

Udskriftsdato: 13. december 2025

AFG nr 9396 af 23/03/2021 (Gældende)

Moms - fællesregistrering efter momsreguleringsperiodens udløb

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-1083089

Moms - fællesregistrering efter momsreguleringsperiodens udløb

Spørger driver togoperatørvirksomhed med leasede tog. Spørger leverer serviceydelser på de leasede tog til leasingselskabet (datterselskab). Spørger forudfakturerer serviceydelserne til leasingselskabet med moms for en periode på op til 26 år.

Når der er gået 5 år efter, at leasingselskabet har indkøbt de tog, der lejes ud til togoperatøren med moms, indgår leasingselskabet i en fællesregistrering med togoperatøren.

Skatterådet:

☐ bekræfter, at Spørger kan forudfakturere alle serviceomkostninger til leasingselskabet for hele kontraktperiodens længde på op til 26 år, når leasingselskabet samtidig betaler fakturaen,

☐ bekræfter ikke, at der i serviceaftalen også kan indgå levering af brændstof,

☐ bekræfter, at Spørger kan fratrække momsen fuldt ud af omkostninger, som direkte kan henføres til togoperatørselskabets momspligtige aktiviteter med serviceaftalerne,

☐ bekræfter, at når Spørgers momspligtige omsætning forøges, så forøges Spørgers delvise fradragsret for fællesomkostninger,

☐ bekræfter, at leasingselskabet løbende kan fakturere leasingydelser, der inkluderer en fuld serviceaftale, til Spørger,

☐ bekræfter, at hvis leasingselskabet fællesregistreres med Spørger efter 5 år fra tidspunktet for leasingselskabets indkøb og påbegyndelse af udlejning af tog til Spørger, så skal vederlaget i forbindelse med udlejningen af togene, herunder de løbende serviceydelser inkl. forbrugsmaterialer, tog-it m.v., ikke pålægges moms,

☐ bekræfter, at der, jf. de nye momsregler for udtagning af aktiver, som forventes at træde i kraft pr. 1. juli 2021, ikke skal betales udtagningsmoms vedrørende togene og servicekontrakterne på tidspunktet for fællesregistreringen eller senere, under forudsætning af, at togene efter den momsmæssige fællesregistrering anvendes til blandet aktivitet i form af momsfritaget personbefordring og momspligtig reklamevirksomhed, og

☐ bekræfter, at der ikke skal betales moms eller opgøres og indbetales en momsreguleringsforpligtelse, hvis togene eller alternativt samtlige aktiver og passiver, herunder forudbetalt service og forbrugsmaterialer m.v., overdrages fra leasingselskabet til Spørger efter udløbet af togenes reguleringsperiode og efter gennemførelse af en momsmæssig fællesregistrering mellem de 2 selskaber.

Skatterådsmøde 23. marts 2021 - SKM2021. 195. SR

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at et togoperatørselskab eller alternativt et serviceselskab kan forudfakturere alle serviceomkostninger, inkl. reservedele, smøreolier, tog-it m.v., til et leasingselskab for hele kontraktperiodens længde på 26 år, når leasingselskabet samtidig betaler fakturaen?
2. Kan det bekræftes at det ikke ændrer på besvarelsen af det stillede spørgsmål 1, hvis der i serviceaftalen også indgår levering af brændstof?

3. Kan det bekræftes, at togoperatørselskabet kan fratrække momsen fuldt ud af omkostninger, som direkte kan henføres til togoperatørselskabets momspligtige aktiviteter med serviceaftalerne?
4. Kan det bekræftes, at når togoperatørselskabets momspligtige omsætning forøges, så forøges den delvise fradragsret for selskabets fællesomkostninger?
5. Kan Skattestyrelsen bekræfte at leasingselskabet løbende kan fakturere leasingydelser, der inkluderer en fuld serviceaftale, til togoperatørselskabet?
6. Kan det bekræftes, jf. den nedenfor beskrevne leasingmodel, at hvis leasingselskabet fællesregistreres med togoperatørselskabet efter 5 år fra tidspunktet for leasingselskabets indkøb og påbegyndelse af udlejning af tog til togoperatørselskabet, så skal vederlaget i forbindelse med udlejningen af togene, herunder de løbende serviceydelser inkl. forbrugsmaterialer, tog-it, brændstof m.v., ikke pålægges moms?
7. Såfremt spørgsmål 6 besvares bekræftende, kan det da bekræftes, at der, jf. de nye momsregler for udtagning af aktiver, som forventeligt træder i kraft pr. 1. juli 2021, ikke skal betales udtagningsmoms vedrørende togene og servicekontrakterne på tidspunktet for fællesregistreringen eller senere, under forudsætning af at togene efter den momsmæssige fællesregistrering anvendes til blandet aktivitet i form af momsfritaget personbefordring og momspligtig reklamevirksomhed?
8. Kan det bekræftes, at der ikke skal betales moms eller opgøres og indbetales en momsreguleringsforpligtelse, hvis togene eller alternativt samtlige aktiver og passiver, herunder forudbetalt service og forbrugsmaterialer m.v., overdrages fra leasingselskabet til togoperatørselskabet efter udløbet af togenes reguleringsperiode og efter gennemførelse af en momsmæssig fællesregistrering mellem de 2 selskaber?

Svar

1. Ja
2. Nej
3. Ja
4. Ja, se dog indstilling og begrundelse
5. Ja
6. Ja, se dog indstilling og begrundelse
7. Ja
8. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Beskrivelse af den nuværende forretningsmodel i Spørger:

Spørger er organiseret med et holdingselskab, der ejer infrastruktur, herunder baneanlæg, stationer og øvrige ejendomme, og et operatørselskab, som udfører togtrafikken for et trafikselskab.

Operatørselskabet ejer 2 datterselskaber.

Trafikselskabet ejer ca. 90% af aktierne i holdingselskabet.

Togoperatørselskabet udfører som nævnt togtrafikken (personbefordring) for trafikselskabet.

Togoperatørselskabet har i 20xx overtaget hele den regionale togdrift i en periode frem til 20xx, med mulighed for forlængelse. I den forbindelse er der i 20xx indgået samarbejdsaftaler mellem trafikselskabet og toroperatøren vedrørende togtrafikken.

