

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 9359 af 23/02/2021 (Gældende)

Moms – forudbetaling i fællesregistrering – levering efter udtræden af fællesregistrering

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-1078340

Moms – forudbetaling i fællesregistrering – levering efter udtræden af fællesregistrering

Spørger leverer momspligtige varer og ydelser til en køber. På et tidspunkt, hvor Spørger og køber er fællesregistreret, opkræver Spørger et forudbetalingsbeløb fra køber. Efter at forudbetalingen er sket, og inden leverancerne påbegyndes, ophæves fællesregistreringen.

Skatterådet kan bekræfte, at der ikke skal opkræves moms af forudbetalingen, når forudbetalingen finder sted, mens Spørger og køber er fællesregistreret. Fællesregistrerede virksomheder anses som én virksomhed i momslovens forstand, og der skal ikke betales moms af interne leverancer mellem virksomheder i fællesregistreringen.

Skatterådet kan endvidere bekræfte, at Spørger har fuld fradragsret for moms af indkøb der foretages til brug for leverancerne til køber, når indkøbene foretages efter at fællesregistreringen er ophævet.

Skatterådet bemærker, at når leveringen først sker, efter at fællesregistreringen er ophævet, skal forudbetalingsbeløbet indgå som en del af det momspligtige vederlag for leverancen.

Skatterådsmøde 23. februar 2021 - SKM2021. 178. SR

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

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at Spørgers delvise forudfakturering af et antal varer og ydelser til X inden for den eksisterende fællesregistrering skal ske uden moms, jf. momslovens § 4, stk. 1 modsætningsvist?
2. Kan det bekræftes, at de varer og ydelser, der leveres af et nystiftet selskab efter udtræden af den eksisterende fællesregistrering, vil være momspligtige, og at det nystiftede selskab derfor har fuld momsfradragsret på indkøb, der er direkte henførbare til denne aktivitet, jf. momslovens §§ 4, stk. 1 og 37, stk. 1, desuagtet at en del af faktureringen er sket uden moms inden for den nuværende fællesregistrering?

Svar

1. Ja
2. Ja, se dog indstilling og begrundelse

Beskrivelse af de faktiske forhold

Generelt om Spørger

Spørgers primære opgaver består i levering af varer og ydelser til X. Spørgers omsætning består derfor hovedsageligt af indtægter fra X, men der er også i mindre omfang levering til eksterne parter.

Spørger og X er momsmæssigt fællesregistreret, og selskaberne beregner derfor ikke moms af interne fakturaer, da enhederne momsmæssigt anses for at være én og samme afgiftspligtige person.

Spørger påtænker et frasalg af aktiviteten, der leverer varer og ydelser til X.

I den forbindelse påtænker man, at forudfakturere en procentdel af allerede planlagte projekter eller en andel af forventede leverancer fra Spørger til X for en given periode.

Det vil betyde, at forudfakturerings sker inden for en fællesregistrering og dermed uden beregning af moms. Den resterende del af betalingen for de pågældende leverancer sker efter salget, når leverancerne er gennemført, og tillægges således moms.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Lovgrundlag

Momssystemdirektivet (direktiv 2006/112/EF med efterfølgende ændringer)

Af momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a og c fremgår:

"Følgende transaktioner er momspligtige:

a. *Levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab*

[...]

c. *Levering af ydelser, som mod vederlag foretages en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab"*

Af momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1 fremgår:

"Ved "afgiftspligtig person" forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved "økonomisk virksomhed" forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter."

Af momssystemdirektivets artikel 168, stk. 1, litra a fremgår:

"1. I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a. *den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person."*

Momsloven (lovbekendtgørelse nr. 1021 af 26. september 2019)

Af momslovens § 4, stk. 1 fremgår:

"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."

Af momslovens § 23, stk. 1, 2 og 3 fremgår:

"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 leveringstidspunktet [...]"

Af momslovens § 37, stk. 1 fremgår:

"Virksomheder registreret efter [...] kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. [...] 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 [...]"

Af momslovens § 38, stk. 1 fremgår:

"For varer og ydelser, som en virksomhed registreret efter [...] 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 [...]"

Af momslovens § 38, stk. 2 fremgår:

"For varer og ydelser, som af en virksomhed registreret efter [...] benyttes både til fradragsberettiget formål efter § 37 og til virksomhedens 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."

Af momslovens § 47, stk. 4 fremgår:

"Flere afgiftspligtige personer, der udelukkende driver registreringspligtig virksomhed, kan efter anmodning registreres under ét (fællesregistreret) [...]"

Retspraksis

Sag C-277/09, RBSD Deutschland Holdings GmbH

RBSD Deutschland Holdings GmbH var et tysk selskab, som havde aktiviteter i form af bank- og leasingtjenester. Selskabet var en del af en større koncern, som var baseret i UK. RBSD havde ikke noget fast forretningssted i UK, men havde alene en momsregistrering i landet i form af en "ikke-etableret" afgiftspligtig person.

RBSD indgik aftale med to selskaber (moder og datter), som var en del af samme koncern etableret i UK. Med moderselskabet blev der indgået en leasingaftale på en række personbiler, og med datterselskabet blev der indgået en købsaftale af de pågældende biler, hvorved RBSD også fik en salgsoption.

I UK blev lejebetalingerne ikke pålagt moms, da aktiviteten blev kvalificeret som levering af tjenesteydelser, og dermed var leveringsstedet ifølge UK's momslovgivning sælgers etableringssted, altså Tyskland. I Tyskland blev aktiviteten imidlertid kvalificeret som levering af goder, hvor leveringsstedet efter national lovgivning var, hvor godet befandt sig - altså i UK - og dermed opkrævede Tyskland heller ikke moms af de pågældende transaktioner.

På den baggrund nægtede de lokale skattemyndigheder i UK RBSD fradrag for indgående moms, da der hverken var betalt udgående moms i UK eller Tyskland.

Uagtet dette fandt EU-Domstolen, at RBSD var berettiget til momsfradrag, uanset at selskabet ikke havde betalt udgående moms, der alene var en konsekvens af de enkelte medlemsstaters implementering af momssystemdirektivet, som i sig selv ikke kunne begrunde en nægtelse af momsfradrag.

Sag C-108/14, Larentia + Minerva og C-109/14, Marenave

I de forenede sager slog EU-Domstolen fast, at de respektive holdingselskaber Larentia og Marenave var berettigede til at fradrage indgående moms afholdt i forbindelse med køb af kapitalandele, når holdingselskaberne leverede momspligtige administrationsydelser til datterselskaberne, uagtet at holdingaktiviteten isoleret set faldt uden for momslovens anvendelsesområde.

Sag C-126/14, Sveda

Sveda drev momspligtig virksomhed bestående af overnatning, salg af mad og drikke mv. i Litauen og havde indgået en aftale med det nationale landbrugsministerium om anlæg af en fritidssti, hvortil der skulle være gratis adgang for offentligheden.

