

Udskriftsdato: lørdag den 6. juni 2026

AFG nr 9147 af 25/01/2022 (Gældende)

Moms - periodisering - leje - fradrag - konkurs

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-0712463

Moms - periodisering - leje - fradrag - konkurs

Skatterådet kunne bekræfte, at momsen af leje for henholdsvis lokaler og oplagsplads, som var faktureret forud for Spørgers konkurs, skulle henføres til momsperioden forud for dekretdagen.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at konkursboet havde fradragsret for moms af en faktura fra Spørgers udlejer, som Spørger havde modtaget efter konkursen, i sit momsregnskab for perioden efter konkursen. Fakturaen vedrørte et beløb, som konkursboet havde overført til udlejer af en fast ejendom i forbindelse med en forligsaftale. Beløbet svarede til et beløb, som konkursboet havde modtaget vedrørende fremleje af en del af den faste ejendom.

Overførslen fra konkursboet til udlejer var udtryk for en pengeoverførsel som et led i et økonomiske opgør mellem udlejer og konkursboet. Denne overførsel var ikke vederlag for ydelser, som udlejer havde leveret til konkursboet. Den modtagne faktura vedrørte således ikke en momspligtig leverance fra udlejer til konkursboet. Da momsen ikke var korrekt opkrævet, havde konkursboet ikke fradragsret for den moms, der fremgik af fakturaen fra udlejer.

Skatterådsmøde 25. januar 2022 - SKM2022. 72. SR

Spørgsmål

1. Skal konkursboet henføre momsen af fakturaen som vedrører leje af bygninger for perioden 22. februar 2021 - 21. februar 2022, til momsperioden forud for dekretdagen?
2. Skal konkursboet henføre momsen af fakturaen, som vedrører leje af oplagsplads for perioden 1. februar 2021 - 1. februar 2022 til momsperioden forud for dekretdagen?
3. Hvis spørgsmål 2 besvares med et "nej", således at momsen skal henføres til perioden efter dekretdagen (og således udgør et masse-krav i boet) bedes følgende spørgsmål besvaret: Skal konkursboet foretage en periodisering af lejeperioden, som vedrører perioden 1. februar 2021 - 1. februar 2022, således at alene moms af lejen for perioden fra 1. februar 2021 - XX. februar 2021 henføres til momsperioden forud for dekretdagen (og den resterende moms til perioden efter dekret)?
4. Konkursboet har modtaget en faktura fra udlejer svarende til den modtagne leje fra G1 for perioden efter 1. april 2021. Kan konkursboet afløfte momsen af denne faktura i sit momsregnskab for 1. halvår 2021 (perioden XX. februar - 30. juni 2021)?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Bortfalder
4. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

H1 har drevet en mellemstor entreprenørvirksomhed med ca. 10 ansatte. Selskabet blev drevet fra lejede lokaler i henholdsvis X og Y. Lejemålet i X er ejet af den ultimative ejer, mens lejemålet i Y tidligere har været ejet af et koncernselskab, men siden foråret 2020 har været ejet af tredjemand, som købte selskabet ud af koncernen.

H1 gik konkurs den XX. februar 2021. Advokat A blev udpeget som kurator. Selskabet havde på konkurs-tidspunktet en lejekontrakt på lokalerne i Y, men disse lokaler (og oplagsplads) var delvist fremlejet til G1, idet H1 alene anvendte en del af arealerne selv.

Forud for konkursen (i januar 2021) havde H1s bogholderi - efter det oplyste efter normal praksis mellem parterne - sendt fakturaer til G1 for den kommende lejeperiode. For fremleje af bygninger dækker fakturaen perioden 22. februar 2021 - 21. februar 2022 og for fremleje af oplagsplads dækker fakturaen perioden 1. februar 2021 - 1. februar 2022.

G1 betaler begge fakturaer, som begge har forfald den 21. februar 2021, umiddelbart efter, at der er afsagt konkursdekret. Betaling indgår til konkursboet den 23. februar 2021 (på selskabets driftskonto).

Konkursboet har efterfølgende indgået en aftale med udlejer, hvorefter boet ikke er indtrådt i lejemålet med udlejer, og således at lejemålet formelt (efter konkursregulering af opsigelsesvarsel) ophører 30. september 2021. I aftalen med udlejer er det aftalt, at udlejer laver en direkte aftale med G1, som således forbliver lejer på adressen. Det er aftalt med udlejer (og G1), at lejemålet overgår til udlejer pr. 1. april 2021, men at konkursboet således oppebærer lejeindtægten indtil 31. marts 2021. Restbeløbet, som er betalt af G1, er overført til udlejer, som har fremsendt en faktura (nettoleje med tillæg af moms) til konkursboet i 2. kvartal 2021 svarende til lejen fra 1/4-2021 og frem.

