere end det tidspunkt, hvor selve arbejdet er udført. I den branche, som selskabet arbejder i, er personlige relationer en meget vigtig faktor med henblik på at opnå de endelige rettigheder til fx en koncert. Disse personlige relationer tager tid at opbygge.

Selskabets (v/ B) ydelser har således bestået i:

- 1) At forhandle – og efterfølgende indgå kontrakt med – den britiske konceptrettighedshaver F, London, om betingelserne for at fremføre en musical i en skandinavisk opsætning. Disse forhandlinger blev indledt efteråret 2000.
- 2) At forhandle – og efterfølgende indgå kontrakt med – de i musicalen deltagende udøvende kunstnere om betingelserne for at medvirke i en skandinavisk turné. Disse forhandlinger blev indledt 2001/2002.
- 3) At sikre, at de af f specificerede betingelser for salg af rettighederne til en skandinavisk turné – herunder særlige krav til logo, reklamemateriale, opsætning m.v. – løbende overholdtes. Denne opgave blev varetaget af selskabet (v/ B) helt frem til afviklingen af den sidste forestilling.
- 4) At yde bistand til E A/S i forbindelse med afholdelse af koncerterne. Selskabet har således bistået E A/S med at sikre, at koncerterne er afviklet under de fastsatte rammer.

Selskabets repræsentant har ved brev til Landsskatteretten af 29. oktober 2007 fremsat ny påstand om, at den udstedte kreditnota af 27. februar 2006 skal anerkendes som grundlag for at anse fejlen for berigtiget over for køberen.

Repræsentanten har til støtte herfor anført, at de oprindeligt udstedte fakturaer som følge af leveringsstedsreglerne fejlagtigt er belagt med dansk moms. I henhold til dagældende momslovs § 52, stk. 4, samt MV 2002, afsnit N.2.3.13 skal uretmæssigt opkrævede momsbeløb indbetales til SKAT. Indbetalingen kan dog undlades, hvis fejlen berigtiges over for køberen. Dette kan fx ske ved, at der udstedes kreditnota til berigtigelse af fejlen.

På den baggrund er det repræsentantens opfattelse, at Landsskatteretten skal anerkende den udstedte kreditnota.

Skattecentret har i brev til Landsskatteretten af 28. marts 2006 anført, at selskabet har berigtiget fejlen over for en anden juridisk person end den, de oprindelige fakturaer var udstedt til. Skattecentret anfører således, at de oprindelige fakturaer er udstedt til E A/S, Y, i Danmark, mens kreditnotaen er udstedt til E A/S under konkurs, Z Norge.

Repræsentanten er ikke enig med Skattecentret i, at selskabet ikke kan berigtige fejlen ved at udstede en kreditnota til konkursboet. Det er principielt korrekt, at konkursboet er at betragte som en selvstændig juridisk person. Men konkurssystemet er indrettet på den måde, at det konkursramte selskab ikke kan foretage betalinger eller modtage betalinger efter konkursdekretets afsigelse. Betalinger skal således

foretages via konkursboet, uagtet at konkursboet ikke er den juridiske person, som har påtaget sig de pågældende forpligtelser eller har de pågældende betalinger til gode. En kreditor skal således udstede en faktura til konkursboet og ikke til selskabet. Dette følge af konkurslovens §§ 29 og 30. På samme måde må det forholde sig med en kreditnota.

Eftersom E A/S er et norsk selskab, har repræsentanten tillige undersøgt konkursreglerne i Norge. Det fremgår af forarbejderne til den norske momslov, at et konkursbos virksomhed anses for at være en videreførelse/fortsættelse af den virksomhed, som tidligere blev drevet af selskabet, som nu er gået konkurs. Der henvises til Odelstingsproposisjon nr. 21 (1988-89), side 4. Konkursboet indtræder således i det konkursramte selskabs sted.

Uagtet at konkursboet formelt set anses for at være en anden juridisk selvstændig person end det nu konkursramte selskab, så bør kreditnotaen således i henhold til norsk konkursret udstedes til konkursboet, da dette indtræder i det konkursramtes sted.

Skattecentrets udtalelse af 28. marts 2006

Skattecentret har indstillet afgørelsen stadfæstet under henvisning til, at spørgsmålet om leveringssted/momsbeskatningssted ikke ses at have nogen betydning for sagens afgørelse, som alene støttes på bestemmelsen i dagældende momslovs § 52, stk. 4 (nu § 52, stk. 7).