Uagtet at der var gratis adgang til den pågældende sti, og at stien dermed isoleret set ikke i sig selv medførte momspligtige indtægter, fandt EU-Domstolen, at Svedas anlæggelse af den offentlige fritidssti kunne anses for at være et middel til at tiltrække besøgende med henblik på at levere momspligtige varer og tjenesteydelser, og dermed en integreret del af den øvrige, momspligtige aktivitet.

Sveda havde på den baggrund ret til fuldt fradrag for moms på omkostninger til opførelse af stien.

Sag C-71/18, KPC Herning

KPC Herning var en dansk projektudviklings- og entreprenørvirksomhed, som udviklede boligprojekter og opførte byggerier i totalentreprise i Danmark.

I efteråret 2013 købte KPC Herning en grund på Odense Havn med en eksisterende pakhusbygning med henblik på opførelse af almene ungdomsboliger. Dette indebar, at det pågældende pakhus skulle rives ned, hvilket skulle foretages af det pågældende boligselskab, som også var en del af aftalen.

EU-Domstolen blev i den forbindelse spurgt, om salg af en byggegrund med en funktionsdygtig bygning bestemt til nedrivning efter salget skulle behandles som et momspligtigt salg af en byggegrund eller som et momsfritaget salg af en gammel bygning.

Domstolen fandt, at salget skulle behandles som et momsfritaget salg af en gammel bygning, uagtet at det var købers hensigt at nedrive bygningen, så der kun stod en byggegrund tilbage.

Domstolen begrundede dette med, at der objektivt var tale om et salg af en gammel, funktionsdygtig bygning, og momskvalifikationen af leverancen skulle vurderes ud fra de faktiske forhold på overdragelsestidspunktet.

SKM2015. 239. SR

I SKM2015. 239. SR bekræftede Skatterådet, at et serviceselskab, der var momsmæssigt fællesregistreret med et busoperatørselskab, kunne forudfakturere alle serviceomkostninger til et leasingselskab for hele den pågældende kontraktperiodes længde på 8-12 år, når leasingselskabet samtidig betalte fakturaen.

Serviceselskabet ønskede i forbindelse med et nyt udbud at indkredse og fastlåse økonomien på det tidspunkt, hvor udbuddet blev vundet, og kontrakten med trafikselskabet blev indgået. Dette indebar, at der blev faktureret og betalt service, dæk og andre relevante forbrugsdele for hele den kendte kontraktperiode.

Alle fakturaer til leasingselskabet blev tillagt moms, da leasingselskabet på faktureringsstidspunktet ikke var en del af fællesregistreringen. Leasingselskabet fakturerede efterfølgende operatørselskabet på månedsbasis baseret på faktisk forbrug. Denne fakturering ville blive faktureret med moms, indtil

leasingselskabet forventeligt ville blive inddraget i fællesregistreringen efter udløbet af det femte år efter anskaffelsen af det materiel, der er ejet af leasingselskabet. Derfor var det spørgerens opfattelse, at leasingselskabet havde ret til at fradrage momsen på forudfaktureringen fuldt ud.

Faktureringerne skete i alle tilfælde til markedspriser, og der ville blive indgået en detaljeret kontrakt på leverancerne samt reguleringsmekanismer, såfremt der skete ændringer i kørselskontrakterne.

På trods af at det forudfakturerede vederlag fra fællesregistreringen med serviceselskabet og busoperatørselskabet også ville dække leverancer, efter busoperatørselskabet forventeligt ville blive fællesregistreret med leasingselskabet, bekræftede Skatterådet, at leasingselskabet havde ret til at fradrage momsen på forudfaktureringen fuldt ud, da der efter Skatterådets opfattelse skulle lægges vægt på de faktuelle forhold på forudfaktureringstidspunktet.

SKM2003. 43. LSR

I SKM2003. 43. LSR slog Landsskatteretten fast, at en købmandsskoles tilskud fra Undervisningsministeriet med hjemmel i erhvervsskoleloven ikke skulle medregnes ved opgørelsen af skolens delvise momsfradragssats, og at skolens aktiviteter i form af undervisning, der i stort omfang blev dækket af de pågældende tilskud, skulle anses som én integreret aktivitet.

Landsskatteretten bemærkede, at der ikke var grundlag for at udskille den del af undervisningen, for hvilken skolen ikke modtog deltagerbetaling, som en særskilt aktivitet, der kunne betegnes som ikke-økonomisk virksomhed. Købmandsskolen havde således ikke aktiviteter, der kunne betegnes som ikke-økonomisk virksomhed.

SKM2015. 626. SR

Dette bindende svar omhandlede, hvorvidt en el-leverandør kunne modtage fakturaer fra en el-producent efter de nye regler om lokal, omvendt betalingspligt, der trådte i kraft den 1. juli 2015.

I den konkrete situation fakturerede producenten typisk 20-25 dage efter udløbet af produktions-måned. For så vidt angik elektriciteten, der blev produceret i juni 2015, men som blev faktureret senest den 25. juli 2015, kunne Skatterådet ikke bekræfte, at faktureringen kunne ske efter de gamle regler, da faktureringen blev anset for foretaget "snarest efter" leverancen, og dermed blev faktureringstidspunktet anset for leveringstidspunktet - altså efter ikrafttræden af de nye regler.

Skatterådet kunne dog ikke bekræfte, at korrektioner foretaget efter den 1. juli 2015, som vedrørte elproduktionen leveret (og faktureret) før denne dato, faldt under de nye regler om lokal, omvendt betalingspligt, og disse skulle altså behandles efter de gamle regler.

SKM2019. 596. SR

I SKM2019. 596. SR bekræftede Skatterådet, at en fonds indtægt i form af momsfrie tilskud ikke ville påvirke spørgers momsfradragssat, da fondens aktiviteter måtte anses som én integreret aktivitet, der momsmæssigt skulle anses som økonomisk aktivitet.

Tilskuddet blev givet til at dække de udgifter, som var forbundet med fondens udførelse af opgaver i form af markedsføring til promovning af en by. Tilskuddet var lovhjemlet og måtte alene anvendes til konkrete udgifter til medarbejdere, drift, administration, aktiviteter og markedsføring, der var afholdt til de udvalgte opgaver.

Skatterådet lagde i afgørelsen vægt på, at fondens momspligtige virksomhed bestod i at lave kampagner målrettet talenter, afholdelse af konferencer, partnerskabsprojekter og arbejdsgrupper, hvilke var aktivite-

ter som også blev finansieret delvist af de modtagne tilskud. Der var derfor ikke grundlag for at begrænse fondens momsfradragsret.