Skattestyrelsen har fået forelagt kopi af de fakturaer, der er nævnt i spørgsmålene samt kopi af forligsaftale (ekskl. bilag), lejekontrakt og fremlejekontrakt vedrørende bygninger.

I fakturaen fra udlejer til konkursboet, som er nævnt i spørgsmål 4, er leverancen angivet som "Erhvervsleje vedr. G1".

Af forligsaftalen fremgår blandt andet:

"Forligsaftale

Vedrørende ejendommen beliggende Y m.fl.

MELLEM PÅ DEN ENE SIDE

G2

OG

G3

OG PÅ DEN ANDEN SIDE

H1 under konkurs

H2

OG

B

(ovennævnte parter tilsammen benævnt "Parterne" og hver for sig en "Part")

[...]

§ 1. Baggrund

1.1. H1 er den XX. februar 2021 af Skifteretten i Z taget under konkursbehandling med advokat A som kurator.

1.2. H1 havde pr. dekretdagen en lejekontrakt (bilag 1) med G2, som er indgået i foråret 2020, og som er tidsbegrænset indtil ultimo april 2022. Som et led i lejeaftalen er der indbetalt et depositum på kr. [...] til G2.

1.3. G3 har i 2020 overtaget kapitalandelene i H1 fra H2, jf. overdragelsesaftale (bilag 2). I forbindelse med denne overdragelse blev der deponeret kr. [...] af købesummen hos G3 til evt. regulering af overdragelsessummen, som herefter successivt er frigivet til H2, efterhånden som H1 har betalt leje. Til rest pr. 30. marts 2021 henstår deponeret kr. [...]

1.4. F1-Bank har transport i den tilbageholdte købesum, jf. pkt. 1.3. Transporten ligger til sikkerhed for bl.a. H1s mellemværende med F1-Bank. B, som er den ultimative ejer af H1 og H2 (som er søsterselskaber), hæfter som kautionist for gælden til F1-Bank.

1.5. Der er opstået uenighed mellem Parterne om det økonomiske opgør - herunder i forholdet mellem H2 og G3, hvilket navnlig skyldes, at G3 mener at have et erstatningskrav mod H2 eller dennes ledelse, herunder B, anslået af G3 til kr. [...] mio. som følge af manglende sælgeroplysninger i forbindelse med overdragelsen af kapitalandelene i H1 vedrørende forbud mod at drive entreprenørvirksomhed fra den H1 tilhørende ejendom - og som følge af uenighed om, hvorvidt G2s tabsbegrænsningspligt kan udstrækkes til tiden efter ophøret af H1s lejeaftale og om H1s konkursregulering.

1.6. Parterne har forhandlet om en mindelig løsning igennem længere tid, og Parterne er nu enes om nærværende forlig, hvor de økonomiske konsekvenser er anført i opgørelsen i bilag 3.

§ 2. Forholdet mellem G2 og H1

2.1. Det er aftalt, at H1 med virkning pr. 1. marts 2021 meddeler til G2, at H1 ikke indtræder i lejeforholdet.

2.2. Det er aftalt, at lejeforholdet konkursreguleres, således at lejeforhold ophører pr. 30. september 2021.

2.3. Det er aftalt, at H1 fraflytter det lejede senest 30. juni 2021.

2.4. Det er aftalt, at H1 og G2 gennemfører et præ-flyttesyn senest den 15. juni 2021. På præ-flyttesynet skal G2 meddele, om der er forhold ved det lejede, som H1 skal have udbedret inden H1s fraflytning 30. juni 2021.

2.5. H1 har den 8. april 2021 betalt husleje m.v. for perioden 1. april til 30. juni 2021 til G2.

2.6. H1 skal betale husleje for perioden 1. juli til 30. september 2021, kr. [...] ekskl. moms, og lejen forfalder senest 30. juni 2021. G2 fremsender faktura inden 30. juni 2021 med kopi til F1-Bank.

2.7. H1 skal betale andel af antennelejeindtægt til G2, kr. [...] ekskl. moms, hvilket indgår i opgørelsen.

2.8. H1 har modtaget husleje fra G1 på kr. [...] dækkende perioden 15. februar 2021 til 14. februar 2022. Lejen for perioden fra 1. april til 14. februar 2022 overføres til G2 og fratrækkes i kravet mod H1 i opgørelsen med kr. [...] pr. måned i perioden fra 1. april til 30. september 2021, jf. bilag 3.

2.9. Husleje fra antennelejerne for perioden 1. april til 30. september 2021, som er indgået efter konkursdekretets afsigelse, tilgår G2, og fratrækkes i kravet mod H1 i nettoopgørelsen. Såfremt H1 har modtaget leje fra antennelejerne for perioden, skal dette overføres til G2 sammen med G1-lejen. Antennelejen er foreløbigt opgjort og modregnet i G2s krav mod H1 i bilag 3, men opgøres endeligt pr. 30. april 2022.