Den kontrakt, som togoperatøren har med trafikselskabet, forventes forlænget med, i første omgang, en periode på 10 år fra og med udgangen af 20xx. Kontrakten forventes herefter at blive forlænget yderligere med 10 år med udgangen af 20xx, så den samlede varighed for kontrakten som udgangspunkt er 26 år.

Et antal af de tog, som togoperatøren i dag anvender til togdriften (persontransport), jf. den indgåede kontrakt, leases af et af datterselskaberne.

Det kan i den forbindelse lægges til grund, at fastsættelse og opkrævning af leasingafgift sker i overensstemmelse med momslovens regler for handel mellem interesseforbundne parter, jf. ML §§ 28 og 29.

Togoperatøren indgår, som beskrevet ovenfor, i en koncern med 3 andre selskaber. Togoperatøren er koncernens (eneste) operatørselskab. Datterselskaberne er begge finansierings-/leasingselskaber.

I 20xx det ene datterselskab X indkøbt et antal tog, der som ovenfor nævnt efterfølgende er udlejet til togoperatøren. Det andet datterselskab Y har indkøbt et antal nye tog til levering i 20xx. Disse tog skal efterfølgende udlejes til togoperatøren.

Dette bindende svar vedrører således den leasing- serviceaftale angående de nye tog, som i den forbindelse skal indgås mellem datterselskabet Y og togoperatøren.

Service på de tog, som togoperatøren leaser fra datterselskab X, udføres i dag af togoperatørselskabet. Togoperatøren indkøber i forbindelse med servicetjek/reparationer af togene reservedele m.v. Kun større reservedele er en del af leasingkontrakten.

I koncernen overvejer man at den nye leasingaftale mellem togoperatøren og datterselskab Y skal omfatte leasing af de nye tog inkl. fuld service (i form af alle reservedele, brændstof, it m.v.).

Man ønsker således en konstruktion, hvorefter togoperatøren udfører service og reparation af togene inkl. levering af alle hertil nødvendige reservedele, levering af brændstof, tog-it (infoskærme, wi-fi) m.v. til leasingselskabet.

Herefter leverer leasingselskabet en samlet "leasingpakke" til togoperatøren bestående af udlejning af fuldt funktionsdygtige tog inkl. fuld serviceaftale, som også inkluderer levering af brændstof til togene.

Beskrivelse af påtænkt forretningsmodel i koncernen:

Anmodningen om bindende svar tager udgangspunkt i nedenstående beskrevne scenarie

Beskrivelse af forretningsmodel:

Den nuværende koncernstruktur bevares og togoperatøren indgår en servicekontrakt med leasingselskabet om levering af fuld service (service, reparation inkl. reservedele, levering af brændstof m.v. på de tog, som ejes af leasingselskabet) for en fastsat kontraktperiode på 26 år.

Med den påtænkte forretningsmodel skal togoperatøren altså levere en fuld servicepakke på togene, hvorved leasingselskabet sikres at kunne stille fuldt driftsklare tog til rådighed for leasingtager. Disse serviceydelser inkl. nødvendige reservedele, brændstof, it m.v., faktureres for hele kontraktperioden på én gang til leasingselskabet med moms. Leasingselskabet fradrager denne moms fuldt ud, idet udgiften knytter sig direkte til leasingselskabets udgående momsplichtige aktiviteter med udlejning af driftsklare tog.

Leasingselskabet indkøber/har indkøbt tog, som herefter udlejes til togoperatørselskabet med moms.

Leasingselskabet fradrager moms af disse indkøb fuldt ud, idet togene anvendes udelukkende til momspligtige aktiviteter. De fastlagte leasingydelser omfatter fuld service på togene i leasingperioden.

Togoperatørselskabet udfører såvel i dag som fremadrettet dels momsfritaget persontransport, men har også momspligtige indtægter i form af bl.a. salg af reklameydelser (reklameplads) i togene samt udlejning af arbejdskraft. Togoperatørselskabet vil derfor fradrage momsen delvist af de løbende leasingydelser vedr. togene.

Hvis ovenstående forretningsmodel gennemføres, vil den delvise fradragsprocent i togoperatørselskabet opgøres som forholdet mellem den momspligtige omsætning ved salg af reklameplads i togene+udlejning af arbejdskraft+salg af serviceydelser vedr. togene og den samlede omsætning i selskabet.

Fakturering for service og andre forbrugsmaterialer- og ydelser på én gang

For at sikre økonomien af koncernens påtænkte fremtidige forretningsmodel, herunder for at få et samlet økonomisk overblik samt for at udarbejde et retvisende budget for indkøb og løbende drift m.v. af tog i forhold til nuværende og fremtidige kontrakter, påtænkes det at fastlåse økonomien i forhold til indgåede kontrakter.

Dette vil indebære at der vil blive faktureret (fra togoperatørselskabet) til leasingselskabet) og betalt (fra leasingselskabet til togoperatørselskabet) for service for en hel kontraktperiode ad gangen.

Togoperatørselskabet vil således på én gang fakturere alt nødvendigt for togenes drift i kontraktperioden, herunder reservedele, værksteds-/serviceydelser, smøreolie, tog-it, brændstof m.v. Togoperatørselskabet vil opkræve moms af denne fakturering.

Samtidig med fakturering vil togoperatørselskabet indkøbe og betale en lang række af reservedele. Det er dog i sagens natur ikke muligt at indkøbe alle reservedele til en kontraktperiode på én gang, idet der kan opstå et behov for specifikke dele ligesom reservedelsleverandørernes priser kan medføre, at det vil være mere hensigtsmæssigt for togoperatørselskabet at indkøbe delene på et senere tidspunkt. Der vil blive indgået kontrakter vedrørende alle forhold til priser, som ikke er under indkøbs- eller fremstillingspris, ligesom behørig dokumentation af alle transaktioner vil foreligge.

Fakturaen fra togoperatørselskabet til leasingselskabet, vedrørende hele kontraktperiodens service og andre forbrugsmaterialer- og ydelser, vil af leasingselskabet blive betalt i medfør af de almindelige betalingsbetingelser. Fakturaen er som nævnt tillagt moms.

Leasingselskabet fakturerer herefter løbende leasingydelser inkl. fuld service og brændstof til togoperatørselskabet. Også disse fakturaer vil være tillagt moms.