Administrative vejledninger

Den juridiske vejledning 2020-2

- *"D. A. 7.2.4 Modifikation: Faktureringstidspunktet ML § 23, stk. 2—I praksis vil det ofte være vanskeligt at fastslå, hvornår leveringen har fundet sted. Hvis der i forbindelse med leverancen er udstedt en faktura, anses faktureringstidspunktet som leveringstidspunktet, forudsat at faktureringen sker inden eller snarest efter leverancens afslutning. —Momsloven giver ingen nærmere angivelse af, hvad der skal forstås ved "snarest efter". Hvad der skal forstås herved, må derfor bero på en konkret vurdering [...]"*
- *D. A. 11.4.3.1 Indkøb der vedrører momspligtig virksomhed og virksomhedens uvedkommende formål*
- *"En virksomhed kan godt have indtægter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde, uden at det påvirker virksomhedens momsfradragsret. Det skyldes, at indtægten har en sådan tilknytning til virksomhedens øvrige økonomiske virksomhed, at der ikke er grundlag for at udskille dem som ikke-økonomisk virksomhed."*
- *"D. A. 14.1.7 Fællesregistrering ML § 47, stk. 4—Flere uafhængige momspligtige personer, som er etableret her i landet, kan blive registreret under ét (fællesregistreret), hvis de anmoder om det. Det er dog en betingelse, at de alle udelukkende driver registreringspligtig virksomhed. —Fællesregistrerede virksomheder betragtes i momsmæssig henseende, som én virksomhed. Intern handel med varer og ydelser mellem virksomhederne skal derfor ske uden beregning af moms, og fradragsretten for fællesregistreringen skal opgøres under ét [...]—En fællesregistrering indebærer, 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."—*

Begrundelse

Ad spørgsmål 1 - forudfakturering inden for fællesregistreringen

Som beskrevet indledningsvist vil Spørger forudfakturere en del af vederlaget for kommende leverancer af varer og ydelser fra selskabet til X.

Det er i den forbindelse Spørgers opfattelse, at disse forudfaktureringer skal ske uden beregning af moms, da de foretages inden for fællesregistreringen, jf. den juridiske vejledning afsnit D. A. 14.1.7.

Leveringstidspunktet —Dette skal bl.a. ses i lyset af, at det af momslovens § 23, stk. 2 fremgår, at i tilfælde, hvor der udstedes en faktura på en leverance, anses faktureringstidspunktet som leveringstidspunktet, forudsat at faktureringen sker inden eller snarest efter leverancens afslutning.

I forlængelse heraf fremgår det af stk. 3, at betalingstidspunktet skal anses som leveringstidspunktet - og dermed tidspunktet for "momspligtens" indtræden - hvis dette ligger forud for leveringen af varen/ydelsen samt faktureringstidspunktet.

I Spørgers tilfælde vil både forudfaktureringen og betalingen finde sted før selve leverancen, og momsbehandlingen af de pågældende faktureringer må derfor bero på omstændighederne på faktureringshenholdsvis betalingstidspunktet, da dette efter Spørgers opfattelse skal anses for leveringstidspunktet.

Eftersom leveringstidspunktet sker på tidspunktet, hvor Spørger og selskabet indgår i en momsmæssig fællesregistrering, skal forudfaktureringen-/betalingen ske uden beregning af moms.

I SKM2015. 626. SR slog Skatterådet fast, at momsbehandlingen af en elproducents leverancer skulle vurderes på "leveringstidspunktet", hvilket i den konkrete situation var på tidspunktet for faktureringen, da denne blev foretaget 20-25 dage efter leveringen af elektriciteten (altså *snarest efter*), uagtet at nye regler trådte i kraft i perioden mellem selve leverancen og faktureringen.

På baggrund af disse forhold er det Spørgers opfattelse, at det er de faktuelle forhold på det momsmæssige "leveringstidspunkt", jf. momslovens § 23, der skal afgøre den momsmæssige håndtering af den pågældende faktura, og eftersom momslovens § 23 angiver, at leveringstidspunktet ved forudfakturerer er tidspunktet for fakturering, så skal forudfaktureringen ikke tillægges moms.

Leverancerne er kendte på fakturerings-/betalingstidspunktet

Spørgers opfattelse understøttes desuden af Skatterådets bindende svar, SKM2015. 239. SR, hvor rådet bekræftede, at et serviceselskabs forudfakturering til et busleasingselskab var momspligtig med fuldt momsfradrag til følge i leasingselskabet. Dette på trods af, at leasingselskabet efter forudfaktureringen ville blive fællesregistreret med et busoperatørselskab, der på tidspunktet for forudfaktureringen var fællesregistreret med det fakturerende serviceselskab.

Skatterådet begrundede udfaldet med, at de fremtidige ydelser på forudfaktureringstidspunktet efter deres opfattelse var kendte på dette tidspunkt, og at betingelserne for, at momsen kunne forfalde, således var opfyldt, og på den baggrund også ville give ret til fuldt momsfradrag i leasingselskabet.

I Spørgers situation er de pågældende leverancer også kendte på forudfaktureringstidspunktet, eftersom de klart bliver defineret i kontrakter mv.

Trods det faktum, at omstændighederne i SKM2015. 239. SR har "modsatrettede" fortegn, da forudfaktureringen i den sag foretages *før* indtræden i en fællesregistrering, er det Spørgers opfattelse, at dette ikke ændrer på det faktum, at det afgørende for momspligtens indtræden - ifølge svaret i SKM2015. 239. SR - er, om de fremtidige leverancer, som det forudfakturerede vederlag vedrører, er kendte på faktureringstidspunktet, uagtet at dette sker inden eller uden for en fællesregistrering.

Omstændighederne på leveringstidspunktet

For så vidt angår vurderingen af, om de pågældende forudfaktureringer skal behandles som momsfrie eller momspligtige, er det Spørgers opfattelse - med baggrund i forholdene ovenfor - at omstændighederne på leveringstidspunktet skal tages i betragtning.

Dette har EU-Domstolen bl.a. taget stilling til i sag C-77/18, KPC Herning, hvor domstolen slog fast, at salg af en grund, hvorpå der stod en funktionsdygtig bygning, rent faktisk skulle behandles, som hvad det objektivt var - nemlig et salg af en bygning (i dette tilfælde en gammel bygning) - uanset om købers hensigt var at rive den eksisterende bygning ned efter købet. Hertil udtalte domstolen i præmis 63, at *"Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at det forelagte spørgsmål skal besvares med [...], at en transaktion i form af levering af en grund, hvorpå der på leveringstidspunktet er opført en bygning, ikke kan kvalificeres som en "byggegrund", når denne transaktion er økonomisk uafhængig af de øvrige ydelser og ikke sammen med disse udgør én enkelt transaktion, selv om det er parternes hensigt, at bygningen skal rives helt eller delvist ned for at gøre plads til en ny bygning."*

Dermed kunne domstolen ikke tiltræde Skatteministeriets påstand om, at der var tale om et momspligtigt salg af en byggegrund, til trods for at køber havde til hensigt at nedrive bygningen.

