

Udskriftsdato: 22. december 2025

AFG nr 9360 af 23/04/2024 (Gældende)

Konkursbo - Moms - Periodisering

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-1849461

Konkursbo - Moms - Periodisering

Fallenten har i personligt regi drevet landbrugsvirksomhed med avl af smågrise, indtil virksomheden blev taget under konkursbehandling. Den sidste leverance af smågrise er sket i tiden før konkursdekretets afsigelse, og der er udarbejdet afregningsbilag og foretaget betaling efter sædvanlig procedure, efter der var afsagt konkursdekret. Det er således konkursboet, der modtager afregningsbilag og betaling.

Skatterådet kan ikke bekræfte, at betaling for levering af smågrise, der er sket i tiden før landbrugsvirksomheden, er taget under konkursbehandling, skal periodiseres i henhold til faktureringstidspunktet, der ligger efter konkursdekretet. Momspligt af leverancen indtræder på leveringstidspunktet, der ligger forud for konkursdekretet.

Skatterådsmøde 23. april 2024 - SKM2024.258.SR

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at momspligten for A under konkurs' modtagelse af indbetaling fra G1 vedrørende leverance den 22. februar 20xx indtrådte på faktureringstidspunktet den 10. marts 20, jf. momslovens § 23, stk. 2 og derfor skal henføres til konkursboet momsindberetning efter dekretdagen?

Svar

1. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Før konkursen

A har i personligt regi drevet landbrugsvirksomhed med avl af smågrise. Inden konkursdekretets afsigelse leverede A løbende smågrise til G1. Den 22. februar 20xx foretog A levering af smågrise til G1

G1 udstedte afregningsbilag (faktura) hvoraf fremgik, at afregningsbeløbet udgjorde kr. 189.926,40 ex moms og kr. 237.408,00 inkl. moms. Momsbeløbet udgjorde således kr. 47.481,60.

Afregningen blev modtaget fra G1 efter konkursen, jf. nedenfor. F1-Bank havde pr. konkursdekretets afsigelse tinglyst virksomhedspant i As aktiver, herunder i simple fordringer hidrørende fra salg af varer og tjenesteydelser, mv.

F1-bank opsagde den 23. februar 20xx engagementet med A, og banken tiltrådte samtidig sit virksomhedspant.

Indledning af konkursen

A blev den (dato udeladt) taget under konkursbehandling ved konkursdekret afsagt af Skifteretten i Y. Konkursdekretet blev afsagt på baggrund af en egenbegæring indleveret af A selv samme dag, den (dato udeladt). R1 blev udpeget som kurator.

Dekretdagen og fristdagen er således den (dato udeladt).

Der blev ikke mellem konkursboet og F1-bank indgået aftale om, at kurator skulle bistå med håndteringen af de pantsatte aktiver, idet banken ønskede, at bankens egen advokat forestod dette.

Kurator modtog afregningen fra G1 for grisene leveret den 22. februar 20xx den 10. marts 20xx. Beløbet på kr. 237.408,00 blev modtaget direkte hos kurator på dennes klientkonto den 11. marts 20xx som følge af konkursen.

Under konkursen

Konkursboet indberettede moms af indbetalingen på kr. 237.408,00 fra G1, idet indbetalingen således blev medtaget ved konkursboets momsindberetning for 1. kvartal 20xx. Konkursboets salgsmoms for perioden udgjorde i alt kr. 98.782,95 (heraf udgøres kr. 47.481,60 af momsen fra fakturaen vedrørende leverancen til 22. februar 20xx til G1), og konkursboets købsmoms udgjorde kr. 113.608 i perioden.

Indbetalingen fra G1 tilkommer F1-bank, idet banken har virksomhedspant heri. Idet konkursboet har indberettet moms af beløbet, har konkursboet udbetalt afregningsbeløbet eksklusiv moms til F1-bank, der således har modtaget kr. 189.926,40 fra konkursboet.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørger forventer spørgsmålet besvaret: Ja

Begrundelse

Det gøres gældende, at

- momspligten for indbetalingen fra G1 modtaget den 11. marts 20xx indtrådte på faktureringstidspunktet den 10. marts 20xx, idet faktureringen er foretaget snarest efter leveringen af grisene den 22. februar 20xx, jf. momslovens § 23, stk. 2.
- momsen af fakturaen følgerlig skal henføres til momsperioden efter dekretdagen den (dato udeladt) som sket.

Momslovens § 23, stk.1 og 2 har følgende ordlyd:

Stk. 1. 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.

Momslovens § 23 fastsætter, hvornår afgiftspligten for leverancer indtræder, og tidspunktet for afgiftspligtens indtræden er afgørende for, til hvilken periode en given leverance skal henføres.

