

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 9413 af 28/05/2024 (Gældende)

Momsfradragsret og lønsumsafgift ved koncerninterne udlån

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-1798134

Momsfradragsret og lønsumsafgift ved koncerninterne udlån

Spørger er en fællesregistrering af selskaber, som har til hovedformål at drive virksomhed med produktion og salg af X. Spørger har som led i sin virksomhed afholdt omkostninger i forbindelse med refinansiering af koncernens gæld.

Skatterådet fastslår, at når Spørger afholder fællesomkostninger, som anvendes til brug for Spørgers samlede aktiviteter, så skal momsfradragsretten opgøres efter både momslovens § 38, stk. 2, og momslovens § 38, stk. 1. Dette har den konsekvens, at Spørger i praksis opnår en momsfradragsret svarende til momsfradragsretten efter § 38, stk. 2.

Skatterådet bekræfter, at i det omfang omkostningerne vedrørende refinansiering af gæld viderefaktureres til datterselskaberne, så er fradragsretten i fællesregistreringen vedrørende disse omkostninger ikke omfattet af momslovens § 37, stk. 1.

Endelig kan Skatterådet ikke bekræfte, at renteindtægterne fra lån ydet til ikke fællesregistrerede selskaber ikke medfører pligt til registrering og afregning af lønsumsafgift.

Skatterådsmøde 28. maj 2024 - SKM2024.308.SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger skal opgøre den delvise fradragsret for fællesomkostninger efter momslovens § 38, stk. 2?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at i det omfang de momspligtige omkostninger vedrørende refinansiering af gæld viderefaktureres til de selskaber, der sker udlån til, idet de enkelte selskaber endeligt skal bære omkostningerne, så er fradragsretten i fællesregistreringen vedrørende indkøbet af disse omkostninger omfattet af momslovens § 37, stk. 1?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at de viderefakturerede momspligtige omkostninger til varetagelse af Spørgers egen andel af refinansieringen, er fællesomkostninger i Spørger, og at den delvise fradragsret for de momspligtige fællesomkostninger, jf. spm. 1, derfor skal anvendes ved opgørelsen af fradragsretten på disse omkostninger?
4. Kan Skatterådet bekræfte, at renteindtægterne fra lån ydet til ikke fællesregistrerede virksomheder ikke medfører pligt til registrering og afregning af lønsumsafgift, jf. lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1 e.c.?

Svar

1. Ja, se dog indstilling og begrundelse.
2. Nej
3. Ja, se dog indstilling og begrundelse.
4. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørgers koncernen består af en række danske selskaber, hvoraf en del er fællesregistreret for moms.

I tillæg hertil består koncernen af en række øvrige selskaber, primært etableret i andre lande, både i EU og resten af verden.

Fællesregistreringen er ikke registreret for lønsumsafgift.

Beskrivelse af selskaberne i fællesregistreringen.

X

Selskabets formål er at besidde kapitalandele i dattervirksomheder, hvis væsentligste aktiviteter er at drive handel, håndværk og industri samt hermed beslægtet virksomhed samt at være leverandør af managementydelser i koncernen.

Der er ingen lønudgifter i selskabet.

Y

Selskabets formål er at besidde kapitalandele i dattervirksomheder. Selskabet har i regnskabsåret via finansiering fra dets moderselskab X finansieret opkøbet af en koncern i datterselskabet Z. Der er ingen ansatte i Y.

Z

Selskabets formål er at besidde kapitalandele i dattervirksomheder. Der er ingen lønudgifter i selskabet.

Der er indgået en Group Management Services agreement mellem Z og X, hvori det er aftalt, at X på vegne af Z leverer managementydelser til selskaberne i koncernen.

A

Selskabets formål er at besidde kapitalandele i datterselskaber. Der er ingen lønudgifter i selskabet.

B

Selskabet leverer bl.a. hele koncern IT-infrastrukturen og support heraf plus andre koncerncentrale opgaver såsom treasury og indkøb. Alle udgifter faktureres op til X, som videre-fakturerer sammen med management fee.

Ifølge årsrapporten har der gennemsnitligt været x fuldtidsansatte i selskabet i 2022.

C - afregnende selskab for moms

Selskabet producerer og sælger x. Ifølge årsrapporten for 2022 var der gennemsnitligt xx fuldtidsansatte medarbejdere. Nettoomsætningen udgjorde xx mio. kr.

Beskrivelse af udlånsforholdene

I forbindelse med refinansiering af lån i 2023, har X optaget lån på i alt 225 mio. euro fra eksterne banker samt koncerninterne (aktionærlån) lån for 45 mio. euro.

Y har givet et udbytte på 100 mio. euro til X.

X har af denne kapital videreudlånt 308 mio. euro til Z.

Fra Z er 116 mio. euro udlånt til koncernselskaber udenfor den momsmæssige fællesregistrering, mens 17mio. euro er udlånt til selskaber indenfor fællesregistreringen. Resten bliver anvendt i Z.

Der er en markup på udlånene på 0,5 % til dækning af de administrative udgifter.

Der har gennem en længere periode været et behov for at få refinansieret låneforholdene.

