

Udskriftsdato: 15. december 2025

SKR nr 11156 af 16/11/2015 (Gældende)

Moms - fradragsret for rådgiveromkostninger ved køb af selskaber - genoptagelse - Styresignal

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 15-2185800

Moms - fradragsret for rådgiveromkostninger ved køb af selskaber - genoptagelse - Styresignal

SKM2015. 711. SKAT

Sammenfatning

EU-Domstolens dom af 16. juli 2015 i de forenede sager C-108/14 (Larentia + Minerva) og C-109/14 (Marenave) ændrer dansk praksis om, at holdingselskaber kun har delvis fradragsret, jf. momslovens § 38, stk. 2, for moms af omkostninger forbundet med erhvervelse af selskabsandele i datterselskaber, hvor det er hensigten at foretage indgriben i administrationen af datterselskabet.

Praksisændringen medfører, at fradragsretten for moms af de pågældende omkostninger fremover skal opgøres på følgende måde:

- Fuld fradragsret, jf. momslovens § 37, stk. 1, når holdingselskabet udelukkende vil levere momspligtige ydelser til de datterselskaber, som omkostningen vedrører.
- Delvis fradragsret, jf. momslovens § 38, stk. 1, når holdingselskabet både vil levere momspligtige ydelser og momsfrie ydelser omfattet af momslovens § 13 til de datterselskaber, som omkostningen vedrører.
- Delvis fradragsret, jf. momslovens § 38, stk. 2, når omkostningen både vedrører datterselskaber, som holdingselskabet vil levere momspligtige ydelser til, og datterselskaber, som holdingselskabet ikke vil levere momspligtige ydelser til.
- Delvis fradragsret, jf. momslovens § 38, stk. 1 og 2, når omkostningen vedrører datterselskaber, hvortil holdingselskabet vil levere både momspligtige ydelser og momsfrie ydelser omfattet af momslovens § 13, samt datterselskaber, som holdingselskabet ikke vil levere momspligtige ydelser til.

Dommen ændrer også praksis for opgørelse af fradragsretten for holdingselskabets øvrige generalomkostninger, f.eks. udgifter til revisor og kontorhold.

Baggrund og problemstilling

Virksomheder, der er momsregistreret efter momslovens §§ 47, 49, 51 eller 51 a, har delvis fradragsret for momsen af virksomhedens indkøb af varer og ydelser, der benyttes både til virksomhedens momspligtige leverancer og til virksomheden uvedkommende formål. Momsen kan fratrækkes med den del, der skønsmæssigt svarer til de pågældende varer og ydelsers brug i den momsregistrerede virksomhed. Se momslovens § 38, stk. 2.

Som det fremgår af Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 11.4.3.1, omfatter "virksomheden uvedkommende formål" bl.a. holdingselskabers aktivitet, som består i at eje kapitalandele i andre selskaber, typisk i datterselskaber. Se TfS 1999, 908 TSS.

Som det fremgår af Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 11.1.3.2.3, er et holdingselskabs indgriben i administrationen af de selskaber, som det har erhvervet kapitalandele i, en økonomisk virksomhed i Momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1's forstand, i det omfang denne indgriben indebærer iværksættelse af transaktioner, der er undergivet moms i henhold til direktivets artikel 2, herunder holdingselskabers levering af tjenesteydelser vedrørende administration samt finansielle, kommercielle og tekniske forhold til datterselskaberne.

Omkostninger forbundet med erhvervelse af selskabsandele i datterselskaber, hvor det er hensigten at foretage indgriben i administrationen af datterselskabet, har tidligere været anset for en omkostning, der vedrører både holdingselskabets momspligtige leverancer og "virksomheden uvedkommende formål",

hvilket som nævnt begrebsmæssigt også vil sige ikke-økonomisk virksomhed. Efter denne praksis havde holdingselskaber derfor kun delvis fradragsret, jf. momslovens § 38, stk. 2, for moms af omkostningerne.