Udgangspunkt er herefter, at momspligten indtræder på leveringstidspunktet, jf. momslovens § 23, stk. 1. Momslovens § 23, stk. 2 modificerer dog dette udgangspunkt ved at fastslå, at momspligten indtræder på faktureringstidspunktet, hvis det ligger før eller snarest efter leveringstidspunktet.

Det fremgår af Skattestyrelsens juridiske vejledning punkt D. A. 20.5.2.1 "Periodisering af momskrav i konkurs", at:

Når en virksomhed er under konkursbehandling, er det afgørende for momskravets stilling i konkursordningen, 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.

Det er konkursboets opfattelse, at momslovens § 23, stk. 2 ligeledes gælder for konkursboer, og at momskrav dermed anses for at være stiftet på faktureringstidspunktet, når der udstedes faktura over en leverance, og faktureringen sker inden eller snarest efter leverancens afslutning. Såfremt faktureringstidspunktet i sådanne situationer er efter konkursdekretets afsigelse, skal momsen derfor henføres til konkursboets momsregnskab.

Der henvises til SKM 2022.72. SR, hvor Skatterådet i sin besvarelse af spørgsmål 1 og 2 konkluderede, at momspligten indtrådte på faktureringstidspunktet, hvilket i sagen var før konkursdekretets afsigelse.

I denne konkrete sag foretog A levering af smågrise til G1 inden konkursdekretets afsigelse, men faktureringen skete efter konkursdekretets afsigelse. Levering skete således den 22. februar 20xx, konkursdekret blev afsagt den (dato udeladt), og faktureringen skete den 10. marts 20xx. Faktureringen er efter konkursboets oplysninger sket efter sædvanlig praksis mellem parterne.

Spørgsmålet er, om momsen af fakturaen skal medregnes i virksomhedens momsregnskab forud for konkursen, eller om den skal medregnes i konkursboets momsregnskab. Dette afhænger efter konkursboets opfattelse af, om momslovens § 23, stk. 2 finder anvendelse eller, om udgangspunktet i momslovens § 23, stk. 1 finder anvendelse.

Det er konkursboets opfattelse, at momslovens § 23, stk. 2 finder anvendelse, idet:

- Det er udstedt en faktura for leverancen til G1
- Fakturaen er udstedt 16 dage efter leverancen (fra 22. februar 20xx til 10. marts 20xx = 16 dage)
- Henset til, at faktureringstidspunktet alene er 16 dage efter leveringstidspunktet, og at faktureringen følger sædvanlig praksis for parterne, er faktureringen sket "snarest efter" leveringen.
- Momspligten er derfor indtrådt på faktureringstidspunktet, hvor konkursboet med rette har medtaget momsbeløbet i konkursboets momsregnskab for 1. kvartal 20xx.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål

Det ønskes bekræftet, at momspligten for modtagelse af indbetaling vedrørende leverancen den 22. februar indtrådte på faktureringstidspunktet den 10. marts 20xx, jf. momslovens § 23, stk. 2, og derfor skal henføres til konkursboets momsindberetning efter dekretdagen.

Begrundelse

Forud for konkursen har den konkursramte virksomhed leveret smågrise den 22. februar 20xx. Der er sket fakturering via afregningsbilag den 10. marts 20xx, som er efter afsigelse af konkursdekretet.

Spørgsmålet er, om momspligten indtræder på leveringstidspunktet og dermed skal medregnes i den konkursramte virksomheds momsregnskab, eller om momspligten indtræder på faktureringstidspunktet og dermed skal medregnes i Spørgers momsregnskab.

Momslovens § 23 fastsætter tidspunkt for momspligtens indtræden. I henhold til bestemmelsen indtræder momspligten som udgangspunkt på det tidspunkt, hvor levering af varen eller ydelsen finder sted, dvs. på leveringstidspunktet, jf. stk. 1. I henhold til stk. 2 og 3 indtræder momspligten på faktureringstidspunktet,

hvis faktureringen finder sted inden eller snarest efter levering eller på betalingstidspunktet, hvis betaling finder sted inden levering og fakturering.

Leveringen af smågrisene er sket den 22. februar 20xx. Retten til som ejer at råde over varen er overgået til køberen på denne dato, og der foreligger dermed en momspligtig transaktion pr. 22. februar 20xx. Leveringstidspunktet kan dermed fastsættes til dette tidspunkt, jf. momslovens § 23, stk. 1.

Selvom faktureringstidspunktet sker 16 dage efter leveringstidspunktet, hvilket er oplyst til at være sædvanlig procedure, er det Skattestyrelsens vurdering, at momspligtens indtræden for den konkrete leverance, ikke skal fastsættes til faktureringstidspunktet i henhold til momslovens § 23, stk. 2.