Step 1 - ikke gennemført refinansiering

Der har i den forbindelse været afholdt momsbelagte omkostninger på 4,7 mio. euro, som er anvendt til at afsøge markedet, men hvor udgifterne ikke er endt i den ønskede refinansiering grundet ustabile markeder i tiden omkring udbruddet af krigen i Ukraine, som også påvirkede de finansielle markeder. Det betyder, at disse omkostninger er afholdt uden opnåelse af lån/udstedelse af obligationer. Disse omkostninger vedrører således hverken nogen bestemt indgående eller udgående transaktion i fællesregistreringen.

Step 2 - gennemført refinansiering

Der er efterfølgende afholdt udgifter for i alt ca. 10 mio. euro i forbindelse med den efterfølgende opnåelse af refinansiering. Heraf udgør momsfri lånegebyrer mv. ca. 8 mio. euro, mens resten, ca. 2 mio. euro er momsbelagte rådgiveromkostninger i relation til refinansieringen.

Det er fradragsretten vedrørende de momsbelagte omkostninger til begge steps af refinansieringen, som er omdrejningspunktet for denne anmodning om bindende svar.

Omkostningerne til refinansiering består i rådgivningsomkostninger fra advokater og revisorer, samt øvrige rådgivere. Samtlige omkostninger er faktureret til X, men anses som udgifter afholdt på vegne af fællesregistreringen.

I det omfang indkøbet af rådgivningsydelser er sket fra udenlandske rådgivningsvirksomheder, er der beregnet moms efter reglerne om reverse charge.

Fællesregistreringen har hidtil anvendt den skønsmæssigt fastsatte fradragsprocent 99 % for fællesomkostninger i fællesregistreringen på denne slags omkostninger.

Fællesregistreringen har ikke indregnet renteindtægterne i opgørelsen af det skønsmæssige fradrag for fællesomkostninger.

Omkostningerne til refinansiering er alle viderefaktureret til de koncernselskaber, som der også er sket videreudlån til. Viderefaktureringen sker direkte fra X til de enkelte selskaber.

Refinansieringen er som nævnt foretaget samlet både for selskaber i fællesregistreringen og selskaber udenfor fællesregistreringen, fordi det har været den mest forretningsmæssige gunstige fremgangsmåde frem for at skulle forhandle og refinansiere flere enkeltstående og mindre lån på selskabsniveau.

Fællesregistreringens andel af de samlede refinansieringsomkostninger udgør 43,6 %.

Spørger har oplyst, at fællesregistreringens momspligtige indtægter i 2023 udgjorde xx kr., mens fællesregistreringens renteindtægter fra udlånene til de koncernforbundne selskaber udgjorde xx kr.

Spørgsmål 2 omhandler fradragsretten i fællesregistreringen for indkøbet af refinansieringsomkostningerne, som alle viderefaktureres, mens spørgsmål 3 omhandler den andel af de samlede refinansieringsomkostninger, der kan henføres til fællesregistreringen.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Det er Spørgers opfattelse, at selskaberne i fællesregistreringen består af selskaber, der:

Har ren holdingaktivitet, som efter fast praksis ikke anses for at udgøre økonomisk virksomhed i momslovens forstand, jf. Skattestyrelsens juridiske vejledning 2023-2, afsnit D. A. 11.1.3.2.3:

- Y
- A

Både har holding-aktivitet og momspligtige aktiviteter, hvilket efter praksis anses for økonomisk virksomhed, når dette foretages med henblik på at gennemføre et direkte eller indirekte indgreb i administrationen i de selskaber, hvori der besiddes en kapitalinteresse, eller i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af den momspligtige virksomhed, som den pågældende i øvrigt udøver jf. Skattestyrelsens juridiske vejledning 2023-2, afsnit D. A. 11.1.3.2.3:

- X
- Z

Har rent momspligtige aktiviteter:

- C
- B

Fællesregistreringen har således omkostninger, der direkte kan henføres til de enkelte selskaber i fællesregistreringen - herunder også til de enkelte aktiviteter i selskaberne, men også omkostninger, som ikke direkte kan henføres til et bestemt selskab eller en bestemt aktivitet, men som alligevel har en direkte og umiddelbar forbindelse med hele fællesregistreringens virksomhed.

Det er Spørgers opfattelse, at omkostninger, der kan henføres til fællesregistreringens samlede aktiviteter, er fællesomkostninger, som giver adgang til delvis fradragsret, idet der er tale om indkøb til blandet anvendelse, dvs. både til fradragsberettigede formål efter momslovens § 37 og andre formål, som ikke er fradragsberettigede.

Det er videre Spørgers opfattelse, at den delvise fradragsret skal opgøres efter reglerne i momslovens § 38, stk. 2, om skønsmæssigt fradrag, hvor skønnet skal afspejle de pågældende indkøbs fradragsberettigede brug i fællesregistreringen, idet fællesomkostningerne kan henføres dels til aktiviteter, der er fradragsberettigede efter momslovens § 37 og til aktiviteter, som falder uden for momslovens anvendelsesområde (virksomheden uvedkommende formål).

Det er således Spørgers opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med et "JA".

Spørgsmål 2

Indkøb og videresalg af rådgivningsydelser er almindelig momspligtig aktivitet. Der kan i sagen lægges til grund, at der er tale om rådgivningsydelser, der ikke falder ind under fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11.