Det retlige grundlag

Momslovens § 37, stk. 1, har følgende ordlyd:

"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 m.v. 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 § 38, stk. 1 og 2 har følgende ordlyd:

"§ 38. For varer og ydelser, som en virksomhed registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a anvender både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til andre formål i virksomheden, kan der foretages fradrag for den del af afgiften, der forholdsmæssigt svarer til omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden. Ved opgørelse af omsætningen ses bort fra omsætningsbeløb, der vedrører levering af investeringsgoder, som har været benyttet i virksomheden. Som investeringsgoder anses maskiner, inventar og andre driftsmidler, hvis salgspris ekskl. afgiften efter denne lov overstiger 100.000 kr. Der ses endvidere bort fra omsætningsbeløb, som vedrører bitransaktioner vedrørende fast ejendom, og omsætningsbeløb, som hidrører fra passiv kapitalanbringelse, herunder enkeltstående udlån mellem moder- og datterselskaber og mellem søsterselskaber, samt renteindtægter fra købekontrakter og kreditkøbsaftaler, som er indgået i forbindelse med virksomhedens salg og udlejning af egne varer.

Stk. 2. For varer og ydelser, som af en virksomhed registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a benyttes både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til virksomheden uvedkommende formål, kan der udelukkende foretages fradrag for den del af afgiften, der skønsmæssigt svarer til de pågældende varers og ydelsers fradragsberettigede brug i den registreringspligtige virksomhed."

EU-Domstolens dom i de forenede sager C-108/14 (Larentia + Minerva) og C-109/14 (Marenave)

Domstolen har bl.a. taget stilling til følgende spørgsmål:

1. Efter hvilken beregningsmetode skal et holdingselskabs delvise fradrag af moms på indgående ydelser i forbindelse med tilvejebringelse af kapital til erhvervelse af andele i datterselskaber beregnes, når holdingselskabet senere (som påtænkt fra start) leverer forskellige momspligtige tjenesteydelser til disse selskaber?

Sag C-108/14

Larentia + Minerva besidder som kommanditist 98 pct. af andelene i to datterselskaber, der er oprettet som kommanditselskaber med et anpartsselskab som eneste komplementar. Desuden leverer Larentia + Minerva som "ledelsesholdingselskab" administrative og kommercielle tjenesteydelser mod vederlag.

Vedrørende disse momspligtige tjenesteydelser foretog Larentia + Minerva fuldt fradrag af den moms, som selskabet havde betalt for erhvervelsen, fra tredjemand, af kapital, der blev brugt til at finansiere selskabets erhvervelse af kapitalandele i datterselskaberne, samt dets tjenesteydelser.

Finanzamt Nordenham godtog kun en del af dette fradrag, idet alene det at eje andele i datterselskaber ikke giver ret til at fradrage indgående afgift.

Sag C-109/14

Marenave forhøjede sin kapital i løbet af 2006, og omkostningerne ved aktieemissionen i forbindelse med denne forhøjelse medførte en momsbetaling på 373 347,57 EUR.

Dette selskab erhvervede samme år, som holdingselskab, andele i fire skibskommanditselskaber, som det mod vederlag deltog i administrationen af. Af denne moms, som vedrørte indtægten fra dette ledelseshverv, fradrog selskabet bl.a. hele momsbeløbet på 373 347,57 EUR som indgående moms.

Ved afgørelse af 15. januar 2009 afviste Finanzamt Hamburg-Mitte dette fradrag.