Fastsættelse af prisen på servicepakke

Udgifterne til vedligeholdelse, brændstof, tog-it m.v. for hele kontraktperioden på 26 år er baseret på forecast fra togleverandøren:

Vedligeholdelse, baseret på forecast fra togleverandøren:

26 års vedligehold af 1 togsæt:

Materialer og arbejds løn pr. togsæt x kr.

Brændstof:

Årlig omkostning for brændstof på x kr. pr. togsæt.

Infotainment (infoskærme, wi-fi etc.):

Årlig drift pr. togsæt er anslået til x kr.

Vi skal i forbindelse med ovenstående gøre opmærksom på, at togoperatøren har oplyst at det ifølge deres kendskab til branchen ikke er ualmindeligt at leverandører af tog, samtidig med leveringen af nye tog, indgår service- og vedligeholdelsesaftaler vedrørende disse tog af en varighed på op til 30 år.

Leasingmodellen

Den anvendte forretningsmodel indebærer en konstruktion, hvor leasingselskabet har indkøbt/indkøber tog til brug for udlejning til togoperatørselskabet.

Da leasingselskabet anvender de indkøbte tog til momspligtig udlejning, har leasingselskabet ret til 100% fradrag for momsen på indkøb af tog. Leasingselskabet har også ret til 100% fradrag for momsen vedrørende udgifter til vedligeholdelse m.v. af togene.

Leasingselskabet beregner moms af leasingindtægterne inkl. de løbende serviceydelser fra togoperatørselskabet.

Ud fra den påtænkte forretningsmodel kan togoperatørselskabet fratrække den tilfakturerede moms med den for selskabet beregnede delvise fradragsprocent i forholdet mellem:

Den momspligtige omsætning (salg af serviceaftaler, salg af reklameplads i tog samt udlejning af arbejdskraft) og selskabets samlede omsætning

Da der består et interesseløst forhold mellem leasingselskabet og togoperatørselskabet, er den løbende leasingafgift og betaling for serviceydelser fastsat efter den praksis som momsreglerne foreskriver, dvs. en pris, som ikke ligger under indkøbs- eller fremstillingsprisen.

Momsreguleringsforpligtelse

Leasingselskabet er omfattet af reglerne om momsreguleringsforpligtelse, hvis anskaffelsessummen ved indkøbet af et tog overstiger DKK 100.000 ekskl. moms. Reguleringsperioden for driftsmidler er 5 år, inklusiv det regnskabsår, hvor driftsmidlet er indkøbt.

Hvis et tog således f.eks. indkøbes i regnskabsåret 2021, udløber momsreguleringsperioden med udgangen af regnskabsåret 2025, altså 1. januar 2026.

Ændres anvendelsen af toget inden for de første 5 år af togets levetid, er leasingselskabet forpligtet til at foretage regulering af købsmomsen. Efter de nuværende momsregler (september 2020) kan der efter reguleringsperiodens udløb ikke stilles krav om regulering af anskaffelsesmomsen, uanset den fremtidige anvendelse af toget/togene.

Forventeligt med virkning fra 1. juli 2021 ændres momsreglerne dog således, at der også efter udløbet af reguleringsperioden skal betales moms (udtagningsmoms) af markedsværdien af de pågældende investeringsgoder (tog), hvis disse overgår fra momspligtig til fuldt ud moms fritaget aktivitet.

Fællesregistrering

Efter udløbet af momsreguleringsperioden kan der hos Skattestyrelsen (via Erhvervsstyrelsen) anmodes om en fællesregistrering af leasingselskabet og togoperatørselskabet.

En momsmæssig fællesregistrering af de to selskaber, der ikke begge er fuldt momspligtige, kan tillades hvis det ene selskab, gennem direkte eller indirekte besiddelse af samtlige aktier m.v., ejer det (eller de andre) selskab(er), der inddrages under fællesregistreringen.

Fællesregistrerede virksomheder anses i momsmæssig henseende som én virksomhed, hvilket indebærer, at der ikke skal betales moms af interne transaktioner virksomhederne imellem. Intern omsætning skal heller ikke indgå i beregningen af den delvise momsfradragsret. Fællesregistrering indebærer desuden, at selskaberne hæfter solidarisk for betaling af momsen.

Da fællesregistrering medfører, at der ikke skal betales moms af interne transaktioner selskaber imellem, skal der, efter etablering af fællesregistreringen, ikke opkræves moms af den løbende leasingafgift inkl. de løbende serviceydelser, som leasingselskabet opkræver hos togoperatørselskabet.

Hvis leasingselskabet fællesregistreres med togoperatørselskabet inden for de første 5 år efter anskaffelsen af togene, medfører det, jf. ovenstående beskrivelse af de nugældende regler om momsreguleringsforpligtelse, at købsmomsen skal reguleres for de resterende år af reguleringsperioden, idet momsfradragsretten skal ses under ét for selskaberne.

Når fællesregistreringen er etableret (efter udløbet af den 5-årige reguleringsperiode), vil man vælge enten at lade togene forblive i leasingselskabet og fortsætte med opkrævningen af leasingafgiften inkl. serviceydelserne uden moms, eller man vil vælge at overføre (sælge) togene til togoperatørselskabet.

Ved et eventuelt salg af togene fra leasingselskabet til togoperatørselskabet skal der ikke beregnes moms, idet der er tale om en intern transaktion indenfor den momsmæssige fællesregistrering.

Ifølge de nugældende regler i momslovens § 8, skal der betales moms ved salg af aktiver, når der har været fuld eller delvis fradragsret ved indkøbet, fremstillingen m.v. af aktivet.

Der skal derfor betales moms af salgsprisen, hvis togene sælges til tredjemand eller et nyt selskab uden for fællesregistreringen. Det gælder, uanset om salget foregår fra leasingselskabet eller efterfølgende sælges fra togoperatørselskabet.

Efter de nye momsregler om udtagningsbeskatning, som træder i kraft forventeligt pr. 1. juli 2021, skal der også betales moms, hvis anvendelsen af togene i fællesregistreringen overgår fra fuld/delvis momspligtig aktivitet til 100% momsfri aktivitet.

Der skal derimod ikke betales udtagningsmoms, hvis togene efter reguleringsperiodens udløb overgår fra fuldt ud momspligtig aktivitet til blandet aktivitet.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1 og 2:

Det er vores opfattelse at de stillede spørgsmål 1 og 2 begge skal besvares med "Ja".