2.10. H1 overfører således straks til G2 G1-lejen, kr. [...] og eventuel modtaget antenneleje pr. 1. april 2021, jf. pkt. 2.9, og betaler senest 30. juni 2021 iht. faktura husleje m.v. for perioden 1. juli 2021 til 30. september 2021.

2.11. Ved lejemålets ophør den 30. september 2021 har H1 et tilgodehavende på ca. kr. [...] ekskl. moms mod G2 efter G2s modregning af krav mod H1. Det endelige beløb afhænger af eventuelle antenneindtægter, som G2 måtte oppebære i perioden 1. april til 30. september 2021, idet disse fratrækkes 100 % i kravet mod H1 i perioden 1. april til 30. september 2021. Der henvises i det hele til bilag 3.

2.12. Alle beløb i forholdet mellem G2 og H1 tillægges moms. "..."

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Det er konkursboets opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med et "ja".

Baggrunden herfor er nærmere følgende:

Det følger af momslovens § 23, stk. 1, at afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor leveringen af varen eller ydelsen finder sted. Det fremgår imidlertid af momslovens § 23, stk. 2, at såfremt der udstedes en faktura over en leverance, anses faktureringsdatoen som leveringstidspunkt, for så vidt fakturering sker inden eller snarest efter leverancens afslutning.

I den konkrete sag vedrører den betalte leje en periode, som dækker perioden efter dekret. Faktura er dog udstedt inden (den 21. januar 2021), mens betaling sker efter dekretets afsigelse. I henhold til momsloven følger periodiseringen imidlertid faktureringsdatoen og ikke betalingsdatoen, hvis faktura er udstedt forud for leveringstidspunktet (som er momslovens hovedregel).

Momsloven er således umiddelbart bygget sådan op, at lovgiver har ønsket at sikre, at afgiftspligten indtræder på det tidligst mulige tidspunkt af de 3 muligheder: levering, fakturering og betaling. Dog således at faktureringsdatoen af praktiske årsager har forrang (da fakturaen fastlægger en nem verificerbar datering for momspligtens indtræden for såvel afsender som modtager)

Idet der konkret er udstedt en faktura for de relevante ydelser, er det boets opfattelse, at det er faktureringsdatoen, som skal lægges til grund for afgiftspligtens indtræden, jf. momslovens § 23, stk. 2.

Skulle Skattestyrelsen nå frem til, at afgiftspligten i det konkrete tilfælde følger betalingsdatoen, vil det efter de konkrete (tilfældige) omstændigheder være muligt for kurator at svare moms af lejen, idet betalingen således (også) er sket efter dekret, hvorfor kurator råder over indbetalingen. Var indbetaling imidlertid sket inden dekretets afsigelse, ville kurator ikke være i stand til at aflægge momsbeløbet, idet indbetalingen i så fald ville være indgået i selskabets normale drift (eller f.eks. til nedbringelse af en kassekredit). Dette taler for, at der også i konkursmæssige henseende må lægges vægt på faktureringsdatoen som det tidligst mulige tidspunkt for afgiftspligtens indtræden.

Skattestyrelsen kunne også nå frem til, at afgiftspligten følger leverancen, jf. momslovens § 23, stk. 5. Dette vil dog være højest u hensigtsmæssigt i tilfælde, hvor betaling sker forud for leverance, idet dette vil medføre en forpligtigelse for et konkursbo til at svare moms af forudbetalte leverancer, hvor forudbetalingen kan være indgået forud for konkursdekretets afsigelse. I så fald ville forpligtigelsen i øvrigt ikke være en konsekvens af en disposition foretaget af kurator, hvorfor der ikke ville kunne anses at være opstået et massekrav i boet herved, jf. konkurslovens § 93 modsætningsvist.

Følgende fremgår af Den Juridiske Vejledning, afsnit D. A. 20.5.2.1:

"Når en virksomhed er under konkursbehandling, er det afgørende for momskravets stilling i konkursordenen, hvornår kravet anses for at være stiftet. Når der afsiges konkursdekret over en momsregistreret virksomhed, skal de momspligtige leverancer, der er foretaget indtil konkursen, henføres til virksomhedens momsregnskab og medregnes til momsgrundlaget for tiden indtil konkursen. Der kan forekomme situationer, hvor den konkursramte virksomhed har leveret en vare eller ydelse forud for konkursen, men det er konkursboet, der udsteder faktura for leverancen efter konkursen. I disse tilfælde anses momskravet, i relation til konkurslovens regler, for at være stiftet på det tidspunkt, hvor varen eller ydelsen er leveret. Moms af disse fakturaer skal derfor indgå i den konkursramte virksomheds momstilsvær for perioden forud for konkursen."