Domstolens afgørelse

Artikel 17, stk. 2 og 5, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2006/69/EF af 24. juli 2006, skal fortolkes således, at:

- omkostninger forbundet med erhvervelsen af andele i datterselskaber, der er afholdt af et holdingselskab, som deltager i administrationen af datterselskaberne, og som i forbindelse hermed udøver økonomisk virksomhed, skal antages at vedrøre holdingselskabets generelle omkostninger, og merværdiafgiften erlagt i forbindelse med disse omkostninger skal i princippet fradrages fuldt ud, medmindre visse udgående økonomiske transaktioner er fritaget for moms i medfør af sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 2006/69/EF; i så fald kan der kun ske fradrag på grundlag af metoden fastsat i samme direktivs artikel 17, stk. 5
- omkostninger forbundet med erhvervelsen af andele i datterselskaber, der er afholdt af et holdingselskab, som alene deltager i administrationen af visse af datterselskaberne, og som med hensyn til de øvrige datterselskaber derimod ikke udøver en økonomisk virksomhed, skal alene antages delvist at vedrøre holdingselskabets generelle omkostninger, og merværdiafgiften erlagt i forbindelse med disse omkostninger kan følgelig kun fradrages forholdsmæssigt for et beløb, der svarer til de omkostninger, der vedrører økonomisk virksomhed i henhold til de kriterier for fordeling, som er fastsat af medlemsstaterne, der ved udøvelsen af denne beføjelse skal tage hensyn til sjette direktivs formål og opbygning - hvilket det tilkommer den nationale ret at efterprøve - og herved fastsætte en beregningsmetode, som objektivt afspejler, hvilken del af de forudgående udgifter der reelt skal henføres til økonomisk virksomhed og til ikke-økonomisk virksomhed.

SKATs opfattelse

Det er SKATs opfattelse, at EU-Domstolens dom i de forenede sager C-108/14 og C-109/14 ændrer dansk praksis om at holdingselskaber kun har delvis fradragsret, jf. momslovens § 38, stk. 2, for moms af omkostninger forbundet med erhvervelse af selskabsandele i datterselskaber, hvor det er hensigten at foretage indgriben i administrationen af datterselskabet.

Som det følger af dommen, skal denne indgriben i administrationen af selskaberne ligge ud over, hvad der følger af de rettigheder, indehaveren af kapitalinteressen har i sin egenskab af aktionær eller selskabsdeltager.

Efter SKATs opfattelse kan f.eks. udlejning af maskiner og fast ejendom eller levering af rengøringsydelser, ikke anses for indgriben i administrationen af selskaberne.

Praksisændringen medfører, at fradragsretten for moms af de pågældende omkostninger til erhvervelse af selskabsandele skal opgøres på følgende måde:

- Fuld fradragsret, jf. momslovens § 37, stk. 1, når holdingselskabet udelukkende vil levere momsplichtige ydelser til de datterselskaber, som omkostningen vedrører.

- Delvis fradragsret, jf. momslovens § 38, stk. 1, når holdingselskabet både vil levere momspligtige ydelser og momsfrie ydelser omfattet af momslovens § 13 til de datterselskaber, som omkostningen vedrører.
- Delvis fradragsret, jf. momslovens § 38, stk. 2, når omkostningen både vedrører datterselskaber, som holdingselskabet vil levere momspligtige ydelser til, og datterselskaber, som holdingselskabet ikke vil levere momspligtige ydelser til.
- Delvis fradragsret, jf. momslovens § 38, stk. 1 og 2, når omkostningen vedrører datterselskaber, hvortil holdingselskabet vil levere både momspligtige ydelser og momsfrie ydelser omfattet af momslovens § 13, samt datterselskaber, som holdingselskabet ikke vil levere momspligtige ydelser til.

Det er endvidere SKATs opfattelse, at når EU-Domstolen når til det resultat, at omkostninger forbundet med erhvervelse af selskabsandele i datterselskaber, hvor det er hensigten at foretage indgriben i administrationen af datterselskabet, ikke vedrører "virksomheden uvedkommende formål", har det også betydning for opgørelse af fradragsretten for holdingselskabets øvrige generalomkostninger, f.eks. udgifter til revisor, telefon og kontorhold. I nogle tilfælde bortfalder aktiviteten "virksomheden uvedkommende formål" helt, og i andre tilfælde reduceres aktiviteten "virksomheden uvedkommende formål".