Der henses her til, at der er en forretningsmæssig begrundelse for, at refinansieringen og dermed rådgivningen i tilknytning hertil er sket som én samlet refinansiering og ikke som flere mindre særskilte lånoptagelser.

Når der i forbindelse med forretningsmæssigt begrundede beslutninger i en fællesregistrering sker indkøb til ét selskab med efterfølgende fordeling af den andel af rådgiveromkostningerne, som kan henføres til det konkrete lån, til andre selskaber i og udenfor fællesregistreringen er det dermed et udtryk for en almindelig forretningsmæssig disposition.

Det er derfor Spørgers opfattelse, at i det omfang sådanne omkostninger vedrørende konkrete lån viderefaktureres til de selskaber med dertilhørende momsbehandling, der sker udlån til, idet de enkelte selskaber endeligt skal bære omkostningerne, så er fradragsretten for indkøbet af disse omkostninger omfattet af momslovens § 37, stk. 1.

Det er således Spørgers opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares med et "JA".

Spørgsmål 3

Kan Skattestyrelsen bekræfte, at de viderefakturerede momspligtige omkostninger til varetagelse af fællesregistreringens egen andel af refinansieringen, er fællesomkostninger i fællesregistreringen, og at den delvise fradragsret for de momspligtige fællesomkostninger, jf. spm 1, derfor skal anvendes ved opgørelsen af fradragsretten på disse omkostninger?

Refinansieringen er som nævnt foretaget samlet både for selskaber i fællesregistreringen og selskaber udenfor fællesregistreringen, fordi det har været den mest forretningsmæssige gunstige fremgangsmåde frem for at skulle forhandle og refinansiere flere enkeltstående og mindre lån på selskabsniveau.

Fællesregistreringens andel af de samlede omkostninger til refinansiering udgør som nævnt ovenfor 43,6 %.

Idet refinansieringsomkostningerne, der kan henføres til fællesregistreringen, handler om refinansiering indenfor fællesregistreringen, er det Spørgers klare opfattelse, at de momsbelagte omkostninger, der er påløbet i forbindelse med at få refinansieringen på plads, skal anses som fællesomkostninger i fællesregistreringen.

Det er videre Spørgers opfattelse, at refinansieringen og omkostningerne hertil er en del af de sædvanlige omkostninger, der påløber en virksomhed, idet alle virksomheder har engagementer med banker og/eller andre kreditgivere til brug for deres aktivitet.

Sådanne omkostninger vil for en fuldt momspligtig virksomhed blive anset for omkostninger omfattet af adgangen til fuld fradragsret, da disse omkostninger - om end der ikke er nogen direkte og umiddelbar tilknytning mellem de konkrete indkøb og én eller flere af virksomhedens momspligtige leverancer - er omkostningselementer i prisen på de goder og tjenesteydelser, som virksomheden leverer. Sådanne omkostninger har således en direkte og umiddelbar forbindelse med hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed og anses derfor som generalomkostninger i virksomheden, jf. Skattestyrelsens juridiske vejledning 2023-2, afsnit D. A. 11.1.3.2.2.

Det er derfor Spørgers klare opfattelse, at omkostningerne til refinansiering også i nærværende fællesregistrering skal anses som en fradragsberettiget generalomkostning, som direkte kan henføres dels til aktiviteter, der er fradragsberettigede efter momslovens § 37 og til aktiviteter, som falder uden for momslovens anvendelsesområde.

Det betyder, at der er adgang til momsfradrag for rådgivningsomkostningerne fra advokater og revisorer, samt øvrige rådgivere efter momslovens § 38, stk. 2.

Det er således Spørgers opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares med et "JA".

Spørgsmål 4

Kan Skattestyrelsen bekræfte, at renteindtægterne fra lån ydet til ikke fællesregistrerede virksomheder ikke medfører pligt til registrering og afregning af lønsumsafgift, jf. lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1 e.c.?

For at tage stilling til, hvorvidt aktiviteten er omfattet af lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1 eller ej, er det nødvendigt først at fastslå, om aktiviteten er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 11.

Det er Spørgers opfattelse, at fællesregistreringens refinansiering via lån og videreudlån fra Spørger til de øvrige selskaber ikke skal anses som en selvstændig økonomisk aktivitet, men derimod som en finansiel bitransaktion, der ikke udgør økonomisk virksomhed i momslovens forstand.

EU-Domstolen udtaler i sagen C-306/94, Régie Dauphinoise, at finansielle aktiviteter, der ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af den afgiftspligtige virksomhed, ikke kan anses som finansielle bitransaktioner.

I sagen C-174/08, NCC, udtaler domstolen i pr. 31, at en økonomisk aktivitet kun kan anses for en "bitransaktion" i relation til art. 174, stk. 2, hvis den ikke ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af virksomhedens afgiftspligtige virksomhed, eller hvis den ikke indebærer en væsentlig anvendelse af momsbelagte omkostninger.

Videre udtaler Domstolen, at en aktivitet ikke ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af virksomhedens afgiftspligtige virksomhed, hvis den kun har accessorisk karakter, dvs. den har en underordnet eller tilfældig karakter i forhold til virksomhedens samlede omsætning, og hvis den i øvrigt ikke er en del af den afgiftspligtiges regelmæssige erhvervsaktiviteter (pr. 30).