I den konkrete sag har vi den omvendte situation, hvor der netop er udstedt en faktura for en leverance, men hvor leverancen ligger efter konkursdekretets afsigelse. Der er derfor ikke grundlag for at fravige hovedreglen om, at faktureringstidspunktet er det afgørende tidspunkt for afgiftspligtens indtræden.

Det gøres gældende, at momslovens § 23, stk. 3 og § 23, stk. 5 ikke finder anvendelse i en situation, hvor der rent faktisk er udstedt en faktura. I så fald er hovedreglen i momslovens § 23, stk. 2 gældende.

Havde der ikke været udstedt en faktura, havde momslovens § 23, stk. 3 reguleret forholdet. I så fald ville det afgørende være, hvornår betaling fandt sted. Var det inden dekretets afsigelse, ville afgiftspligten være indtrådt forud for dekretets afsigelse og således skulle momsen medtages til momsopgørelsen forud for konkursen. Havde betaling i det tilfælde, at der ikke var udstedt faktura, fundet sted efter dekrets afsigelse, ville momsen skulle henføres til boperioden og således afregnes som et massekrav.

Spørgsmål 2

Det er konkursboets opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares med et "ja". Om baggrunden herfor henvises i det hele til det ovenfor under spørgsmål 1 anførte.

Spørgsmål 3

Såfremt spørgsmål 2 alligevel besvares med et "nej", er det konkursboets opfattelse, at spørgsmål 3 skal besvares med et "ja". Baggrunden herfor er nærmere følgende:

Såfremt Skattestyrelsen lægger til grund, at afgiftspligtens indtræden følger betalingen og ikke faktureringstidspunktet, gøres det gældende, at der må ske en periodisering af lejen vedrørende oplagspladsen. På samme vis som det i Den Juridiske Vejledning er antaget omkring igangværende arbejder i punkt D. A. 20.5.2.1.

Momsperioden deles (i modsætning til skatteåret) ved afsigelse af konkursdekret, og der bliver derfor en brudt momsperiode med den XX. februar 2021 som skæringsdag. Et eventuelt momstilsvær for perioden frem til den XX. februar 2021 udgør et simpelt krav i boet, mens et tilsvarende tilsvær i perioden efter dekret vil udgøre et massekrav i boet.

Lejeperioden løber fra 1. februar 2021 til 1. februar 2022. De første XX dage af perioden vedrører således en periode forud for konkursdekretets afsigelse. Opgørelsen kan opgøres simpelt som XX/365 dele af lejen som værende perioden før konkursdekretets afsigelse og YYY/365 dele som leje efter konkursdekrets afsigelse.

Spørgsmål 4

Det er konkursboets opfattelse, at spørgsmål 4 skal besvares med et "ja". Følgende fremgår af Den Juridiske Vejledning D. A. 20.5.2.3:

" Momsfradrag skal som udgangspunkt henføres til den periode, hvor fakturaen er udstedt. Moms af indkøb af varer og ydelser, der er foretaget forud for afsigelse af konkursdekret, skal dog fradrages som købsmoms hos den konkursramte virksomhed i perioden forud for konkursen, uanset om faktura først er udstedt efter konkursens indtræden."

Det følger således modsætningsvist af ovenstående, at når ydelsen, som der er modtaget en faktura for, er modtaget efter konkursdekretets afsigelse, da skal momsen fradrages i momsperioden efter konkursens indtræden. Det bemærkes, at konkursboet da også har foretaget effektiv betaling af den af udlejer udstedte faktura.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at konkursboet skal henføre momsen af fakturaen som vedrører leje af bygninger for perioden 22. februar 2021 - 21. februar 2022, til momsperioden forud for dekretdagen?

Begrundelse

Spørger er taget under konkursbehandling den XX. februar 2021. Inden konkursen har selskabet sendt en faktura for leje af bygninger til G1 for perioden 22. februar 2021 - 21. februar 2022. Spørgsmålet er, om momsen af denne faktura skal medregnes i selskabets momstilsvare forud for konkursen, eller den skal medregnes i konkursboets momstilsvare.

Når der afsiges konkursdekret over en virksomhed, afmelder Skattestyrelsen virksomhedens registreringsforhold med virkning fra datoen for afsigelse af konkursdekret. Momspligtige leverancer, der er foretaget indtil konkursen, skal henføres til virksomhedens momsregnskab og medregnes til momsgrundlaget for tiden indtil konkursen.

Tidspunktet for momspligtens indtræden er afgørende for, hvilken momsperiode en leverance skal henføres til.

Udgangspunktet er, at momspligten indtræder på leveringstidspunktet. Momspligten indtræder dog på faktureringstidspunktet, hvis det ligger før eller snarest efter leveringstidspunktet. Se momslovens § 23, stk. 1 og 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. Se momslovens § 23, stk. 3.