Aktiviteten "virksomheden uvedkommende formål" bortfalder helt i de tilfælde, hvor holdingselskabet kun ejer selskabsandele i de datterselskaber, som holdingselskabet griber ind i administrationen af.

Aktiviteten "virksomheden uvedkommende formål" reduceres i de tilfælde, hvor holdingselskabet også ejer selskabsandele i andre selskaber, end i de datterselskaber, som holdingselskabet griber ind i administrationen af.

Praksisændringen medfører således, at fradragsretten for moms af øvrige generalomkostninger skal opgøres på følgende måde:

- Når holdingselskabet udelukkende leverer momspligtige ydelser, er der fuld fradragsret, jf. momslovens § 37, stk. 1.
- Når holdingselskabet både har momspligtige aktiviteter, herunder levering af momspligtige ydelser til datterselskaber, og momsfri aktiviteter omfattet af momslovens § 13, men ingen aktiviteter vedrørende "virksomheden uvedkommende formål", er der delvis fradragsret for moms af generalomkostninger, jf. momslovens § 38, stk. 1.
- Når holdingselskabet både har momspligtige aktiviteter og aktiviteter, der vedrører "virksomheden uvedkommende formål", er der delvis fradragsret for moms af generalomkostninger, jf. momslovens § 38, stk. 2.
- Når holdingselskabet har (1) momspligtige aktiviteter, (2) momsfrie aktiviteter og (3) aktiviteter, der vedrører "virksomheden uvedkommende formål", er der delvis fradragsret for moms, jf. momslovens § 38, stk. 1 og 2.

Der er således ikke forskel på behandlingen af fradragsret for omkostninger til erhvervelse af selskabsandele og øvrige generalomkostninger.

Fællesregistrering

Som det fremgår af Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 14.1.7, indebærer en fællesregistrering, at der ikke skal betales moms af intern omsætning mellem de fællesregistrerede virksomheder. Intern omsætning skal heller ikke indgå i beregningen af hel eller delvis fradragsret.

Det følger af momslovens § 38, stk. 2, at for varer og ydelser, som en registreret virksomhed benytter både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til virksomheden uvedkommende formål, kan der

udelukkende foretages fradrag for den del af afgiften, der skønsmæssigt svarer til de pågældende varers og ydelsers fradragsberettigede brug i den registreringspligtige virksomhed.

Det er SKATs opfattelse, at den omstændighed, at holdingselskabet er fællesregistreret med datterselskaberne ikke medfører nogen ændring i holdingselskabets - og dermed fællesregistreringens - aktivitet med "virksomheden uvedkommende formål". Aktiviteten med "virksomheden uvedkommende formål" er således uafhængig af fællesregistreringen, og fællesregistreringen har ikke betydning for størrelsen af momsfradraget.

Det betyder således, at når omkostningerne både vedrører datterselskaber som holdingselskabet leverer ydelser til, som objektivt set er momspligtige, og datterselskaber, som holdingselskabet ikke leverer ydelser til, som objektivt set er momspligtige, har fællesregistreringen delvis fradragsret, jf. momslovens § 38, stk. 2.

Kun i de tilfælde, hvor holdingselskabet ikke ejer selskabsandele i andre selskaber, end i de datterselskaber som holdingselskabet leverer ydelser til, som objektivt set er momspligtige, vil fællesregistreringen ikke have aktiviteter med "virksomheden uvedkommende formål".

Salg af aktier

Det er SKATs opfattelse, at dommen ikke ændrer praksis for, hvornår der er fradragsret for moms i forbindelse med holdingselskabers overdragelse af kapitalandele i datterselskaber.

Retningslinjerne i SKM2011. 717. SKAT finder således fortsat anvendelse.

Genoptagelse, frister for genoptagelse, reaktionsfrist, dokumentation, forrentning m.m.