Begrundelse og henvisning til praksis

Vi skal i det store hele henvise til Skatterådets begrundelse for besvarelse af spørgsmål 1 det bindende svar SKM2015. 239. SR samt SKM2009. 423. SKAT.

I SKM2015. 239. SR konkluderede skatterådet at et serviceselskab kunne forudfakturere alle serviceomkostninger til et leasingselskab for hele kontraktperiodens længde på 8-12 år, når leasingselskabet samtidig betalte fakturaen.

I SKM2009. 423. SKAT fremgår det, at der skal betales moms ved engangsopkrævning af betaling for aftaler vedrørende vedligeholdelse af gravsteder, som løber over flere år (10-20 år).

Vi henviser desuden til DJV afsnit D. A. 7.2.2, 7.2.3, 7.2.4 og 7.2.5 vedrørende tidspunktet for momspligtens indtræden ved leverancer.

I den påtænkte forretningsmodel vil forudfaktureringen ske til en pris, som er i overensstemmelse med principperne for prisfastsættelsen ved handel mellem interesseforbundne parter, jf. momslovens §§ 28 og 29. Der vil ved prisfastsættelsen blive taget udgangspunkt i de priser vedrørende vedligehold, brændstof-forbrug og infotainment, som er oplyst fra togleverandøren.

Der indgås detaljeret kontrakt vedrørende levering af serviceydelserne inkl. reservedele og andre forbrugsmaterialer- og ydelser og faktura udstedes med normale betalingsvilkår til betaling på en gang.

Transaktionen er momsneutral idet der afregnes udgående afgift af togoperatørselskabet og afløftes indgående moms af leasingselskabet. Selve leverancen samt fakturering opfylder efter vores opfattelse momslovens krav, herunder momslovens §§ 28 og 29 om momsgrundlaget ved handel mellem interesseforbundne parter og momslovens § 23 omkring levering.

På baggrund af ovenstående er det vores opfattelse, at der skal opkræves moms når togoperatørselskabet forudfakturerer serviceydelserne til leasingselskabet for en hel kontraktperiode på 26 år, når leasingselskabet samtidig betaler for ydelserne ved fakturaens modtagelse.

Spørgsmål 3:

Det er vores opfattelse af det stillede spørgsmål 3 skal besvares med "Ja".

Begrundelse, herunder henvisning til praksis

Af den juridiske vejledning, afsnit D. A. 11.3 - Fuld fradragsret ML § 37, stk. 1, fremgår bl.a. at virksomheder, der er momsregistreret efter ML §§ 47, 49, 51 eller 51 a, har fuld fradragsret for momsen af virksomhedens indkøb af varer og ydelser, der udelukkende benyttes til virksomhedens momspligtige leverancer, herunder leverancer i udlandet. Se ML § 37, stk. 1.

Det er ikke afgørende for fradragsretten, om virksomheden rent faktisk skal betale moms af sine momspligtige leverancer. Der er også fuld fradragsret for moms af indkøb til brug for eksport eller andre leverancer mv. til 0-sats efter reglerne i ML §§ 14-21d og 34.

Der er kun fuld fradragsret, hvis indkøb mv. udelukkende benyttes til virksomhedens momspligtige leverancer. Hvis indkøb mv. også benyttes til andre formål, f.eks. til brug for aktiviteter fritaget for moms efter ML § 13, er der kun delvis fradragsret efter reglerne i ML §§ 38-41.

Af den juridiske vejledning, afsnit D. A. 11.4.2.1 - Delvis fradragsret ML § 38, stk. 1, fremgår bl.a. at virksomheder, der er registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a, har delvis fradragsret for momsen af virksomhedens indkøb af varer og ydelser, som både anvendes til virksomhedens fradragsberettigede formål efter ML § 37 og til virksomhedens momsfri leverancer.

Fradraget udgør den andel af momsen, der forholdsmæssigt svarer til den fradragsberettigede omsætning i forhold til den samlede omsætning. Fremkommer der ved beregningen af fradragsprocenten decimaler, oprundes fradragsprocenten til nærmeste hele tal. Se momsbekendtgørelsens § 17.

Omsætningsfordelingen i en virksomhed med både momspligtige og momsfritagne aktiviteter skal anvendes som grundlag for opgørelse af den delvise fradragsret, selv om der er et misforhold mellem omsætningsfordelingen og det faktiske ressourcetræk til de to aktiviteter.

Efter momslovens § 37, stk. 1, er der fuld fradragsret for momsen af virksomhedens indkøb af varer og ydelser, der udelukkende benyttes til virksomhedens momspligtige leverancer.

Togoperatørselskabet har derfor fuld fradragsret for moms af udgifter, der udelukkende benyttes til selskabets momspligtige leverancer.

Hvis det ikke kan afgøres på indkøbstidspunktet, hvorvidt f.eks. en reservedel skal anvendes til en udgående momspligtig transaktion (i forbindelse med en serviceaftale mellem togoperatøren og leasing-selskabet) eller om reservedelen skal anvendes i togoperatørselskabet i forbindelse med vedligeholdelse af tog, som allerede er omfattet af en eksisterende leasingaftale uden fuld serviceaftale, vil togoperatøren på indkøbstidspunktet alene have ret til delvis fradragsret for moms af indkøbet, jf. ML § 38, stk. 1.

Hvis det efterfølgende viser sig, at reservedelen faktisk anvendes i forbindelse med en momspligtig serviceaftale mellem togoperatøren og leasingselskabet, kan det oprindelige fradrag reguleres til fuld fradragsret, jf. momslovens § 37, stk. 4 og momsbekendtgørelsens § 19.

Spørgsmål 4:

Det er vores opfattelse af det stillede spørgsmål 4 skal besvares med "Ja".

Begrundelse, herunder henvisning til praksis

I forhold til spørgsmål 4 er det vores opfattelse, at hvis den momspligtige omsætning i togoperatørselskabet forøges vil dette medføre, at selskabets fradragsret for fællesomkostninger også forøges. Det skyldes at beregning af den delvise fradragsprocent efter ML § 38, stk. 1, skal foretages på baggrund af forholdet mellem selskabets momspligtige omsætning set i forhold til selskabets samlede omsætning.

Spørgsmål 5:

Det er vores opfattelse at det stillede spørgsmål 5 skal besvares med "Ja".