I det konkrete tilfælde har det konkursramte selskab inden konkursen faktureret husleje for en lejeperiode på et år, hvor lejeperioden, og dermed levering af ydelsen, ligger efter konkursens indtræden. Faktureringen er efter det oplyste sket efter sædvanlig faktureringspraksis, og det fremgår af lejeaftalen, der er indgået i 2006, at lejen skal betales årligt forud.

Da fakturering er sket før betalings- og leveringstidspunktet, er det Skattestyrelsens opfattelse, at momspligten indtræder på faktureringstidspunktet. Momspligten er derfor indtrådt før konkursen. Momsen skal derfor henføres til selskabets momstilsvare for perioden før konkursen.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at konkursboet skal henføre moms af fakturaen, som vedrører leje af oplagsplads for perioden 1. februar 2021 - 1. februar 2022 til momsperioden forud for dekretdagen?

Begrundelse

Der henvises til besvarelsen af spørgsmål 1.

Det konkursramte selskab har forud for selskabets konkurs faktureret for leje af oplagsplads for perioden 1. februar 2021 - 1. februar 2022. Det er oplyst, at faktureringen er sket efter sædvanlig praksis mellem parterne.

Da fakturering er sket før betalings- og leveringstidspunktet, er det Skattestyrelsens opfattelse, at momspligten indtræder på faktureringstidspunktet. Momsen skal derfor henføres til selskabets momstilsvar for perioden før konkursen.

Indstilling

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

Spørgsmål 3

Hvis spørgsmål 2 besvares med et "nej", således at moms skal henføres til perioden efter dekretdagen (og således udgør et massekrav i boet) ønskes der svar på, om konkursboet skal foretage en periodisering af lejeperioden, som vedrører perioden 1. februar 2021 - 1. februar 2022, således at alene moms af lejen for perioden fra 1. februar 2021 - XX. februar 2021 henføres til momsperioden forud for dekretdagen (og den resterende moms til perioden efter dekret)?

Begrundelse

Da Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "ja", bortfalder spørgsmålet.

Indstilling

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

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at konkursboet kan afløfte moms af en faktura fra udlejer svarende til den modtagne leje fra G1 for perioden efter 1. april 2021 i sit momsregnskab for 1. halvår 2021.

Begrundelse

En virksomhed har fradragsret for moms af varer og ydelser, som anvendes til brug for virksomhedens momspligtige leverancer. Se momslovens § 37.

Udgifter i konkursboer i forbindelse med sædvanlig afvikling af momspligtig virksomhed, er som udgangspunkt fradragsberettigede, fordi konkursboers afvikling af den momspligtige aktivitet anses for økonomisk virksomhed. Se Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 11.1.2.2.

Da det konkursramte selskab har drevet momspligtig virksomhed, har konkursboet derfor fradragsret for moms af udgifter i forbindelse med afviklingen af den momspligtige virksomhed.

Det er dog en grundlæggende betingelse for fradragsret, at moms er korrekt opkrævet. Det fremgår således af EU-Domstolens sag C-342/87, Genius Holding BV, at udøvelsen af fradragsretten er begrænset til kun at omfatte skyldig moms, dvs. moms, der svarer til en momspligtig transaktion, samt at

fradragsretten ikke omfatter den afgift, der udelukkende skyldes, fordi den er anført på fakturaen. Se Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 11.1.4.2.

Den faktura, der ønskes fradrag for, er en momsbelagt faktura, som konkursboets udlejer har udstedt til konkursboet i forbindelse med overførsel af et modtaget lejebeløb fra G1 for fremleje af bygninger og oplagsplads. I fakturaen er angivet "Erhvervsleje vedr. G1". Det skal vurderes, om denne fakturering vedrører momspligtige ydelser, som udlejer har leveret til konkursboet.

Levering af ydelser mod vederlag forudsætter, at der er en direkte sammenhæng mellem ydelsen og vederlaget. Ydelser er derfor kun momspligtige, hvis der mellem tjenesteyderen og aftageren er et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet vederlaget til tjenesteyderen udgør momsgrundlaget for ydelsen til aftageren.

Det konkursramte selskab har indgået en lejekontrakt med udlejer, som er uopsigelig frem til 1. maj 2022. Efter lejers konkurs, er der sket konkursregulering af lejeaftalen med udlejer, således at lejemålet er ophørt med virkning fra 30. september 2021.

Det konkursramte selskab har fremlejet en del af de lejede bygninger og en oplagsplads til G1. G1 har betalt leje til konkursboet for fremleje for perioden fra henholdsvis 22. januar 2021 til 21. januar 2022 og 1. februar 2021 til 1. februar 2022.

I forbindelse med ophør af lejeaftalen er det aftalt, at udlejer indgår en direkte aftale om leje af de fremlejede bygninger og oplagsplads med G1. Lejemålet overgår til udlejer pr. 1. april 2021, selvom konkursboet forbliver lejer indtil 30. september 2021. Det beløb, der er overført til udlejer, svarer til det lejebeløb, som konkursboet har modtaget fra G1 for perioden fra 1. april 2021 og frem.