Told- og Skattestyrelsen fastslog i TfS1999. 908, at udtrykket "passiv kapitalanbringelse" dækker over indtægter, der hidrører fra egentlige finansielle transaktioner, jf. § 13, stk. 1, nr. 11, dvs. transaktioner, der finder sted i forbindelse med anden økonomisk virksomhed, og hvor den finansielle transaktion blot er en konsekvens af denne, f.eks. enkeltstående udlån i koncernforhold. Det fremgår videre, at sådanne indtægter ikke skal medregnes i nævneren ved opgørelse af fradragsprocenten (pro rata-satsen) efter momslovens § 38, stk. 1, hvis indtægten herfra kun udgør en uvæsentlig del af den samlede momspligtige omsætning.

Skatterådet konkluderede i SKM2010. 373. SR, at den interne bankdrift som udgangspunkt udgjorde udøvelse af økonomisk virksomhed og at der foreligger levering af tjenesteydelser mod vederlag jf. momslovens § 4. Undtagelsen hertil, fastslog Skatterådet, var, hvis de pågældende finansielle ydelser er passiv kapitalanbringelse/bitransaktioner.

Spørger i sagen var af den opfattelse, at udlånet mv. i sagen skulle sidestilles med transaktioner, der finder sted i forbindelse med anden økonomisk virksomhed, og hvor den finansielle transaktion blot er en konsekvens af denne, f.eks. enkeltstående udlån i koncernforhold, idet indtægten fra bankvirksomheden måtte anses at udgøre en uvæsentlig del af den samlede momspligtige omsætning. Spørger udtaler dog, at det kan diskuteres, om der er tale om enkeltstående udlån, idet bankvirksomheden skulle være en løbende virksomhed.

Skatterådet udtalte følgende:

"Ifølge NCC-dommen, hvori, betragtningerne til forslaget til EFs sjette direktiv, citeres, skal omsætning, som ikke afspejler en afgiftspligtiges erhvervsmæssige virksomhed ikke medtages ved beregning af den delvise fradragsret, idet det ville kunne berøve prorata-satsen nogen reel betydning. Herunder nævnes omsætning af finansiell karakter, som har en underordnet eller tilfældig karakter i forhold til virksomhedens samlede omsætning.

I den danske momslov står der ikke ordret, at bitransaktioner vedrørende finansielle ydelser", skal holdes uden for den samlede omsætning, når den delvise fradragsret beregnes. I den danske momslov står der dog, at passiv kapitalanbringelse, skal holdes uden for omsætningen ved beregning af fradragsretten. I Momssystemdirektivet står der, at både bitransaktioner vedrørende fast ejendom og vedrørende finansielle tjenesteydelser kan holdes uden for omsætningen.

Den primære drift i spørgers virksomhed, vedrører momspligtig råvarehandel. Som nævnt er ressourceforbruget ved at drive den interne bank meget lille. Endvidere er indtjeningen marginal. Disse momenter betyder tilsammen, at den interne bankdrift ikke ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af

spørgers afgiftspligtige virksomhed, hvorfor omsætningen herfra er passiv kapitalanbringelse/bitransaktioner, og skal holdes uden for momsfradragsretten jf. momslovens § 38, stk. 1."

Skatterådet anså altså den interne bankdrift som en bitransaktion - også selvom bankdriften pr. definition vil være en løbende forretning i koncernen, og at det dermed kunne diskuteres, om der er tale om "enkeltstående udlån".

Sammenfattende kan man efter Spørgers opfattelse udlede af ovenstående afgørelser, at transaktioner, der kvalificeres som finansielle bitransaktioner ikke skal indgå ved beregningen af fradragsretten efter momslovens § 38, stk. 1, hvilket omvendt må betyde, at de samme transaktioner ikke anses for omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a, idet de i stedet udgør en aktivitet, der ikke anses for økonomisk virksomhed i momslovens forstand.

Lån ydet til datterselskaber eller andre selskaber i fællesregistreringen udgør derfor efter Spørgers opfattelse ikke per definition en momsfri aktivitet omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a.

Det ses også, at Skatterådet lægger vægt på ressourceforbruget for den pågældende virksomhed, når de skal vurdere, om der er tale om en finansiell bitransaktion.

Se således SKM2010. 373. SR, hvor Skatterådet som en del af begrundelsen lagde vægt på, at "ressourceforbruget ved at drive den interne bank meget lille". Videre lagde Skatterådet vægt på, at:

"Bankdriften indebærer endvidere en yderst begrænset anvendelse af indkøbte varer og ydelser for hvilke, der er fradragsret. Det ville derfor være i strid med momsens neutralitetsprincip, såfremt den underordnede omsætning skulle påvirke spørgers fradragsret."

I relation til nærværende sag, er det Spørgers opfattelse, at videreudlånet i fællesregistreringen i vidt omfang kan sammenlignes med SKM2010. 373. SR.

Spørger forestår selv administrationen af lånene herunder beregning af renter mv. Der er således ingen eller i hvert fald en meget yderst begrænset anvendelse af indkøbte varer og ydelser for hvilke, der er fradragsret i forbindelse med administrationen af udlånene. Dertil kommer, at ressourceforbrug hertil er meget lille.