Med baggrund i KPC Herning-sagen er det Spørgers opfattelse, at det er transaktionens kendetegn og konkrete omstændigheder på leveringstidspunktet, der er afgørende for momsbehandlingen.

Da det er Spørgers opfattelse, at leveringstidspunktet for forudfaktureringerne rent faktisk er på fakturerings-/betalingstidspunktet, hvor selskabet/aktiviteten fortsat indgår i en fællesregistrering, skal der altså ikke beregnes moms af leverancen, uagtet at leverancerne først præsteres efter, at selskabet er solgt fra til en ekstern tredjemand.

Ud fra principperne ovenfor er det Spørgers opfattelse, at vurderingen af momspligtens indtræden ikke ændrer sig i forbindelse med forudfaktureringer inden for en fællesregistrering, blot fordi disse leverancer ikke udløser moms.

Det er derfor Spørgers opfattelse, at det ikke har nogen betydning for den momsfrie behandling, at forudfaktureringen udgør et delvist vederlag for en leverance, der vil blive præsteret efter selskabets udtræden af fællesregistreringen, og det er derfor Spørgers vurdering, at spørgsmål 1 skal besvares med "Ja".

Ad spørgsmål 2 - fakturering og fradragsret efter udtræden af fællesregistrering

Spørger påtænker, som tidligere beskrevet, at delvist forudfakturere fremtidige leverancer, og det er i den forbindelse Spørgers opfattelse, at denne delvise forudfakturering skal ske uden beregning af moms, da den foretages inden for fællesregistreringen.

Da forudfaktureringen kun dækker en del af det samlede vederlag for leverancen, vil selskabet efter frasalget løbende fakturere den resterende del af vederlaget, sideløbende med at leverancerne bliver præsteret. De løbende faktureringer vil således ske efter selskabets udtræden af den nuværende fællesregistrering.

Momsbehandling ved salg efter udtræden af fællesregistreringen

Ud fra betragtningerne i spørgsmål 1 er det Spørgers opfattelse, at principperne om momsens forfald ligeledes er gældende for de løbende faktureringer, som selskabet vil udstede efter frasalget i takt med, at leverancerne bliver præsteret, og på den baggrund må det være faktureringstidspunktet, der udgør leveringstidspunktet, da udstedelsen heraf netop vil ske i forbindelse leverancen, jf. momslovens § 23, stk. 2.

I tilfælde af at de løbende fakturaer ikke vil blive udstedt i umiddelbar forlængelse af leverancen, vil leveringstidspunktet efter Spørgers opfattelse fortsat være efter selskabets udtræden af fællesregistreringen, da leveringstidspunktet i så fald følger tidspunktet for leveringen af varen og/eller ydelsen, jf. momslovens § 23, stk. 1.

Da leverancerne som ovenfor beskrevet vil ske efter selskabets udtræden af fællesregistreringen, udgør selskabet på dette tidspunkt en selvstændig afgiftspligtig person.

Dette har den konsekvens, at selskabet efter udtræden af fællesregistreringen skal beregne moms af fakturaerne til X, da levering af varer og ydelser mod vederlag er momspligtige, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Selskabets momsfradragsret

For så vidt angår de løbende leverancer, der vil blive leveret fra selskabet til Spørger, vil vederlaget for disse være delvist dækket af forudfaktureringer, hvor der ikke er beregnet moms, da de foretages inden for den eksisterende fællesregistrering, samt delvist dækket af løbende faktureringer efter salget af selskabet, hvor der tillægges moms.

Den samlede leverance er således dækket både af "vederlag", der falder uden for momslovens anvendelsesområde, samt af momspligtige vederlag. Det er dog Spørgers opfattelse, at det ikke påvirker selskabets fradragsret for omkostninger afholdt, efter at selskabet er udtrådt af fællesregistreringen, at en del af vederlaget falder uden for momslovens anvendelsesområde, eftersom der er tale om én integreret aktivitet, som falder inden for momslovens anvendelsesområde.

En integreret aktivitet - EU-Domstolens praksis

Henset til at både de momspligtige indtægter og de momsfrie "vederlag", som er opkrævet inden for fællesregistreringen, dækker de samme leverancer, er det Spørgers opfattelse, at der ikke er grundlag for at opdele selskabet i flere aktiviteter og dermed begrænse fradragsretten efter momslovens § 38, stk. 2.

At fradragsretten ikke begrænses som følge af, at aktiviteten også genererer indtægter, der ikke ligger inden for momslovens anvendelsesområde følger bl.a. af EU-Domstolens afgørelse i C-126/14, Sveda.

I denne sag bekræftede domstolen, at Sveda havde ret til fuldt fradrag, eftersom den pågældende fritidssti blev anset som en integreret del af den øvrige momspligtige drift i Sveda. Det var tilfældet, selvom stien i vidt omfang var finansieret af tilskud, der faldt uden for momslovens anvendelsesområde. De samme principper har EU-Domstolen bekræftet i en række sager, herunder de forenede sager C-108/14, Larentia + Minerva og C-109/14, Marenave.

I lyset af principperne i EU-Domstolens praksis er det Spørgers opfattelse, at selskabet efter udtræden af fællesregistreringen må anses for at have én aktivitet bestående af levering af momspligtige varer og ydelser, og at denne aktivitet må anses for at være økonomisk virksomhed, jf. momslovens § 3.

Det skal derudover bemærkes, at det også følger af EU-Domstolens praksis i fx C-277/09, RBS Deutschland, at det ikke er et krav til udøvelse af fradragsretten, at der opnås momspligtige indtægter. Det fremgår af præmis 44, at *"Selv om det i visse henseender kan synes usammenhængende, at en afgiftspligtig person kan kræve fradrag for indgående moms uden at have betalt udgående moms, kan dette imidlertid ikke begrunde en afvisning af direktivets bestemmelser om fradragsret [...]"*

Det skyldes, at det afgørende for fradragsretten er, om aktiviteten i sin natur er momspligtig, hvilket vil være tilfældet i selskabet efter frasalget.

En integreret aktivitet - Dansk praksis

EU-Domstolens principper om, at fradragsretten ikke kan og/eller skal begrænses, såfremt der er tale om én integreret aktivitet, der falder inden for momslovens anvendelsesområde, er også bekræftet i dansk praksis, herunder SKM2019. 596. SR, hvor Skatterådet bekræftede, at en fonds indtægt i form af momsfrie tilskud ikke ville påvirke fondens momsfradragsret.