Aftalen om at overføre beløbet er et led i en forligsaftale vedrørende ejendommen, som relaterer sig til et økonomisk opgør i forbindelse med en tidligere overdragelse af kapitalandelene i det selskab, der udlejer ejendommen til konkursboet. Det fremgår ikke af forligsaftalen, hvilke ydelser, overførslen af beløbet fra G1 skal dække. Den del af det overførte beløb, der svarer til leje for perioden 1. april 2021 til 30. september 2021 modregnes ifølge forligsaftalen i udlejers krav mod konkursboet.

Ud fra de fremlagte oplysninger, har Skattestyrelsen vurderet, om det overførte beløb er udtryk for vederlag for momspligtige ydelser fra udlejer til konkursboet med udgangspunkt i følgende punkter:

- Beløb som modregnes i udlejers krav mod konkursboet
- Fremlejeaftalerne
- Lejeaftalen mellem udlejer og det konkursramte selskab

Beløb som modregnes i udlejers krav mod konkursboet

Ifølge forligsaftalen modregnes en del af det fakturerede beløb i udlejers krav mod konkursboet. En modregning er udtryk for en betaling. Denne del af fakturabeløbet er derfor (delvis) betaling af et krav, som udlejer tidligere har rejst mod konkursboet. Beløbet er derfor ikke vederlag for en (ny) momspligtig leverance, som udlejer har foretaget til konkursboet.

Fremlejeaftalerne

Fremlejeaftalerne vedrørende bygninger og oplagsplads er indgået mellem det konkursramte selskab og G1. Selvom det overførte beløb svarer til de lejebeløb, som konkursboet har modtaget efter fremlejeaftalerne, er det Skattestyrelsens opfattelse, at overførslen ikke er vederlag for ydelser, som udlejer har leveret til konkursboet i henhold til fremlejeaftalerne, da udlejer ikke er part i disse aftaler.

Der er heller ikke tale om ydelser, som udlejer har leveret til konkursboet i medfør af den nye lejeaftale, som udlejer indgår med G1, da konkursboet ikke er part i denne aftale.

Lejeaftalen mellem udlejer og konkursboet

Lejeaftalen mellem udlejer og det konkursramte selskab var uopsigelig indtil 1. maj 2022, men konkursreguleres, således at lejeaftalen ophører den 30. september 2021. Ifølge forligsaftalen skal konkursboet betale leje frem til ophørsdatoen den 30. september 2021, og udlejer skal udstede faktura på lejen. Fakturaen på det overførte beløb vedrører derfor ikke konkursboets lejebetaling for perioden frem til 30. september 2021.

Det skal herefter vurderes, om den del af fakturabeløbet, der ikke modregnes, kan anses som vederlag for ydelser, som udlejer har leveret til konkursboet i forbindelse med den førtidige ophævelse af den uopsigelige lejeaftale.

Det følger af konkurslovens § 61, at boet eller udlejer kan opsiges en lejeaftale med sædvanligt eller rimeligt varsel, selvom der var aftalt uopsigelighed (konkursregulering). Når særlige grunde taler derfor, kan det pålægges den, der opsiges aftalen, at yde erstatning for tab ved, at opsigelsen er sket med forkortet varsel.

Ifølge praksis er erstatningsbeløb for misligholdelse af kontrakter ikke momspligtig, da erstatningen falder uden for momslovens anvendelsesområde. Ved misligholdelse er der nemlig ikke tale om en gensidig udveksling af ydelser i henhold til et gensidigt bebyrdende retsforhold. I forbindelse med opsigelser, der ikke sker i anledning af misligholdelse, og ved aftalte ændringer af allerede indgåede aftaler, er evt. vederlag i forbindelse med opsigelsen eller ændringen derimod momspligtige. Det samme er tilfældet i forbindelse med aftalte ændringer af allerede indgåede aftaler, fx om forkortelse af løbetid eller om, at uopsigelige kontrakter alligevel skal være opsigelige. Se Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 8.1.1.1.4.

Landsskatteretten har i SKM2004. 402. LSR anset en erstatning i forbindelse med en aftale om førtidig opsigelse af en uopsigelig lejekontrakt, for momspligtig.

Lejer havde forpligtet sig til at modtage en bestemt leverance (lejemålet) hen over en bestemt periode til en forud fastsat pris. Da lejer ikke over for leverandøren (udlejer) kunne leve op til sine forpligtelser (grundet afviklingen af lejerens virksomhed), indgik parterne en opsigelsesaftale, hvorefter lejer skulle betale en erstatning svarende til det tab, som leverandøren realiserede ved at levere ydelsen til en ny lejer til en lavere pris.