Aktiviteten med lån og udlån til selskaberne er ikke opstået som følge af, at fællesregistreringen har ønsket at etablere en selvstændig forretning i selskabet, der udgøres af udlån af penge. Der har således ikke på noget tidspunkt været et ønske om at drive udlåns- eller bankvirksomhed eller at have udlån som en regelmæssig erhvervsaktivitet. Aktiviteten er alene opstået som følge af, at det - som også tidligere nævnt - forretningsmæssigt bedre har kunnet svare sig at foretage en samlet refinansiering af hele fællesregistreringen på en og samme tid.

Idet aktiviteten efter Spørgers opfattelse ikke er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a, opstår der ikke en forpligtelse til registrering for lønsumsafgift, jf. lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1 e.c.

Det er således Spørgers opfattelse, at spørgsmål 4 skal besvares med et "JA".

Spørgers høringsvar

Spørger har ingen bemærkninger til besvarelsen af spørgsmål 1-3.

I relation til spørgsmål 4 er Spørger ikke enig i Skattestyrelsens foreslåede besvarelse af det stillede spørgsmål.

Spørger er af den opfattelse, at Skattestyrelsen med henvisningen til EU-Domstolens præmis 70 i sagen C-77/01, EDM ikke tager hele Domstolens redegørelse for, hvornår udlån udgør økonomisk virksomhed i momssystemdirektivets forstand, med i betragtningen.

Således anfører EU-Domstolen i sagens præmis 66, at det er en forudsætning for, at man optræder i egenskab af afgiftspligtig person i relation til udlån, at transaktionen ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af den afgiftspligtige virksomhed.

Domstolen fastslår i præmis 67, at dette er så meget desto mere tilfældet, når de pågældende transaktioner er foretaget i overensstemmelse med et driftsformål eller med en kommerciel målsætning, der navnlig er karakteriseret ved et ønske om rentabilisering af den investerede kapital.

I samme retning siger EU-Domstolen i sagen C-142/99, Floridienne og Berginvest i præmis 28:

"For at et holdingselskabs virksomhed, der består i at stille kapital til rådighed for sine datterselskaber, kan anses for en økonomisk virksomhed udøvet af holdingselskabet, der består i at udnytte denne kapital til at få faste indtægter i form af renter, er det en forudsætning, at denne virksomhed ikke alene udøves lejlighedsvis, og at den ikke er begrænset til at forvalte en investeringsportefølje på samme måde som en privat investor (jf. i denne retning dom af 20.6.1996, sag C-155/94, Wellcome Trust, Sml. I, s. 3013, præmis 36, og af 26.9.1996, sag C-230/94, Enkler, Sml. I, s. 4517, præmis 20), men at den gennemføres med driftsformål eller med en kommerciel målsætning, der navnlig er karakteriseret ved et ønske om rentabilisering af den investerede kapital."

Det er derfor Spørgers klare opfattelse, at indtægter ved renter af udlån, der udgør finansielle bitransaktioner ikke pr. definition er økonomisk virksomhed i momssystemdirektivets - og dermed i momslovens - forstand.

Som Spørger også anfører i anmodningen om bindende svar, er aktiviteten med lån og udlån til selskaberne på ingen måde opstået som følge af, at fællesregistreringen har ønsket at etablere en selvstændig forretning i selskabet, der udgøres af udlån af penge.

Der har således ikke på noget tidspunkt været et ønske om at drive udlåns- eller bankvirksomhed eller at have udlån som en regelmæssig erhvervsaktivitet. Aktiviteten er alene opstået som følge af, at det forretningsmæssigt bedre har kunnet svare sig at foretage en samlet refinansiering af hele fællesregistreringen på en og samme tid.

Det er derfor Spørgers klare opfattelse, at transaktionerne (udlånene) ikke ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af en afgiftspligtig virksomhed, særligt henset til, at transaktionerne ikke på nogen måde er foretaget i overensstemmelse med et driftsformål eller med en kommerciel målsætning om rentabilisering af den investerede kapital.

Der er heller ikke tale om, at fællesregistreringen har en ambition om udøvelse af en driftsaktivitet, som udgør udlån af penge mod vederlag med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

Det er derfor fortsat Spørgers opfattelse, at lån ydet til datterselskaber eller andre selskaber i fællesregistreringen ikke per definition udgør en momsfri aktivitet omfattet af ML § 13, stk. 1, nr. 11, litra a, idet transaktionerne ikke er udtryk for økonomisk virksomhed.

Idet transaktionerne efter Spørgers opfattelse ikke er omfattet af ML § 13, stk. 1, nr. 11, litra a, opstår der ikke en forpligtelse til registrering for lønsumsafgift, jf. LAL § 1, stk. 1 e.c.

Spørger fastholder derfor, at spørgsmål 4 skal besvares med et "JA".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger skal opgøre den delvise fradragsret for fællesomkostninger efter momslovens § 38, stk. 2.

Begrundelse

Spørger er en fællesregistrering, som består af 6 selskaber. Spørger driver primært virksomhed med produktion og salg af x.

For så vidt angår Spørgers momsfradragsret bemærkes det, at Spørger i henhold til momslovens § 37 har fuldt momsfradrag for omkostninger, som alene kan henføres til Spørgers udgående momspligtige transaktioner, men ingen fradragsret for omkostninger, der alene kan henføres til udgående momsfritagne transaktioner.