Fondens aktiviteter bestod i at lave momspligtige kampagner målrettet talenter, afholdelse af konferencer, partnerskabsprojekter og arbejdsgrupper, hvilke var aktiviteter som også blev finansieret delvist af de modtagne tilskud, men som efter Skatterådets vurdering måtte anses som én integreret aktivitet. Der var derfor ikke grundlag for at begrænse fondens momsfradragsret.

Henset til omstændighederne i SKM2019. 596. SR er det Spørgers opfattelse, at de løbende momspligtige leverancer og faktureringer må anses som det "bærende" element i selskabets fortsatte drift. Da forudfaktureringerne kun vil dække en vis andel af et vederlag for et begrænset omfang af leverancer, kan disse faktureringer ikke anses for at skulle påvirke selskabets momsfradragsret.

Det samme har Landsskatteretten bekræftet i SKM2003. 43. LSR, hvor der ikke var grundlag for at opdele driften på en købmandsskole i flere særskilte aktiviteter.

På den baggrund er det Spørgers opfattelse, at der ikke er grundlag for at opdele selskabet i flere aktiviteter, eftersom der udelukkende foretages én type af leverancer.

Disse leverancer dækkes delvist af indtægter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde, men det skal - jf. ovenstående - ikke medføre begrænsninger i fradragsretten, eftersom der er tale om én integreret aktivitet i selskabet, der efter udtræden af fællesregistreringen er momspligtig i sin natur, og fremadrettet udelukkende foretager momspligtige salg af varer og ydelser.

Dermed har selskabet ret til fuldt fradrag, jf. momslovens § 37, stk. 1 og dermed skal spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Spørgers første høringssvar til spørgsmål 2

Af forslag til afgørelsen fremgår det af begrundelsen for besvarelsen af spørgsmål 2, at det er Skattestyrelsens opfattelse, at forudbetalingsbeløbene ikke er vederlag for en momspligtig leverance, og dernæst at selskabet skal opkræve moms af det fulde "vederlag" af leverancen på leveringstidspunktet.

I sin besvarelse af Spørgsmål 2 indleder Skattestyrelsen med at konkludere, at selskabet udelukkende har momspligtige aktiviteter og dermed fuld fradragsret, hvilket man finder hjemmel til i momslovens § 37, stk. 1. Denne del er vi enige i.

Derefter bemærker Skattestyrelsen, at den forudbetaling der finder sted inden for fællesregistreringen, og som man netop i spørgsmål 1 har bekræftet ikke er momsmæssigt relevant, efter Skattestyrelsens opfattelse skal indgå i momsgrundlaget på leveringstidspunktet, desuagtet at forudbetalingen ikke "eksisterer" i momsmæssig sammenhæng på grund af fællesregistreringen.

Skattestyrelsen begrundet sin opfattelse med et tænkt regneeksempel, hvor Skattestyrelsen uden henvisning til lovhjemmel og/eller praksis medtager det forudfakturerede "vederlag" i momsgrundlaget.

Denne bemærkning fremstår uden nogen form for begrundelse og/eller henvisning til lovhjemmel eller praksis.

Det er vores opfattelse, at Skattestyrelsens begrundelse af Spørgsmål 2 derfor ikke opfylder de gældende krav i Bekendtgørelsen om forvaltningsloven (LBK nr. 433 af 22/04/2014).

Det fremgår af Bekendtgørelsen for forvaltningsloven, at:

"§ 24. En begrundelse for en afgørelse skal indeholde en henvisning til de retsregler, i henhold til hvilke afgørelsen er truffet. I det omfang, afgørelsen efter disse regler beror på et administrativt skøn, skal begrundelsen tillige angive de hovedhensyn, der har været bestemmende for skønsudøvelsen."

Derudover fremgår det, i Den Juridiske Vejlednings afsnit A. A. 7.4.7 Begrundelse under afsnittet *Krav til en begrundelses indhold* fremgår det tydeligt, at:

"Begrundelsen skal endvidere være subjektiv rigtig, hvilket indebærer, at den skal indeholde den reelle begrundelse for afgørelsen både retligt og faktisk. Det vil sige, at myndigheden (Skatteforvaltningen) i begrundelsen skal henvise til de retsregler og eventuelle hovedhensyn ved skønsudøvelse, samt de faktiske omstændigheder, der reelt er tillagt vægt i forbindelse med afgørelsen. [...]"

"En begrundelse skal indeholde en henvisning til de retsregler, der ligger til grund for afgørelsen efter omstændighederne både kompetencemæssigt, processuelt og materielt. Henvisningen skal ske på en klar og specifik måde, så bestemmelserne uden videre kan identificeres af borgeren/virksomheden, dvs. der skal henvises til titlen på lov eller bekendtgørelse, samt relevant paragraf, stk., litra, nummer, osv. [...]"

Skattestyrelsens begrundelse for svaret i Spørgsmål 2 bør således indeholde en klar angivelse af den hjemmel og praksis, som efter Skattestyrelsens opfattelse medfører det angivne resultat.

Da vi er uenig i Skattestyrelsens forslag til bindende svar, men ikke har en fyldestgørende begrundelse indeholdende en henvisning til de retsregler og praksis, som forslaget udarbejdet på baggrund af, anmoder vi om, at Skattestyrelsen fremsender et revideret udkast, der opfylder de krav til begrundelsen af resultatet som står anført i Bekendtgørelsen om forvaltningsloven og i den juridiske vejledning.

Spørgers andet høringssvar til spørgsmål 2

Vi er enige i Skattestyrelsens indstilling for så vidt, at der:

- Ikke skal betales moms af en forudbetaling, som sker inden for en fællesregistrering, eftersom betalinger og/eller leverancer inden for en fællesregistrering ikke "eksisterer" i en momsmæssig sammenhæng
- Er ret til fuldt fradrag for momsen på omkostninger i selskabet, når det ikke længere er en del af den momsmæssige fællesregistrering.

Vi er dog ikke enige med Skattestyrelsen i bemærkningerne om, at den betaling, som sker fra X til det nystiftede selskab inden for fællesregistreringen, og som dermed ikke eksisterer momsmæssigt, alligevel bliver en del af momsgrundlaget, når der senere, efter selskabet er solgt, sker fakturering fra dette til X.

Det skyldes, at den fortolkning strider direkte mod retsvirkningerne af en fællesregistrering og i øvrigt kan få ganske tunge konsekvenser i en række andre situationer, hvilket vi formoder Skattestyrelsen ikke er bevidste om.

Derudover bemærker vi, at det af Skattestyrelsens indstilling fremgår: "*Der ses ikke tidligere at være taget stilling til en konstruktion som denne, hvor sælger ønsker at undgå at betale moms af en forudbetaling fra en køber*", hvilket kunne indikere, at Skattestyrelsen var af den opfattelse, at disse transaktioner blev gennemført med det primære formål at "undgå moms".