Landsskatteretten fandt, at udlejer måtte altså anses for at have leveret en tjenesteydelse til lejer ved at frigøre lejer for dennes forpligtelser i henhold til lejekontrakten, der indeholdt en uopsigelighedsklausul i 12 år. Når ydelsen dermed var leveret mod vederlag, var den momspligtig efter momslovens § 4.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at konkursboets konkursregulering af lejeaftalen, er udtryk for, at konkursboet udøver en lovbestemt ret til at opsiges med forkortet varsel. I modsætning til forholdene i SKM2004. 402. LSR er der således ikke tale om en gensidig aftale mellem konkursboet og udlejer om at ændre den oprindelige lejeaftale, mod betaling af en erstatning. Det overførte beløb er således ikke vederlag for ydelser, som udlejer har leveret til konkursboet.

Det fremgår i øvrigt ikke af de fremlagte oplysninger, at konkursboet skal betale erstatning til udlejer i anledning af den førtidige opsigelse.

Sammenfattende er det Skattestyrelsens opfattelse, at overførslen fra konkursboet til udlejer er udtryk for en pengeoverførsel som et led i et økonomiske opgør mellem udlejer og konkursboet. Denne overførsel er

ikke vederlag for ydelser, som udlejer har leveret til konkursboet. Den modtagne faktura vedrører således ikke en momspligtig leverance fra udlejer til konkursboet.

Konkursboet har derfor ikke fradragsret for den moms, der fremgår af fakturaen fra udlejer.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momslovens § 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.

[...]"

Praksis

Uddrag af Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 20.5.2.1 Periodisering af momskrav i konkurs:

"[...]

Periodisering af momskravet i konkursordenen

Når en virksomhed er under konkursbehandling, er det afgørende for momskravets stilling i konkursordenen, hvornår kravet anses for at være stiftet.

Når der afsiges konkursdekret over en momsregistreret virksomhed, skal de momspligtige leverancer, der er foretaget indtil konkursen, henføres til virksomhedens momsregnskab og medregnes til momsgrundlaget for tiden indtil konkursen.

Der kan forekomme situationer, hvor den konkursramte virksomhed har leveret en vare eller ydelse forud for konkursen, men det er konkursboet, der udsteder faktura for leverancen efter konkursen. I disse tilfælde anses momskravet, i relation til konkurslovens regler, for at være stiftet på det tidspunkt, hvor varen eller ydelsen er leveret. Moms af disse fakturaer skal derfor indgå i den konkursramte virksomheds momstilsvar for perioden forud for konkursen.

[...]"

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Momslovens § 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.

[...]"

Praksis

Uddrag af Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 20.5.2.1 Periodisering af momskrav i konkurs:

"[...]

Periodisering af momskravet i konkursordenen

Når en virksomhed er under konkursbehandling, er det afgørende for momskravets stilling i konkursordenen, hvornår kravet anses for at være stiftet.

Når der afsiges konkursdekret over en momsregistreret virksomhed, skal de momspligtige leverancer, der er foretaget indtil konkursen, henføres til virksomhedens momsregnskab og medregnes til momsgrundlaget for tiden indtil konkursen.

Der kan forekomme situationer, hvor den konkursramte virksomhed har leveret en vare eller ydelse forud for konkursen, men det er konkursboet, der udsteder faktura for leverancen efter konkursen. I disse tilfælde anses momskravet, i relation til konkurslovens regler, for at være stiftet på det tidspunkt, hvor varen eller ydelsen er leveret. Moms af disse fakturaer skal derfor indgå i den konkursramte virksomheds momstilsvær for perioden forud for konkursen.

[...]"

Spørgsmål 4

Lovgrundlag

Momslovens § 37:

"Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a kan ved opgørelsen af afgiftstilsværet 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.

Stk. 2. Den fradragsberettigede afgift er

1) afgiften af varer og ydelser, der er leveret til virksomheden,

[...]"

Konkurslovens § 61:

"Boet kan, selv om længere varsel eller uopsigelighed er aftalt, med sædvanligt eller rimeligt varsel opsige en aftale om et vedvarende retsforhold. Dette gælder dog ikke, hvis længere varsel er sikret mod skyldnerens fordringshavere ved tinglysning eller anden lignende offentlig registrering.

Stk. 2. Skyldnerens medkontrahent kan i forhold til boet ligeledes opsige aftalen med sædvanligt eller rimeligt varsel. Dette gælder dog ikke, hvis skyldneren havde adgang til at overdrage sin ret.

Stk. 3. Når særlige grunde taler derfor, kan det pålægges den, der opsiger aftalen efter stk. 1 eller 2, at yde erstatning for tab ved, at opsigelsen er sket med forkortet varsel."