Begrundelse, herunder henvisning til praksis

Vi skal i det store hele henvise til Skatterådets begrundelse for besvarelse af spørgsmål 4 det bindende svar SKM2015. 239. SR, hvor skatterådet bekræfter at et leasingselskab løbende kan fakturere et busoperatørselskab i takt med at et serviceselskab udfører service på busser og forbrugsmateriale bliver brugt.

Vi henviser desuden til DJV afsnit D. A. 7.2.2 og 7.2.3 vedrørende tidspunktet for momspligtens indtræden ved leverancer, herunder leveringstidspunktet.

Efter praksis er det momsmæssige leveringstidspunkt for ydelser almindeligvis, når leverancen er afsluttet.

Det er på baggrund heraf vores opfattelse, at leasingselskabet løbende i kontraktperioden kan fakturere togoperatørselskabet for leasingydelser inkl. fuld serviceaftale. Dette vil efter vores opfattelse også være gældende når det er togoperatørselskabet, som udfører service på de pågældende tog.

Spørgsmål 6:

Det er vores opfattelse at det stillede spørgsmål 6 skal besvares med "Ja".

Begrundelse, herunder henvisning til praksis

Vi henviser til DJV afsnit D. A. 14.1.7 - Fællesregistrering samt momslovens § 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.

I forhold til koncernforbundne selskaber gælder det dog, at to eller flere momspligtige selskaber m.v., der både driver registreringspligtig og ikke-registreringspligtig virksomhed her i landet, under visse betingelser også kan blive fællesregistreret. Det er i den forbindelse en betingelse, at der er tale om selskaber m.v., hvis aktier m.v. direkte eller indirekte er 100% ejet af det samme selskab.

Da både leasingselskab og togoperatørselskab ejes 100% af holdingselskabet og da togoperatørselskabet som togoperatør ejer 100% af aktierne i leasingselskabet, er det vores opfattelse, at leasingselskabet kan indgå i en momsmæssig fællesregistrering med togoperatørselskabet.

Fællesregistrerede virksomheder anses i momsmæssig henseende som én virksomhed, hvilket indebærer, at der ikke skal betales moms af interne transaktioner virksomhederne imellem. Intern omsætning skal heller ikke indgå i beregningen af den delvise momsfradragsret. Fællesregistrering indebærer desuden, at de to selskaber hæfter solidarisk for betaling af momsen.

Da fællesregistrering medfører, at der ikke skal betales moms af interne transaktioner de to selskaber imellem, skal der, efter etablering af fællesregistreringen, ikke opkræves moms af den løbende leasingafgift og de løbende betalinger vedrørende service, som leasingselskabet opkræver hos togoperatørselskabet.

Spørgsmål 7:

Det er vores opfattelse at det stillede spørgsmål 7 skal besvares med "Ja".

Begrundelse, herunder henvisning til praksis

Vi henviser til begrundelsen overfor under spørgsmål 6, vedrørende moms og transaktioner mellem selskaber, som indgår i en momsmæssig fællesregistrering.

Endvidere henviser vi til DJV, afsnit D. A. 4.3.7 - Udtagning - kommende regler ML § 5.

Hvis fællesregistrering mellem leasingselskabet og togoperatørselskabet etableres efter udløbet af den 5-årige reguleringsperiode og togene fortsat udlejes til togoperatørselskabet, vil togene ud fra et momsmæssigt synspunkt overgå fra udelukkende momspligtig anvendelse (momspligtig udlejning) til blandet anvendelse (persontransport og reklamesøjle/udlejning af arbejdskraft/serviceaftale).

Efter de nye momsregler, som træder i kraft forventeligt pr. 01.07.2021, skal der også betales moms, hvis anvendelsen af togene i fællesregistreringen overgår fra fuld/delvis momspligtig aktivitet til 100% momsfri aktivitet.

Da togene efter fællesregistreringens gennemførelse fortsat anvendes blandet (momsfri personbefordring og momspligtigt salg af reklameplads/udlejning af arbejdskraft/serviceaftale), skal der ikke betales udtagningsmoms af togenes markedsværdi på det tidspunkt, hvor togene overgår fra fuld til delvis momspligtig aktivitet.

Spørgsmål 8:

Det er vores opfattelse at det stillede spørgsmål 8 skal besvares med "Ja".

Begrundelse, herunder henvisning til praksis

Vi skal i det store hele henvise til Skatterådets begrundelse for besvarelse af spørgsmål 6 det bindende svar SKM2015. 239. SR, hvor skatterådet bekræfter at der ikke skal betales moms eller opgøres og indbetales en momsreguleringsforpligtelse, hvis samtlige aktiver og passiver, herunder forudbetalt service og forbrugsmateriale, overdrages fra et leasingselskab til et busoperatørselskab (leasingtager) på et tidspunkt, hvor leasingselskabet efter reguleringsperiodens udløb er blevet fællesregistreret med busoperatørselskabet.

Vi henviser endvidere til begrundelsen overfor under spørgsmål 6, vedrørende moms og transaktioner mellem selskaber, som indgår i en momsmæssig fællesregistrering samt til DJV, afsnit D. A. 14.1.7 - Fællesregistrering samt momslovens § 47. stk. 4.

Ved et eventuelt salg af togene fra leasingselskabet til togoperatørselskabet, skal der ikke beregnes moms af salget, idet der er tale om en intern transaktion indenfor den momsmæssige fællesregistrering.

Det samme vil efter vores opfattelse gælde, hvis man i stedet vælger at fusionere leasingselskabet med togoperatørselskabet og i den forbindelse overføre samtlige aktiver og passiver, herunder forudbetalt service og forbrugsmateriale, fra leasingselskabet til togoperatørselskabet. Heller ikke i den situation skal der opkræves moms eller opgøres og indbetales nogen momsreguleringsforpligtelse.

Spørgers høringssvar til spørgsmål 2

I forhold til spørgsmål 2 vedrørende brændstoflevering som en del af serviceaftalen, så er vi uenige med Skattestyrelsen i, at leasingselskabet ikke råder som ejer over brændstoffet og derfor ikke kan anses for at købe og videresælge brændstoffet. Det er vores opfattelse at set-uppet i den påtænkte forretningsmodel mellem togoperatørselskabet og leasingselskabet ikke er identisk med forholdene i SKM2014. 755. ØLR.