Spørger vil derfor gerne klart og tydeligt slå fast, at Spørger ikke foretager disse dispositioner af momsmæssige hensyn eller med et primært ønske om at spare moms, men derimod af forretningsmæssige årsager.

Virkningerne af en fællesregistrering

Som det fremgår af både vores anmodning om bindende svar, af Skattestyrelsens indstilling og i øvrigt også af praksis, juridisk vejledning mv., så medfører en fællesregistrering efter momslovens § 47, stk. 4, at flere virksomheder ses samlet under et, og dermed også at leverancer/betalinger inden for fællesregistreringen ikke eksisterer i en momsmæssig sammenhæng. Betalinger mellem selskaber inden for en fællesregistrering svarer således til afregning internt mellem afdelinger i ét selskab.

Dette illustreres fx i Skattestyrelsens juridiske vejledning afsnit D. A. 14.1.7, hvor det fremgår:

"En fællesregistrering indebærer, at der ikke skal betales moms af intern omsætning mellem de fællesregistrerede virksomheder."

Derudover fremgår det af Skattestyrelsens indstilling til besvarelse af spørgsmål 1, at:

"Med andre ord kan én afgiftspligtig ikke foretage levering i momslovens forstand til sig selv, og det forud fakturerede beløb er derfor ikke vederlag for en momspligtig leverance."

Der er således ingen tvivl om, at omsætning inden for en fællesregistrering ikke eksisterer momsmæssigt.

Vi finder det derfor mærkværdigt, når Skattestyrelsen i besvarelsen til spørgsmål 2, uden en egentlig juridisk begrundelse, vælger at anse en betaling, som, jf. svaret til spørgsmål 1, ikke eksisterer eller har fundet sted i en momsmæssig sammenhæng, for så alligevel at være en del af et momsgrundlag på et senere tidspunkt.

I denne sammenhæng angiver Skattestyrelsen at:

"Det betyder efter Skattestyrelsens opfattelse, at forud faktureringstidspunktet ikke kan anses som leveringstidspunkt, jf. momslovens § 23, stk. 2, og at der ved forudfaktureringen ikke har fundet en delvis betaling sted, jf. momslovens § 27, stk. 1.

På denne baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at selskabet på det tidspunkt, hvor fællesregistreringen ophæves, ligger inde med et pengebeløb, som skal dække selskabets fremtidige momspligtige leverancer.

Det er endvidere Skattestyrelsens opfattelse, at dette pengebeløb er en del af vederlaget, der er direkte forbundet med leverancernes pris, jf. momslovens § 27, stk. 1, når leveringen sker efter, at fællesregistreringen er ophævet."

Vi er ikke uenige i, at selskabet ligger inde med et pengebeløb, men jf. Skattestyrelsens egen begrundelse til spørgsmål 1, så eksisterer denne betaling ikke momsmæssigt, og er ikke udtryk for et vederlag. Derfor er eksistensen af disse penge ikke momsmæssigt relevant, og kan aldrig blive en del af vederlaget.

Det er derfor efter vores opfattelse også forkert, når Skattestyrelsen i deres begrundelse skriver:

"Det er Skattestyrelsen ikke enig i. Det er skattestyrelsens opfattelse, at da forudbetalingsbeløbene ikke er vederlag for en momspligtig leverance, skal selskabet opkræve moms af det fulde vederlag af leverancen på leveringstidspunktet. Det betyder med andre ord, at forudbetalingsbeløbet ikke kan fratrækkes i det grundlag, hvoraf momsen skal beregnes, men først efterfølgende." [egen fremhævning]

Der er ikke tale om, at et beløb skal fratrækkes i et grundlag. Der er derimod tale om, at beløbet aldrig har været en del af et grundlag, da det ikke er udtryk for et vederlag.

Derudover så fremgår det klart af praksis (fx C-71/18, KPC), at det er de objektive kendetegn på *transaktionstidspunktet* der afgør momsbehandlingen. Det betyder, at det efter vores opfattelse, er en fejlagtig anvendelse af reglerne, når Skattestyrelsen på denne måde med tilbagevirkende kraft vælger at "om kvalificere" en betaling, som har fundet sted inden for en fællesregistrering, og dermed reelt sætter virkningen og konsekvenserne af en fællesregistrering ud af kraft.

Derfor må der nødvendigvis skulle afregnes moms af de beløb, som faktisk er modtaget som *vederlag*, og jf. ovenstående så anses en betaling, som sker inden for en fællesregistrering ikke for at være et vederlag.

I den forbindelse skal det bemærkes, at reglerne om fællesregistrering ikke er obligatoriske at indføre for EU's medlemsstater, men derimod en mulighed jf. momssystemdirektivets artikel 11. Den mulighed har Danmark benyttet sig af, og det må nødvendigvis betyde, at reglerne gælder i alle sammenhænge - og ikke kun der, hvor det medfører et nulresultat rent momsmæssigt.

Perspektivering - konsekvenser i andre sammenhænge

Som vi tidligere har angivet, så er konsekvenserne af en fællesregistrering, at flere virksomheder anses som én - hvilket reelt svarer til, at virksomhederne momsmæssig anses som en art interne afdelinger i samme virksomhed.

Der er således ikke forskel på "transaktioner" inden for en fællesregistrering og transaktioner internt i et selskab.

Det må nødvendigvis betyde, at hvis Skattestyrelsens indstilling vedtages af Skatterådet, så vil det ramme *alle* situationer, hvor en virksomhed opdeles i flere juridiske enheder, hvor der er sket en eller anden form for intern betaling inden opdelingen og hvor selve leveringen først foretages, efter opdelingen er gennemført.

Et eksempel kunne være en virksomhed X, som af kommercielle og/eller risikoafgrænsningshensyn vælger at udspalte en afdeling/aktivitet i et særskilt datterselskab. Denne afdeling har i en længere periode arbejdet på et stort projekt, som skal bruges internt - fx et IT-system.

Det aftales i forbindelse med spaltningen at dette system færdiggøres efter spaltningen og overdrages til virksomhed X, til en værdi som afspejler, at dele af systemet allerede er betalt, mens der var tale om én samlet virksomhed.

Står den regelanvendelse, som Skattestyrelsen lægger til grund i deres bemærkninger ved magt, så betyder det, at det fraspaltede selskab skal beregne moms af en værdi, som udgør langt mere, end det de faktisk modtager i vederlag. Det skyldes, at man vil tillægge selskabsinterne transaktioner, som har fundet sted inden en spaltning, vægt ved fastsættelsen af momsgrundlaget.

Det kan selvsagt ikke være intentionen med reglerne, eller i overensstemmelse med praksis, at der skal betales moms af et beløb, som er større end vederlaget.