Praksis

C-342/87, Genius Holding BV

Nederlandene havde på baggrund af en bemyndigelse udstedt efter 6. momsdirektivs artikel 27 (svarende til Momssystemdirektivets artikel 395) indført omvendt betalingspligt for visse underentrepriser. Alligevel havde Genius Holding BV's underentreprenører udstedt fakturaer med moms.

Domstolen fandt at, udøvelsen af fradragsretten er begrænset til kun at omfatte skyldig moms, dvs. moms, der svarer til en momspligtig transaktion. Denne fortolkning af 6. momsdirektivs artikel 17, stk. 2, litra a (nu Momssystemdirektivets artikel 168, litra a), er den, som giver bedst mulighed for at forhindre afgiftssvig, som ville blive gjort lettere, hvis hele den fakturerede moms kunne fradrages. Udøvelsen af den fradragsret, der er fastsat i 6. momsdirektiv, omfatter ikke den moms, der udelukkende skyldes, fordi den er anført på fakturaen.

SKM2004. 402. LSR.

Lejer havde forpligtet sig til at modtage en bestemt leverance (lejemålet) hen over en bestemt periode til en forud fastsat pris. Da lejer ikke over for leverandøren (udlejer) kunne leve op til sine forpligtelser (grundet afviklingen af lejerens virksomhed), betalte lejer ved forlig en erstatning svarende til det tab, som leverandøren realiserede ved at levere ydelsen til en ny lejer til en lavere pris.

Udlejer måtte altså anses for at have leveret en tjenesteydelse til lejer ved at frigøre lejer for dennes forpligtelser i henhold til lejekontrakten, der indeholdt en uopsigelighedsklausul i 12 år. Når ydelsen dermed var leveret mod vederlag, var den momspligtig efter ML § 4.

Uddrag af Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 8.1.1.1.4 Særligt om erstatning og lignende

"[...]

Vederlag for efterfølgende ændringer er momspligtig imens erstatningsbeløb for misligholdelse ikke er vederlag

Erstatningsbeløb for misligholdelse af kontrakter er ikke momspligtig, da erstatningen falder uden for momslovens anvendelsesområde. Ved misligholdelse er der nemlig ikke tale om en gensidig udveksling af ydelser i henhold til et gensidigt bebyrdende retsforhold. I forbindelse med opsigelser, der ikke sker i anledning af misligholdelse, og ved aftalte ændringer af allerede indgåede aftaler er evt. vederlag i forbindelse med opsigelsen eller ændringen derimod momspligtige. Ved opsigelse af leasingaftaler før aftalens udløb i henhold til aftalens bestemmelser og udenfor bestemmelserne om misligholdelse er vederlaget momspligtigt. Det samme er tilfældet i forbindelse med aftalte ændringer af allerede indgåede aftaler, fx om forkortelse af løbetid eller om, at uopsigelige kontrakter alligevel skal være opsigelige. Se SKM2003. 271. TSS.

Hvis køber efterfølgende ændrer en indgået aftale, sådan at køber eksempelvis aftager et mindre parti varer end oprindeligt aftalt, vil sælger i nogle tilfælde afkræve køber et erstatnings- eller godtgørelsesbeløb til dækning af de faste omkostninger. Sælger skal i givet fald betale moms af erstatningsbeløbet, fordi beløbet skal anses for at være en ændring af den oprindelige pris og dermed en del af vederlaget.

[...]

Erstatning for opsigelse af lejemål er vederlag for frigørelse

En lejer forpligter sig til at modtage en bestemt leverance (lejemålet) hen over en bestemt periode til en forud fastsat pris. Når lejer over for leverandøren (udlejer) ikke kan leve op til sine forpligtelser, betaler lejer fx ved forlig en erstatning svarende til det tab, som leverandøren realiserer ved at levere ydelsen til en ny lejer til en lavere pris. Udlejer leverer en tjenesteydelse til lejer ved at frigøre lejer for dennes forpligtelser i henhold til lejekontrakt med uopsigelseklausul i 12 år. Da ydelsen er leveret mod vederlag, er den momspligtig efter ML § 4. Se SKM2004. 402. LSR.

[...]

Uddrag af Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 11.1.4.2 Ikke fradrag for moms, som ikke skal betales efter momsloven:

"Indhold

Afsnittet handler om, at der ikke er fradragsret for moms, som ikke skal indbetales efter momslovens øvrige bestemmelser, men alene skal indbetales til Skattestyrelsen, fordi momsbeløbet er anført på en faktura.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Baggrund
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser SKM-meddelelser mv.

Regel

En modtager af en faktura, hvor der ved en fejl er påført moms, har ikke fradragsret for den fejlagtigt anførte moms. Se EF-domstolens dom i sag C-342/87, Genius Holding BV. Ved en fejl forstås i denne forbindelse, at der er anført moms på fakturaen, selvom der efter lovens øvrige bestemmelser ikke skal betales moms.

[...]"