Særligt vedrørende den principale påstand har skattecentret bemærket, at selskabets ydelser, som vedrører aktiviteter inden for kunst og kultur, herunder arrangering af koncerter, ikke er nævnt i dagældende momslovs § 18, stk. 2 (nu § 15, stk. 2), hvorfor momskravet ikke kan frafaldes med henvisning til denne bestemmelse.

Særligt vedrørende den subsidiære påstand har skattecentret bemærket, at selskabets ydelse er omfattet af dagældende momslovs § 17, stk. 1, nr. 1 (nu § 18, stk. 1, nr. 1). Selskabet har udstedt fakturaer til en kunde i Danmark. Ydelserne har været hjælp til arrangering af koncerter. Det er selskabets kunde, som har afholdt koncerterne.

Sagens kerne er, at selskabet har opkrævet salgsmoms, men ikke afregnet denne til SKAT. Selskabet skal derfor indbetale den opkrævede salgsmoms til SKAT, uagtet om ydelserne skulle eller ikke skulle have været påført salgsmoms, jf. dagældende momslovs § 52, stk. 4 (nu § 52, stk. 7).

Den i klagen til Landsskatteretten omtalte kreditnota blev udstedt den 27. februar 2006 til E A/S under konkurs Z, Norge, og ikke til den danske kunde, som de oprindelige fakturaer blev udstedt til. Der er således tale om 2 forskellige juridiske enheder, og da kunden endvidere, primo 2003, blev erklæret konkurs, synes det ikke længere muligt for selskabet at berigtige fejl ved hjælp af udstedelse af en kreditnota. Det skal endvidere bemærkes, at kreditnotaer i praksis ikke – uden for tilfælde af tilbagelevering af varer – tillades ud over den afgiftsperiode, hvori de blev udstedt.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Dagældende momslovs § 52, stk. 3 og 4, har følgende ordlyd:

»Stk. 3. Virksomheder, der ikke er registreret, samt registrerede virksomheder, der leverer ikke afgiftspligtige varer og ydelser, må ikke på fakturaen anføre afgiftsbeløb eller anden angivelse af, at fakturabeløbet indbefatter afgift. Modtager virksomheden en af en kunde eller en tredjeperson udstedt faktura, hvorpå der er anført afgiftsbeløb eller anden angivelse af, at afregningen indbefatter afgift, skal virksomheden gøre den, der har udstedt fakturaen, opmærksom herpå og tilbagebetale modtagne afgiftsbeløb.

Stk. 4. Virksomheder, der i strid med stk. 3 på en faktura anfører afgiftsbeløb eller anden angivelse af, at fakturabeløbet indbefatter afgift, skal indbetale afgiftsbeløbet til told- og skatteforvaltningen. Det samme gælder, hvis en virksomhed på en faktura anfører afgift med et for stort beløb eller på en faktura over leverancer, hvoraf der ikke skal betales afgift, anfører afgiftsbeløb eller anden angivelse af, at fakturabeløbet indbefatter afgift. Indbetaling kan dog undlades, hvis fejlen berigtiges over for køberen.«

Det bemærkes, at klagen til Landsskatteretten vedrører spørgsmålet om, hvorvidt de på faktura nr. 08 – 12 anførte afgiftsbeløb skal indbetales til told- og skatteforvaltningen, jf. dagældende momslovs § 52, stk. 4. Spørgsmålet om leveringssted må i relation til dette forhold anses for sagen uvedkommende, idet selskabet – som ikke var momsregistreret – ubestridt har foretaget opkrævning af moms på 5 fakturaer med numrene 08 – 12. Selskabet har dermed under alle omstændigheder overtrådt forbuddet i dagældende momslovs § 52, stk. 3, jf. stk. 4, hvorefter ikke-momsregistrerede virksomheder ikke på fakturaen må anføre afgiftsbeløb.

Den udstedte kreditnota af 27. februar 2006 ses ikke at kunne anvendes hverken som grundlag for at ændre skattecentrets afgørelse af 29. november 2005 eller som grundlag for – pr. 29. november 2005 – at anse fejlen for berigtiget over for køberen. Selskabet skal derfor indbetale det fulde afgiftsbeløb, i alt 68.750 kr., til told- og skatteforvaltningen, jf. herved Landsskatterettens afgørelse af 16. august 2006, offentliggjort som SKM2006.557.LSR.

Den påklagede afgørelse stadfæstes. Dette er tiltrådt af SKAT, Hovedcentret.