Derimod angiver EU-Domstolen i fx C-249/12, *Tulica*, at:

"I denne henseende skal det bemærkes, at det følger af momsdirektivets artikel 1, stk. 2, og artikel 73, at det fælles momssystem består i, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, og at afgiftsgrundlaget omfatter den samlede modværdi, som vareleverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de omhandlede transaktioner."[egen fremhævnings]

Når Domstolen vælger at betone, at afgiftsgrundlaget omfatter den samlede modværdi, som modtages fra *kunden eller tredjemand* og ikke nævner *beløb, som man har modtaget fra sig selv*, så er det fordi, at interne betalinger hverken er eller kan blive en del af et vederlag for en momspligtig leverance.

Så når Skattestyrelsen angiver, at der ikke ses at være lignende eksempler i praksis, som kan godtgøre det resultat Skattestyrelsen når frem til, så er det nærliggende at konkludere, at det ganske simpelt skyldes, at reglerne ikke er tiltænkt anvendt på den måde, som Skattestyrelsen lægger op til. Alternativt er vi af den opfattelse, at Skattestyrelsen som minimum ville være i stand til at henvise til bare én afgørelse, som i det mindste støttede elementer af deres fortolkning.

Vi formoder, at Skattestyrelsen ikke har overvejet, at deres regelfortolkning, kan og vil få konsekvenser i en række andre tilfælde, hvilket naturligvis ikke kan være meningen. Vi formoder også, at hvis den nuværende fortolkning fastholdes, så vil Skattestyrelsen være nødsaget til at administrere efter denne fremadrettet i alle sammenhænge, eftersom vi naturligt går ud fra, at man ikke kan fortolke regler på en måde, når transaktionerne er provenuneutrale for statskassen og på en anden måde, når de ikke er.

Valg af organisationsform og moms

Som det fremgår indledningsvist, så finder Spørger det nødvendigt, at det klart og tydeligt slås fast, at Spørger ikke gennemfører denne omstrukturering af momsmæssige hensyn.

Det betyder også, at Spørger fremadrettet fordyrer de ydelser som selskabet leverer, eftersom aktiviteten i dag er en del af X's fællesregistrering, og at en række omkostninger (fx lønninger) derfor ikke belastes med moms.

Det betyder, at hvis momsen alene var afgørende for de dispositioner der skulle gennemføres, så ville det på ingen måde give mening at sælge aktiviteten, da man - momsmæssigt - ville kunne opnå en besparelse ved selv at drifte aktiviteten. Uanset dette har Spørger dog valgt at sætte aktiviteten til salg, da det ikke er momsen alene, som bestemmer, hvad der samlet set giver det bedste resultat for forretningen.

Tilsvarende, så er overvejelserne om forudbetaling heller ikke båret af moms alene, men derimod af forretningsmæssige årsager.

I denne sammenhæng er moms naturligt også en faktor, eftersom momsen i et eller andet omfang bliver en omkostning for Spørger.

Spørger har i den forbindelse to valg:

- At forud fakturere et beløb inden for den eksisterende fællesregistrering
- At lade selskabet træde ud af fællesregistreringen og derefter foretage forud faktureringen

EU-Domstolen har ved en række lejligheder forholdt sig til sager, hvor en skatteyder stod mellem valg, som ville give forskellige udfald momsmæssigt.

I den forbindelse har EU-Domstolen i C-277/09, *RBSD Deutschland Holdings GmbH*, bemærket:

"... at de afgiftspligtige i almindelighed frit kan vælge de organisationsstrukturer og transaktionsformer, som de finder mest passende for deres økonomiske aktivitet, og med det formål at begrænse deres afgiftsbyrde.

Domstolen har således fastslået, at en erhvervsdrivendes valg mellem fritagne og afgiftspligtige transaktioner kan begrundes ved en flerhed af elementer, herunder navnlig overvejelser af fiskal karakter angående momsordningens objektive art (jf. dom af 9.10.2001, sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Sml. I, s. 7257, præmis 33). Domstolen har i den henseende præciseret, at når den afgiftspligtige person kan vælge mellem forskellige transaktioner, har han ret til at vælge en sådan struktur for sin virksomhed, at hans afgiftstilsvær reduceres (jf. dommen i sagen Halifax m.fl. præmis 73)."

Af C-255/02, *Halifax*, præmis 73 fremgår det derudover direkte, at momssystemet *ikke* påbyder den afgiftspligtige person at vælge den transaktion, der medfører betaling af den højeste moms.

Det vil sige, at momssystemets rammer tillader virksomheder at vælge strukturer, organisationsformer mv. som mindsker den samlede momsbelastning, og at der ikke er en forpligtelse til "frivilligt" at betale mere i moms, end man er forpligtet til.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørgers delvise forudfakturerings af et antal varer og ydelser til X inden for den eksisterende fællesregistrering skal ske uden moms, jf. momslovens § 4, stk. 1, modsætningsvist.

Begrundelse

Det fremgår af momslovens § 3, stk. 3, at flere afgiftspligtige personer, der fællesregistreres, jf. momslovens § 47, stk. 4, anses som én afgiftspligtig person.

Konsekvenserne af en fællesregistrering efter reglerne i momslovens § 47, stk. 4, er beskrevet i Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 14.1.7. Heraf fremgår det bl.a., at fællesregistrerede virksomheder betragtes som én virksomhed i momslovens forstand, og at en fællesregistrering indebærer, at der ikke skal betales moms af intern omsætning mellem de fællesregistrerede virksomheder. Den interne omsætning skal heller ikke indgå i beregningen af hel eller delvis fradragsret.

At der ikke skal betales moms af den interne omsætning i fællesregistreringen skyldes, at der ikke er sket levering i momslovens forstand, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Med andre ord kan én afgiftspligtig ikke foretage levering i momslovens forstand til sig selv, og det forudfakturerede beløb er derfor ikke vederlag for en momspligtig leverance.

Skattestyrelsen er derfor af den opfattelse, at det kan bekræftes, at Spørgers forudfakturering af et antal varer og ydelser til X indenfor den eksisterende fællesregistrering, skal ske uden moms.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at de varer og ydelser, der leveres af et nystiftet selskab efter udtræden af den eksisterende fællesregistrering, vil være momspligtige, og at det nystiftede selskab derfor har fuld momsfradragsret på indkøb, der er direkte henførbare til denne aktivitet, jf. momslovens §§ 4, stk. 1 og 37, stk. 1, desuagtet at en del af faktureringen er sket uden moms inden for den nuværende fællesregistrering.

Begrundelse

Efter det oplyste har selskabet udelukkende momspligtige aktiviteter. Det medfører, at selskabet som udgangspunkt har fuld fradragsret for moms af alle indkøb, jf. momslovens § 37, stk. 1.

Der skal herefter tages stilling til, om fradragsretten påvirkes af, at selskabet (mens det var en del af fællesregistreringen), har modtaget forudbetalingsbeløb, der ikke er vederlag for en momspligtig leverance.