Den serviceaftale, der påtænkes indgået mellem togoperatørselskabet og leasingselskabet er en fuldserviceaftale, der omfatter alle ydelser og goder, så togene til enhver tid er fuldt driftsklare. Serviceaftalen indeholder derfor også brændstof.

Der er fastsat en individuel pris pr. tog for fuldserviceaftalen, herunder brændstof, som faktureres fra togoperatørselskabet til leasingselskabet.

Vederlaget for serviceydelsen består således af et fast vederlag pr. tog, som ikke er genstand for regulering. I serviceydelsen er indeholdt alle nødvendige reservedele, mekaniker, almindelig teknisk service, vedligeholdelse, it, brændstof m.v., som faktureres til leasingselskabet på én gang for hele kontraktperioden. På fakturaen vil brændstoffet ikke blive udskilt til særskilt fakturering, men udgør en del af den samlede fuldserviceydelse.

Togoperatørselskabet vil som led i opfyldelsen af serviceaftalen med leasingselskabet stille xx brændstof-påfyldningssteder til rådighed. Der vil ikke være offentlig adgang til disse påfyldningssteder.

Da forbruget af brændstof leveret som led i fuldserviceaftalen er beregnet på baggrund af forecast fra togleverandøren, er det vores opfattelse, at de fremtidige ydelser (herunder altså også brændstofforbrug) er kendt på det tidspunkt, hvor forudfaktureringen/forudbetalingen foretages.

Det er derfor vores opfattelse af brændstoffet er leveret til leasingselskabet fra togoperatørselskabet som led i fuldserviceaftalen. Derfor har leasingselskabet retten til som ejer at råde over brændstoffet. Lea-

singselskabet kan derfor anses for at købe og videresælge dette i forbindelse med fakturering af leasingydelserne.

Det er på baggrund heraf vores opfattelse at Skattestyrelsen skal ændre deres indstilling til spørgsmål 2 fra "Nej" til "Ja".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at et togoperatørselskab kan forudfakturere alle serviceomkostninger, inkl. reserverede, smøreolier, tog-it m.v., til et leasingselskab for hele kontraktperiodens længde på 26 år, når leasingselskabet samtidig betaler fakturaen.

Begrundelse

Udstedes en faktura over en leverance, inden levering finder sted, anses faktureringstidspunktet som leveringstidspunkt, jf. momslovens § 23, stk. 2.

I tilfælde, hvor leverandøren modtager en hel eller delvis betaling for leverancen, inden leveringen finder sted eller faktura er udstedt, er betalingstidspunktet leveringstidspunktet, jf. momslovens § 23, stk. 3.

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

Af SKM2009. 423. SKAT fremgår bl.a.:

"Ren- og vedligeholdelse af gravsteder, samt andre arbejder i forbindelse med gravsteder, er momspligtige, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Dette gælder uanset om der indgås en aftale om vedligeholdelse af et gravsted for et år ad gangen, eller om der indgås en aftale, som løber over flere år. Hvis aftalen løber over flere år, kan der være tale om et såkaldt legatgravsted, hvor der betales et engangsbeløb (gravstedskapital) for en fastsat periode på f.eks. 10 eller 20 år.

Der skal opkræves moms af det vederlag, som gravstedsejer betaler for denne leverance.

Momspligten indtræder på faktureringstidspunktet, jf. momslovens § 23, stk. 2, eller ved gravstedsejers indbetaling af gravstedskapitalen til menighedsrådet eller Stiftsøvrigheden, hvis indbetalingen sker forud for faktureringstidspunktet, jf. momslovens § 23, stk. 3."

I SKM2015. 239. SR har Skatterådet bekræftet, at et serviceselskab kan forudfakturere alle serviceomkostninger til et leasingselskab for hele kontraktperiodens længde på 8-12 år, når leasingselskabet samtidig betaler fakturaen.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at de fremtidige ydelser er kendt på det tidspunkt, hvor forudfaktureringen/forudbetalingen foretages, og at betingelserne for at momsen kan forfalde ved forudbetalingen, derfor er opfyldt.

På denne baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at Skatterådet kan bekræfte, at togoperatørselskabet kan forudfakturere alle serviceomkostninger, inkl. reservedele, smøreolier, tog-it m.v., til et leasingselskab for hele kontraktperiodens længde på 26 år, når leasingselskabet samtidig betaler fakturaen.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at det ikke ændrer på besvarelsen af det stillede spørgsmål 1, hvis der i serviceaftalen også indgår levering af brændstof.

Begrundelse

Af resuméet til SKM2014. 755. ØLR fremgår:

"Et i Tyskland hjemmehørende selskab etableret af en dansk koncern af busselskaber fandtes efter en samlet bedømmelse af det i sagen foreliggende dansk-tyske busleasingarrangement etableret af koncernen ikke at have fradragsret for den danske moms af brændstof indkøbt fra et dansk benzinselskab. Brændstoffet var tanket af det danske rutebusselskab i koncernen på danske tankanlæg og påfyldt koncernens rutebusser. Rutebusserne blev anvendt her i landet til busselskabets opfyldelse af trafikaftaler indgået med amter/regioner.

Det tyske selskab fandtes ikke at have rådet som en ejer over brændstoffet og at have foretaget køb og videresalg heraf. Betalingerne fra det tyske selskab til det koncernforbundne danske serviceselskab, der havde indkøbt brændstoffet fra et dansk benzinselskab, og fra det koncernforbundne danske rutebusselskab til det tyske selskab, var således ikke for køb og videresalg af brændstof, men måtte derimod anses for betalinger som led i finansielle transaktioner, der ikke medførte fradragsret for det tyske selskab for momsen af den del af betalingerne, der kunne henføres til "brændstoffdelen". (Stadfæstelse af SKM2013. 257. BR)."

På baggrund af SKM2014. 755. ØLR er det Skattestyrelsens opfattelse, at leasingselskabet ikke råder som en ejer over brændstoffet, og derfor ikke kan anses for at købe og videresælge brændstoffet.

Efter Skattestyrelsens opfattelse kan levering af brændstof derfor ikke indgå i serviceaftalen.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Nej".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at togoperatørselskabet kan fratrække momsen fuldt ud af omkostninger, som direkte kan henføres til togoperatørselskabets momspligtige aktiviteter med serviceaftalerne.

Begrundelse

Efter momslovens § 37, stk. 1, er der fuld fradragsret for momsen af en virksomheds indkøb af varer og ydelser, der udelukkende benyttes til virksomhedens momspligtige leverancer.