Omkostninger, der både kan henføres til momspligtige- og til momsfritagne udgående transaktioner, kan fradrages delvist som fællesomkostninger efter momslovens § 38, stk. 1.

Omkostninger, der både kan henføres til udgående momspligtige aktiviteter og til aktiviteter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde, kan delvist fradrages efter et skøn, jf. momslovens § 38, stk. 2.

Det bemærkes, at Spørger er en fællesregistrering omfattet af momslovens § 47, stk. 4. Bestemmelsen implementerer en mulighed i momssystemdirektivets artikel 11 for, at de enkelte medlemslande i EU kan betragte personer, der er etableret på samme medlemsstats område, og som i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person.

EU-Domstolen har i bl.a. præmis 25 i sagen C-812/19, Danske Bank, fastslået, at retsvirkningerne af tilhørsforholdet til en fællesregistrering oprettet på grundlag af momsdirektivets artikel 11, er, at en sådan gruppe danner én afgiftspligtig person. En sådan ligestilling udelukker, at medlemmerne af fællesregistreringen vedbliver med inden for og uden for deres gruppe at blive anset for afgiftspligtige personer.

Hvad angår fællesregistreringens interne transaktioner, dvs. transaktioner gennemført mod vederlag mellem individuelle medlemmer af gruppen, så skal sådanne transaktioner betragtes som transaktioner gennemført for gruppen selv, jf. EU-Kommissionens meddelelse til Rådet og Europa-Parlamentet, KOM(2009) 325. Dette har den momsmæssige konsekvens, at transaktionerne ikke anses for gennemført mod vederlag i momssystemdirektivets forstand, og de falder derfor uden for momssystemdirektivets anvendelsesområde.

Samme har Skatterådet fastslået i SKM2023. 315. SR, hvor en fællesregistrering ikke kunne anses for berettiget til momsfradrag på baggrund af interne transaktioner mod vederlag, idet sådanne transaktioner måtte anses for at falde uden for momslovens anvendelsesområde.

Ved vurderingen af Spørgers momsfradragsret skal der derfor tages udgangspunkt i fællesregistreringens udgående, momspligtige transaktioner.

Det bemærkes i denne relation, at fællesregistreringen primære aktivitet består i salg af x, hvilket er udgående momspligtige transaktioner.

Hertil kommer, at fællesregistreringen foretager udlån til koncernforbundne selskaber uden for fællesregistreringen mod betaling af renter.

EU-Domstolen har i præmis 65 i sagen C-77/01, EDM, udtalt, at renter, som et holdingselskab modtager af lån til selskaber, hvori det besidder kapitalandele, ikke kan udelukkes fra momsens anvendelsesområde, når betalingen af disse renter ikke følger af den blotte ejendomsret til godet, men derimod er et vederlag for at stille kapital til rådighed.

Med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt et holdingselskab i en sådan situation foretager denne tjenesteydelse i egenskab af afgiftspligtig person, bemærker EU-Domstolen med henvisning til afgørelsen i C-306/94, Regie dauphinoise, at en person optræder i denne egenskab, når denne foretager transaktioner, der ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af sin afgiftspligtige virksomhed, såsom når denne modtager renter af investeringer af beløb, som denne modtager af sine kunder som led i administrationen af faste ejendomme, der tilhører kunderne.

Dette er så meget desto mere tilfældet, når de pågældende transaktioner er foretaget i overensstemmelse med et driftsformål eller med en kommerciel målsætning, der navnlig er karakteriseret ved et ønske om rentabilisering af den investerede kapital, jf. præmis 67 i EU-Domstolen dom i sagen C-77/01, EDM.

På denne baggrund fastslår EU-Domstolen i præmis 68, at et holdingselskab optræder i egenskab af afgiftspligtig person, når det anvender beløb, der er en del af virksomhedens formue, til at præstere tjenesteydelser, der er økonomisk virksomhed, såsom et holdingselskabs ydelse af forrentede lån til selskaber, hvori det besidder kapitalandele, uanset om disse lån ydes som en økonomisk støtte til de pågældende selskaber eller som en investering af overskydende reserver eller af andre grunde.

I præmis 70 konkluderer EU-Domstolen på denne baggrund følgende:

"Det må derfor fastslås, at et holdingselskabs årlige ydelse af forrentede lån til de selskaber, hvori det besidder kapitalandele, samt dets investeringer i bankinskud eller i værdipapirer, såsom statsobligationer eller indlånsbeviser, er økonomisk virksomhed, der udøves af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og artikel 4, stk. 2."

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at dette så meget desto mere er tilfældet, når der som i Spørgers tilfælde ikke er tale om kapital, som er en del af Spørgers formue, men derimod kapital, som stammer fra optagelse af lån hos eksterne långivere.

Når Spørger derfor udlåner kapital til sine datterselskaber mod betaling af renter, så er det Skattestyrelsens opfattelse, at disse aktiviteter i sig selv er udtryk for økonomisk virksomhed i momslovens forstand, ligesom Spørger leverer disse ydelser mod vederlag i egenskab af afgiftspligtig person, jf. momslovens §§ 3-4.

Skattestyrelsen skal herved endvidere henvise til SKM2010. 373. SR, hvor et holdingselskabets udlån af kapital til sine datterselskaber blev anset for momsfritagne transaktioner omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a.