Adgang til genoptagelse

Der kan anmodes om genoptagelse af momstilsvaret, hvis hidtidig dansk praksis samlet set har været til ugunst for virksomheden.

Frister for genoptagelse

I henhold til skatteforvaltningens § 31, stk. 2, kan der ske ordinær genoptagelse, hvis anmodning herom fremsættes senest 3 år efter angivelsesfristens udløb. Hvis fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, er udløbet, kan der i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse til gunst for den afgiftspligtige for afgiftsperioder, der er helt eller delvist sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller den afgiftsperiode der er helt eller delvis sammenfaldende med den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet, 3 år forud for underkendelse af praksis.

I de situationer, hvor praksis underkendes af en dom fra EU-Domstolen, vil adgang til genoptagelse således afhænge af, hvilket tilsvare der forelå til prøvelse i den sag, der var forelagt Domstolen. Sag C-108/14 vedrører momsansættelsen for 2005.

Praksis må anses for underkendt ved EU-Domstolens dom den 16. juli 2015.

Der kan ske genoptagelse for samme periode, dog med det forbehold, at virksomhedernes krav herudover vil være begrænset af den 10-årige forældelse, jf. skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4.

Hvis betingelserne er opfyldt, kan der derfor ske ekstraordinær genoptagelse for afgiftsperioder, der er påbegyndt, men ikke udløbet den 16. juli 2005.

Reaktionsfrist

Anmodning om ekstraordinær genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, skal fremsættes under iagttagelse af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 32, stk. 2. Det vil sige, at anmodningen om genoptagelse skal fremsættes senest 6 måneder efter, at den afgiftspligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundet afvigelsen af den ordinære genoptagelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2.

Reaktionsfristen på 6 måneder regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på SKATs hjemmeside.

Anmodning om genoptagelse

Anmodning om genoptagelse skal indgives til SKAT via SKAT.dk eller til adressen: SKAT, Nykøbingvej 76, 4990 Sakskøbing.

Anmodningen skal indeholde oplysninger om navn, adresse og CVR-nr., samt en specificeret opgørelse af kravet på tilbagebetaling.

Dokumentation

Virksomheden skal kunne dokumentere opgørelsen af tilbagebetalingskravet gennem relevant regnskabsmateriale og andet relevant bilagsmateriale, som efter virksomhedens opfattelse kan bidrage til at dokumentere kravet.

SKAT forbeholder sig ret til at anmode virksomheden om yderligere dokumentation og oplysninger til brug for vurderingen af anmodningen om genoptagelse og tilbagebetaling af moms.

Virksomheden bør opbevare det relevante regnskabsmateriale, indtil der er truffet endelig afgørelse om tilbagebetaling, selv om det 5-årige opbevaringskrav, der er fastsat i § 95 i bekendtgørelse nr. 808 af 30. juni 2015 (momsbekendtgørelsen), udløber forinden. Det skal være muligt for SKAT på ethvert tidspunkt under behandlingen af tilbagebetalingskravet at efterprøve virksomhedens oplysninger.

I det omfang virksomheden for perioder, der ligger længere end fem år tilbage i tid ikke længere er besiddelse af det relevante regnskabsmateriale mv., skal virksomheden på anden vis kunne dokumentere sit krav.

Virkningstidspunkt

Praksisændringen har virkning fra datoen for offentliggørelsen af dette styresignal.

Forrentning

Tilbagebetalingsbeløbet anses for indbetalt efter påkrav og forrentes fra indbetalingsdagen til udbetalingsdagen, jf. afsnit A. A. 12.3, Forrentning af tilbagebetalingsbeløb, Den juridiske vejledning om de processuelle regler på SKATs område.

Ophævelse

Styresignalet vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning 2016-1, men det vil først blive ophævet 6 måneder efter offentliggørelsen på SKATs hjemmeside.

Skatteministeriet, den 16. november 2015