Togoperatørselskabet har derfor fuld fradragsret for moms af udgifter, der udelukkende benyttes til selskabets momspligtige leverancer i form af levering af serviceydelser til leasingselskabet.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at når togoperatørselskabets momspligtige omsætning forøges, så forøges den delvise fradragsret for selskabets fællesomkostninger.

Begrundelse

Hvis togoperatørselskabet forudfakturerer de momspligtige serviceydelser til leasingselskabet for en periode på 26 år, forøges selskabets momspligtige omsætning i det pågældende år.

En forøget momspligtig omsætning påvirker alt andet lige den delvise fradragsret i henhold til momslovens § 38, stk. 1, i opadgående retning, da selskabet får fradrag for den del af momsen af fællesomkostningerne, "der forholdsmæssigt svarer til omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden".

Det betyder bl.a., at togoperatørselskabet opnår en højere fradragsret for fx leje af togene fra leasingselskabet, selv om lejeudgiften ikke vedrører levering af de momspligtige serviceydelser.

I henhold til momslovens § 38, stk. 3, kan told- og skatteforvaltningen påbyde selskabet sektoropdeling, hvis der opstår en skævvridning af fradraget for fællesomkostninger.

Det vil derfor være naturligt, at Skattestyrelsen overvejer, om selskabet skal påbydes en sektoropdeling for togaktiviteterne således, at der skal opgøres en selvstændig delvis fradragsprocent, jf. momslovens § 38, stk. 1, uden at omsætningen fra serviceydelserne medregnes. Derved opnår selskabet ikke en højere fradragsret for fx leje af togene.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Ja, se dog indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at leasingselskabet løbende kan fakturere leasingydelser, der inkluderer en fuld serviceaftale, til togoperatørselskabet.

Begrundelse

Afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor leveringen af ydelsen finder sted (leveringstidspunktet), jf. momslovens § 23, stk. 1.

Når der leveres varer eller ydelser, som medfører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger, men uden at leverancen er omfattet af reglerne i momslovens § 4, stk. 3, nr. 2, om overdragelse af varer eller salg af varer på kredit, så anses leveringen efter momslovens § 23 stk. 1, for at finde sted ved udløbet af hver af de perioder, som disse afregninger eller betalinger vedrører, jf. momslovens § 23, stk. 5.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at leasingselskabet løbende kan fakturere leasingydelser, der inkluderer en fuld serviceaftale, til togoperatørselskabet.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 5 besvares med "Ja".

Spørgsmål 6

Det ønskes bekræftet, jf. den nedenfor beskrevne leasingmodel, at hvis leasingselskabet fællesregistreres med togoperatørselskabet efter 5 år fra tidspunktet for leasingselskabets indkøb og påbegyndelse af udlejning af tog til togoperatørselskabet, så skal vederlaget i forbindelse med udlejningen af togene, herunder de løbende serviceydelser inkl. forbrugsmaterialer, tog-it, brændstof m.v., ikke pålægges moms.

Begrundelse

Når to selskaber er fællesregistreret, jf. momslovens § 47, stk. 4, anses de som én afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3, stk. 3.

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.

Det kan derfor bekræftes, at hvis leasingselskabet fællesregistreres med togoperatørselskabet, så skal vederlaget i forbindelse med udlejningen af togene, herunder de løbende serviceydelser inkl. forbrugsmaterialer, tog-it, brændstoffer m.v. ikke pålægges moms.

Der er herved ikke taget stilling til, om betingelserne for fællesregistrering, jf. momslovens § 47, stk. 4, er opfyldt.

I spørgsmål 3 har Skattestyrelsen indstillet, at det bekræftes, at togoperatørselskabet har fuld fradragsret for moms af udgifter, der udelukkende benyttes til selskabets momspligtige leverancer i form af levering af serviceydelser til leasingselskabet.

Efter en evt. fællesregistrering af togoperatørselskabet og leasingselskabet, skal indkøb af forbrugsmaterialer, tog-it, brændstoffer m.v. anses for at være foretaget til fællesregistreringens brug, dvs. fradragsretten ændres fra fuld fradragsret, jf. momslovens § 37, stk. 1, til delvis fradragsret, jf. momslovens § 38, stk. 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 6 besvares med "Ja, se dog indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 7

Det ønskes bekræftet, at såfremt spørgsmål 6 besvares bekræftende, at der, jf. de nye momsregler for udtagning af aktiver, som forventeligt træder i kraft pr. 1. juli 2021, ikke skal betales udtagningsmoms vedrørende togene og servicekontrakterne på tidspunktet for fællesregistreringen eller senere, under forudsætning af, at togene efter den momsmæssige fællesregistrering anvendes til blandet aktivitet i form af momsfritaget personbefordring og momspligtig reklamevirksomhed.

Begrundelse

De omtalte nye momsregler for udtagning af aktiver er omfattet af lov nr. 1295 af 5. december 2019. Der er endnu ikke vedtaget et ikrafttrædelsestidspunkt for de nye udtagningsregler.

De nye regler indeholder ikke en regel om, at der skal betales udtagningsmoms i de tilfælde, hvor aktivet anvendes i fællesregistreringen til blandet momspligtig og momsfrie aktiviteter.

Der er herved ikke taget stilling til, om betingelserne for fællesregistrering, jf. momslovens § 47, stk. 4, er opfyldt.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 7 besvares med "Ja".

Spørgsmål 8

Det ønskes bekræftet, at der ikke skal betales moms eller opgøres og indbetales en momsreguleringsforpligtelse, hvis togene eller alternativt samtlige aktiver og passiver, herunder forudbetalt service og forbrugsmaterialer m.v., overdrages fra leasingselskabet til togoperatørselskabet efter udløbet af togenes reguleringsperiode og efter gennemførelse af en momsmæssig fællesregistrering mellem de 2 selskaber.

Begrundelse

Når fx et tog er et investeringsgode, skal der ske regulering af virksomhedens fradragsret de første 5 år efter anskaffelsen, hvis anvendelsen af investeringsgodet ændres, jf. momslovens §§ 43 og 44. Der skal således ikke ske regulering, hvis den ændrede anvendelse sker efter reguleringsperiodens udløb.

Når to selskaber er fællesregistreret, jf. momslovens § 47, stk. 4, skal der ikke betales moms af intern omsætning mellem de fællesregistrerede virksomheder.