Skattestyrelsen har ved denne vurdering lagt vægt på, at det er den konkursramte virksomhed der har foretaget leverancen før konkursdekretet, og at konkursboet dermed ikke har været involveret i leverancens gennemførelse.

Denne vurdering er i overensstemmelse med U. 1984.615VL. I sagen havde et I/S efter forudgående betalingsstandsning opnået tvangsakkord, hvorefter I/S'et anmeldte krav om negativt afgiftstilsvær overfor toldvæsenet af honorarer for advokat- og revisorbistand i forbindelse med betalingsstandsningen og tvangsakkorden. Toldvæsenet foretog modregning i det negative afgiftstilsvær i skyldig moms, der lå forud for tvangsakkorden.

Retten fandt, at Toldvæsenet var berettiget til at foretage modregning i skyldig moms for den del af honorarerne, der kunne henføres til betalingsstandsningsperioden, uagtet der var sket samlet fakturering for ydelser leveret både under betalingsstandsningen og i forbindelse med tvangsakkorden, og at en opdeling af honorarerne alene ville kunne ske skønsmæssigt.

Retten lagde herunder vægt på, at momslovens bestemmelser om faktureringstidspunktet som leveringstidspunkt, for så vidt fakturering lå inden eller snarest efter leverancens afslutning, måtte antages at være udformet uden tanke på de særlige spørgsmål, som opstår i forbindelse med konkurs eller tvangsakkord. Retten udtalte tillige, at det i øvrigt ville kunne føre til tilfældige resultater og i visse situationer ville kunne skabe risiko for misbrug, såfremt faktureringen blev anset for afgørende for, om der eksisterede et negativt afgiftstilsvær, der kunne modregnes over for.

Selvom afgørelsen fra Vestre Landsret vedrører fradrag for købsmoms, er det Skattestyrelsens opfattelse, at rettens udtalelse må forstås sådan, at på trods af at faktureringen sker snarest efter levering, indtræder momspligten på leveringstidspunktet i konkurssituationer, når levering og fakturering sker på hver sin side af skæringsdatoen i konkursen.

Spørger har til støtte for sit synspunkt om, at momspligten indtræder på faktureringstidspunktet, henvist til SKM2022. 72. SR. I sagen blev der i tiden før konkursen, faktureret for en fremlejeperiode på 1 år, der lå efter konkursdekretet. Skatterådet fandt, at fakturering var sket både før betalingstidspunktet og leveringstidspunktet, hvorfor momspligten indtrådte på faktureringstidspunktet, jf. momslovens § 23, stk. 2.

Skattestyrelsen finder derfor ikke, at forholdene i SKM2022. 72. SR er sammenlignelige med nærværende sag, hvor leveringen sker før faktureringen.

Som følge af ovenstående finder Skattestyrelsen, at momspligten for salg af smågrisene indtræder på leveringstidspunktet den 22. februar 20xx, der ligger forud for konkursdekretet, jf. momslovens § 23, stk. 1. Det skal bemærkes, at det ikke gør nogen forskel for denne vurdering, at der er virksomhedspant i den konkrete fordring.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmålet besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momslovens § 23

Stk. 1. 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.

(...)

Praksis

U. 1984.615VL

Efter at et interessentskab I havde opnået tvangsakkord, anmeldte I overfor toldvæsenet T krav om betaling af negativt afgiftstilsvær af honorarer for advokat- og revisorbistand i forbindelse med tvangsakkorden. T fandtes efter konkurslovens § 163, jfr. § 42, at være berettiget til deri at modregne sit krav på skyldig moms pr. betalingsstandsningdagen forud for tvangsakkorden. Honorarkravene ansås for stiftet forud for tvangsakkordforhandlingernes åbning, for så vidt angik den del af honoraret, der svarede til arbejde udført før dette tidspunkt, og også I's refusionskrav mod T fandtes uanset bestemmelserne i momslovens § 15, stk. 4, jfr. § 13 stk. 2, om faktureringstidspunktets betydning og anset, at I på tidspunktet for tvangsaktionsforhandlingernes åbning endnu ikke kunne opgøre refusionskravet - at måtte anses for stiftet forud for dette tidspunkt i samme omfang som selve honorarkravene. De foretagne modregninger fandtes efter en - til dels skønsrættig - fordeling af det negative afgiftstilsvær på arbejde udført henholdsvis før og efter akkordforhandlingens åbning ikke at gå ud over, hvad der efter det anførte var berettiget.

SKM2022. 72. SR

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.