Spørgers henvisning til præmis 28 i EU-Domstolens dom i sagen C-142/99, Floridienne og Berginvest, kan ikke medføre et andet resultat, idet EU-Domstolen netop heri fastslår, at udlån ikke er økonomisk virksomhed, når dette alene udøves lejlighedsvis, og det er begrænset til forvaltning af kapitalen på samme måde som en privat investor, hvilket ikke er tilfældet i Spørgers situation.

Det bemærkes endvidere, at EU-Domstolen i den pågældende sag fandt, at renteindtægterne faldt uden for momsdirektivets anvendelsesområde, idet holdingselskabets aktivitet måtte anses for almindelig geninvestering af udbytte, som holdingselskabet havde modtaget fra sine datterselskaber, hvilket heller ikke er tilfældet i Spørgers situation.

Det bemærkes, at indtægterne fra Spørgers udlån til datterselskaberne omfattes af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a, hvorved fællesregistreringen har både momspligtige og momsfritagne indtægter, og derfor i udgangspunktet alene er berettiget til delvis momsfradragsret efter momslovens § 38, stk. 1.

Af samme bestemmelse fremgår imidlertid, at der ved opgørelsen af den delvise momsfradragsret skal bortses fra omsætning som hidrører fra passiv kapitalanbringelse, herunder enkeltstående udlån mellem moder- og datterselskaber og mellem søsterselskaber.

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 174, stk. 2, litra c, hvoraf det fremgår, at der ved opgørelsen af den delvise momsfradragsret skal bortses fra den del af omsætningen, der vedrører de i artikel 135, stk. 1, litra b) til g), nævnte transaktioner, når der er tale om bitransaktioner.

Skatterådet har i SKM2010. 373. SR fastslået, at et selskabs udlån af kapital mod betaling af renter til en række koncernforbundne selskaber netop skulle anses for bitransaktioner i bestemmelsens forstand, idet den primære drift i Spørgers virksomhed vedrørte momspligtig råvarehandel. Videre lagde Skatterådet vægt på, at ressourceforbruget til udlånet var meget lille, ligesom indtjeningen var marginal.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers udlån af kapital til Spørgers koncernforbundne selskaber må anses for at udgøre finansielle bitransaktioner som omhandlet i momslovens § 38, stk. 1, og indtægterne herfra skal derfor ikke medregnes ved opgørelsen af Spørgers momsfradragsret.

Der er herved henset til det oplyste om, at Spørgers primære virksomhed består i salg af x, at ressourceforbruget, som medgår til de koncerninterne udlån, er meget lille, ligesom anvendelsen af indkøbte varer og ydelser til brug for aktiviteten med udlån er meget begrænset.

En udeholdelse af Spørgers indtægter fra de koncerninterne udlån ses endvidere at være i overensstemmelse med bestemmelsens formål, idet Spørgers momsfradragsret i modsat fald vil blive fordrejet til skade for Spørger i forhold til ressourceforbruget, som medgår til de udgående momspligtige transaktioner. Bestemmelsens formål er netop at udligne denne negative virkning for den afgiftspligtige person, jf. præmis 75 i EU-Domstolens dom i sagen C-77/01, EDM.

Videre bemærker Skattestyrelsen, at Spørgers aktiviteter heller ikke ses i omfang at gå ud over, hvad der var tilfældet i SKM2010. 373. SR, hvor selskabet stillede cash pools til rådighed, stillede banklån til rådighed og gennemførte valutaterminsforretninger på vegne af koncernforbundne selskaber.

Endelig bemærker Skattestyrelsen, at Spørger tillige har aktiviteter i form af besidder kapitalandele i datterselskaber - dette i både datterselskaber inden for og uden for fællesregistreringen. Besiddelse af kapitalandele udgør ifølge EU-Domstolens faste praksis ikke i sig selv økonomisk virksomhed, idet et eventuelt udbytte, som kapitalandelen afkaster, kun er en følge af ejendomsretten til godet, jf. eksempelvis præmis 28 i EU-Domstolens dom i sagen C-320/17, Marle Participations.

Hvis Spørger samtidig med besiddelsen foretager indgriben i administrationen af datterselskaberne, for så vidt som denne indgriben indebærer iværksættelse af transaktioner, der er momspligtige, til datterselskaberne, vil besiddelsen være økonomisk virksomhed i momslovens forstand. En sådan indgriben kan f.eks. ske ved levering af administrative, finansielle, regnskabsmæssige, kommercielle, IT-mæssige eller tekniske tjenesteydelser, jf. præmis 30 i EU-Domstolens dom i sagen C-320/17, Marle Participations. Såfremt besiddelsen er økonomisk virksomhed i momslovens forstand, vil omkostninger afholdt i forbindelse med besiddelsen være fradragsberettigede.

Spørger har oplyst, at fællesregistreringen netop foretager en sådan indgriben i nogle af datterselskaberne, men ikke i alle.

Om denne situation har EU-Domstolen i præmis 46 i sag C-320/17, Marle Participations, udtalt, at omkostninger afholdt af et holdingselskab, som alene deltager i administrationen af visse af datterselskaberne, og som med hensyn til de øvrige datterselskaber derimod ikke udøver en økonomisk virksomhed, alene kan fradrage et forholdsmæssigt beløb, der svarer til de omkostninger, der vedrører udøvelsen af den økonomiske virksomhed.