Der skal derfor ikke betales moms eller opgøres og indbetales en momsreguleringsforpligtelse, når samtlige aktiver og passiver, herunder forudbetalt service og forbrugsmaterialer, overdrages fra leasingselskabet til operatørselskabet på et tidspunkt, hvor leasingselskabet efter reguleringsperiodens udløb er blevet fællesregistreret med operatørselskabet.

Der er herved ikke taget stilling til, om betingelserne for fællesregistrering, jf. momslovens § 47, stk. 4, er opfyldt.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 8 besvares med "Ja".

Skattestyrelsens bemærkninger til Spørgers høringssvar til spørgsmål 2

De faktiske forhold i SKM2014. 755. ØLR er beskrevet i byrettens dom SKM2013. 257. BR således:

"Brødrene A og B ejer holdingselskabet H1 ApS, hvis hovedaktivitet er at drive virksomhed inden for persontransport. Sagsøgte, H1. 1 GmbH, der er hjemmørende i Tyskland, er et 100 % ejet datterselskab af H1 ApS. H1 ApS ejer yderligere et antal datterselskaber, herunder H1. 2 A/S og H1. 3 ApS.

H1. 1 GmbH blev stiftet i august 2005 med henblik på cross-border leasing, hvilket er karakteriseret ved, at leasinggiver og leasingtager er bosiddende i hvert sit land. I forbindelse med salg af et antal busser blev H1. 1 GmbH momsregistreret i Danmark den 1. oktober 2005.

H1. 2 A/S driver udelukkende virksomhed med dansk indenrigs rutekørsel efter aftale med kollektive trafikelskaber, herunder G6. H1. 2 A/S havde før stiftelsen af H1. 1 GmbH leaset busser til brug for rutekørsel i Danmark af et tysk leasingselskab, G1. Som sagen er oplyst, besluttede H1 ApS af konkurrencemæssige og økonomiske årsager at stifte H1. 1 GmbH i forbindelse med genudbydning af busruter i 2005.

H1. 1 GmbH har siden stiftelsen hovedsagelig drevet virksomhed i form af leasing af busser til H1. 2 A/S. Som en del af leasingaftalerne mellem H1. 1 GmbH og H1. 2 A/S indgår en fuldserviceaftale, og som vederlag herfor modtager H1. 1 GmbH en samlet månedlig leasingafgift. Fuldserviceaftalerne omfatter alle ydelser og goder for at bussen til enhver tid er i hel stand og funktionsduelig, og aftalen indbefatter således også en brændstofydelse. Til servicering af busserne har H1. 1 GmbH indgået aftale med H1. 3 ApS.

Som eksempel på følgebrev i forbindelse med underskrivelse af serviceaftale er fremlagt brev af 29. august 2007 fra H1. 1 GmbH til H1. 3 ApS, att. : Direktør JS. Brevet er underskrevet af A:

"...

Vedr. Serviceaftale nr. ...

Hermed fremsendes ovennævnte aftaler til underskrift fra Deres side. Aftalerne vedlægges i to eksemplarer - det ene eksemplar er til Deres brug.

Som aftalt fastlægger De selv i samarbejde med dir. B, H1. 2 A/S, de nærmere detaljer vedrørende den daglige drift.

Vi ser frem til et fortsat godt samarbejde.

..."

H1. 3 ApS har til brug for servicering af busserne oprettet ni servicestationer på ..., hvortil der ikke er offentlig adgang. Servicestationerne blev oprettet via lån fra den faste leverandør af brændstof, G2 A/S. G2 A/S fakturerer forbrug af brændstof m.v. direkte til H1. 3 ApS, og for betaling af fuldserviceydelsen opkræver H1. 3 ApS vederlag af H1. 1 GmbH tillagt dansk moms.

Forinden SKATs afgørelse af 30. april 2009 holdt A den 28. august 2008 et møde med tre repræsentanter fra SKAT, herunder KL. Hun sendte den 3. oktober 2008 en mail til SJ - revisor for H1. 1 GmbH - hvoraf fremgår:

"...

A bekræftede på mødet, at kontrakterne indeholder service, bus samt brændstof. Den måde, brændstoffet faktureres er ikke korrekt i momsmæssig henseende, jf. SKM2003. 58. TSS. SKAT anser brændstoffet som en vare i Danmark med leveringssted her. Brændstoffet kan ikke gøres til en ydelse med leveringssted i Tyskland. Varen har aldrig været i Tyskland. Derfor vil SKAT ikke give fradrag for den købsmoms som vedrører brændstoffet i perioden 080630 og fremover.

..."

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at de faktiske forhold i SKM2014. 755. ØLR er nærmest identiske med forholdene i Spørger, der ovenfor beskrives således:

"Med den påtænkte forretningsmodel skal operatørselskabet altså levere en fuld servicepakke på togene, hvorved leasingselskabet sikres at kunne stille fuldt driftsklare tog til rådighed for leasingtager. Disse serviceydelser inkl. nødvendige reservedele, brændstof, it m.v., faktureres for hele kontraktperioden på én gang til leasingselskabet med moms. Leasingselskabet fradrager denne moms fuldt ud, idet udgiften knytter sig direkte til leasingselskabets udgående momspligtige aktiviteter med udlejning af driftsklare tog.

Leasingselskabet indkøber/har indkøbt tog, som herefter udlejes til togoperatørselskabet med moms.

Leasingselskabet fradrager moms af disse indkøb fuldt ud, idet togene anvendes udelukkende til momspligtige aktiviteter. De fastlagte leasingydelser omfatter fuld service på togene i leasingperioden."

Spørgers bemærkninger giver derfor ikke Skattestyrelsen anledning til at ændre indstillingen om, at spørgsmål 2 besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1-8

Lovgrundlag

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

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

Stk. 2. Som afgiftspligtig person anses endvidere:

- 1) --
- 2) --
- 3) --

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 § 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 § 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."

Momslovens § 38, stk. 1, 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 og ydelser, jf. § 43, stk. 2, nr. 1 og 4, 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."

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

"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. 11.3 Fuld fradragsret ML § 37, stk. 1

Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 11.4.2 Indkøb der vedrører både momspligtige og momsfritagne aktiviteter ML § 38, stk. 1

Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 14.1.7 Fællesregistrering ML § 47, stk. 4