Skattestyrelsen forstår Spørgers opfattelse og begrundelse således, at hvis der fx er leveret momspligtige varer og ydelser for 1.000 kr. ekskl. moms, skal det modtagne forudbetalingsbeløb, fx 200 kr., fratrækkes inden momsberegningen, dvs. at der kun skal opkræves moms af 800 kr., hvilket svarer til 200 kr. i moms. Der resterer herefter et pengekrav på 1.000 kr. Der bliver ikke betalt moms af forudbetalingsbeløbet.

Det er Skattestyrelsen ikke enig i. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at da forudbetalingsbeløbene ikke er vederlag for en momspligtig leverance, skal selskabet opkræve moms af det fulde vederlag af leverancen på leveringstidspunktet. Det betyder med andre ord, at forudbetalingsbeløbet ikke kan fratrækkes i det grundlag, hvoraf momsen skal beregnes, men først efterfølgende.

Hvis der fx er leveret momspligtige varer og ydelser for 1.000 kr. ekskl. moms, skal der således opkræves moms af de 1.000 kr., dvs. 250 kr. i moms. Det modtagne forudbetalingsbeløb, fx 200 kr., kan herefter fratrækkes det samlede beløb inkl. moms, dvs. 1.250 kr., således, at der resterer et pengekrav på 1.050 kr.

Da selskabet udelukkende har momspligtige aktiviteter, og der efter Skattestyrelsens opfattelse skal betales moms af hele vederlaget, herunder forudbetalingsbeløbet, er det Skattestyrelsens opfattelse, at det kan bekræftes, at selskabet har fuld fradragsret, jf. momslovens § 37, stk. 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja, se dog indstilling og begrundelse".

Skattestyrelsens kommentarer til Spørgers første høringssvar til spørgsmål 2

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, jf. momslovens § 27, stk. 1.

Udstedes faktura over en leverance, anses faktureringstidspunktet som leveringstidspunkt, for så vidt faktureringen sker inden eller snarest efter leverancens afslutning, jf. momslovens § 23, stk. 2.

Som det fremgår af Skattestyrelsens indstilling til svar på spørgsmål 1, er det Skattestyrelsens opfattelse, at det forudfakturerede beløb mellem selskaberne i fællesregistreringen ikke er vederlag for en momspligtig leverance, da der ikke er sket levering i momslovens forstand, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Det betyder efter Skattestyrelsens opfattelse, at forudfaktureringstidspunktet ikke kan anses som leveringstidspunkt, jf. momslovens § 23, stk. 2, og at der ved forudfaktureringen ikke har fundet en delvis betaling sted, jf. momslovens § 27, stk. 1.

På denne baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at selskabet på det tidspunkt, hvor fællesregistreringen ophæves, ligger inde med et pengebeløb, som skal dække selskabets fremtidige momspligtige leverancer.

Det er endvidere Skattestyrelsens opfattelse, at dette pengebeløb er en del af vederlaget, der er direkte forbundet med leverancernes pris, jf. momslovens § 27, stk. 1, når leveringen sker efter, at fællesregistreringen er ophævet.

Der ses ikke tidligere at være taget stilling til en konstruktion som denne, hvor sælger ønsker at undgå at betale moms af en forudbetaling fra en køber, når køber og sælger på forudbetalingstidspunktet er fællesregistreret, jf. momslovens § 47, stk. 4, for leverancer, som sælger skal levere til køber på et tidspunkt, hvor parterne ikke længere er fællesregistreret.

Skattestyrelsen har derfor ikke mulighed for at henvise til praksis på området.

Skattestyrelsens kommentarer til Spørgers andet høringssvar til spørgsmål 2

Spørgers andet høringssvar giver ikke Skattestyrelsen anledning til at ændre indstillingen om, at det er Skattestyrelsens opfattelse, at da forudbetalingsbeløbene ikke er vederlag for en momspligtig leverance, skal selskabet opkræve moms af det fulde vederlag af leverancen på leveringstidspunktet. Det betyder med andre ord, at forudbetalingsbeløbet ikke kan fratrækkes i det grundlag, hvoraf momsen skal beregnes, men først efterfølgende.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momslovens § 3, stk. 3, har følgende formulering:

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

Stk. 2. --

Stk. 3. Flere personer, der registreres under ét, jf. § 47, stk. 4, anses som én afgiftspligtig person. Har en afgiftspligtig person flere virksomheder, der registreres hver for sig, jf. § 47, stk. 3, 2. pkt., anses hver af de selvstændigt registrerede virksomheder som én afgiftspligtig person."

Momslovens § 47, stk. 4, har følgende formulering:

"§ 47. Afgiftspligtige personer, der driver virksomhed med levering af varer og ydelser, skal anmelde deres virksomhed til registrering hos told- og skatteforvaltningen. Dette gælder ikke

1) --

2) --

Stk. 2. --

Stk. 3. --

Stk. 4. Flere afgiftspligtige personer, der udelukkende driver registreringspligtig virksomhed, kan efter anmodning registreres under ét. Told- og skatteforvaltningen kan tillade, at personer med momsregistreringspligtige aktiviteter kan registreres under et med personer med ikkeregistreringspligtige aktiviteter og personer uden økonomiske aktiviteter. Tilladelse kan kun gives, hvis den ene person (moderselskabet m.v.) gennem direkte eller indirekte besiddelse af samtlige aktier m.v. ejer den eller de andre personer (datterselskaber, datterdatterselskaber m.v.), der inddrages under fællesregistreringen. Fællesregistrering kan kun ske mellem selskaber m.v., der er etableret her i landet. Anmodning om fællesregistrering skal ske senest 1 måned, inden fællesregistreringen ønskes iværksat.

Praksis

Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 14.1.7 Fællesregistrering

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Momslovens § 4 stk. 1, har følgende ordlyd:

"§ 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."

Momslovens § 23 har følgende ordlyd:

"§ 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 leveringstidspunkt, 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, jf. dog de særlige regler for vouchere i §§ 4 a og 4 b.

Stk. 4. For varer, der leveres i kommission eller i konsignation, anses leveringstidspunktet for at være enten det tidspunkt, hvor leveringen finder sted, eller det tidspunkt, hvor afregningen med kommissionæren eller konsignatøren finder sted. I sidstnævnte tilfælde må faktura først udstedes ved afregningen.

Stk. 5. Ved levering af varer eller ydelser, der medfører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger uden at være omfattet af overdragelse af varer eller salg af varer på kredit efter § 4, stk. 3, nr. 2, anses leveringstidspunktet, jf. stk. 1, for at være ved udløbet af hver af de perioder, som disse afregninger eller betalinger vedrører."

Momslovens § 27, stk. 1, har følgende ordlyd:

"§ 27. 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, har følgende ordlyd:

"§ 37. 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."

Praksis

Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 11.3 Fuld fradragsret