Det er med baggrund i ovenstående Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger må anses for at have aktiviteter med besiddelse af kapitalandele i datterselskaber, som ikke udgør økonomisk virksomhed i momslovens forstand, og som derfor falder uden for momslovens anvendelsesområde. Momsfradrag af omkostninger, som kan henføres til Spørgers aktiviteter med besiddelse af kapitalandele skal derfor opgøres efter et skøn, jf. momslovens § 38, stk. 2.

Det bemærkes, at der ved udøvelsen af skønnet skal henses til aktiviteter med besiddelse af kapitalandele i datterselskaber, hvori der ikke foretages indgriben, både inden for og uden for fællesregistreringen. At en fællesregistrering medfører, at de omfattede selskaber skal anses for én afgiftspligtig person i momslovens forstand, giver efter Skattestyrelsens vurdering ikke belæg for at antage, at dette tillige skulle medføre, at besiddelsen af kapitalandele i datterselskaber inden for fællesregistreringen ikke skulle udgøre ikke-økonomisk virksomhed i momslovens forstand.

Det er herefter Skattestyrelsens konklusion, at Spørgers samlede aktiviteter både omfatter momspligtige aktiviteter, momsfratagne aktiviteter og aktiviteter, som falder uden for momslovens anvendelsesområde.

Når Spørger derfor afholder fællesomkostninger, som anvendes til brug for Spørgers samlede aktiviteter, så skal momsfradragsretten opgøres efter både momslovens § 38, stk. 2, og momslovens § 38, stk. 1.

I denne situation foretages først et skøn efter § 38, stk. 2, over ressourceforbruget, der medgår til at gennemføre aktiviteter, som falder uden for momslovens anvendelsesområde. Denne del af omkostningerne er ikke momsfradragsberettigede.

Herefter er Spørger berettiget til momsfradrag af den resterende del af omkostningerne efter momslovens § 38, stk. 1. Henset til, at Spørgers omsætning fra de momsfratagne aktiviteter, jf. ovenstående, skal udeholdes fra opgørelsen af momsfradragsretten, så udgør momsfradragsprocenten efter § 38, stk. 1, 100 pct.

I praksis vil Spørger på denne baggrund opnå en momsfradragsret svarende til momsfradragsretten efter § 38, stk. 2.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja, se dog indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at i det omfang de momspligtige omkostninger vedrørende refinansiering af gæld viderefaktureres til de selskaber, der sker udlån til, idet de enkelte selskaber endeligt skal bære omkostningerne, så er fradragsretten i fællesregistreringen vedrørende indkøbet af disse omkostninger omfattet af momslovens § 37, stk. 1.

Begrundelse

Spørger har foretaget en refinansiering af sine låneforhold, hvorved alle koncernens låneforhold er blevet samlet i Spørger, som herefter foretager de nødvendige udlån til koncernforbundne selskaber. Til brug for refinansieringen har Spørger afholdt momspligtige rådgivningsomkostninger på ca. 6,7 mio. euro.

I det omfang omkostningerne udelukkende anvendes med henblik på at gennemføre momspligtige transaktioner, er Spørger berettiget til at fradrage momsen af omkostningerne fuldt ud, jf. momslovens § 37, stk. 1.

Afholdes omkostningerne derimod med henblik på at gennemføre momsfritagne og momspligtige transaktioner, er Spørger berettiget til at fradrage momsen af omkostningerne delvist, jf. momslovens § 38, stk. 1.

Endelig bemærker Skattestyrelsen, at afholdes omkostningerne med henblik på at gennemføre momsfritagne transaktioner, momspligtige transaktioner og aktiviteter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde, så opgøres momsfradragsretten både efter momslovens § 38, stk. 2, og momslovens § 38, stk. 1.

Det bemærkes, at refinansieringen af koncernens låneforhold er gennemført således, at Spørger har optaget ét samlet lån på koncernens vegne, hvorefter provenuet herfra er anvendt til indfrielse af Spørgers hidtidige gældsforhold og etablering af udlån til koncernforbundne selskaber.

Det er på denne baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at omkostningerne til refinansieringen må anses for afholdt alene til brug for optagelsen af et samlet lån med Spørger som debitor.

Spørger ses herefter at have anvendt lånet til brug for sine samlede aktiviteter bestående i momspligtige salg af x, momsfritagne udlån til koncernforbundne selskaber, samt besiddelse af kapitalandele, som falder uden for momslovens anvendelsesområde.

Det bemærkes i denne forbindelse, at når Spørger viderefakturerer omkostninger til optagelsen af lånet til de koncernforbundne selskaber, så må opkrævningen af disse beløb anses for at være en del af det vederlag, som de koncernforbundne selskaber betaler for at oppebære lånet hos Spørger. Viderefaktureringen af omkostningerne er derfor omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a.

Det er Skattestyrelsens vurdering, at der er på baggrund af de fremlagte oplysninger om omkostningerne ikke er grundlag for at antage, at disse kan opdeles i omkostninger, som udelukkende kan henføres til Spørgers aktivitet med udlån til de koncernforbundne selskaber.

Det er på denne baggrund Skattestyrelsens samlede opfattelse, at Spørgers omkostninger til optagelse af lånet kan fradrages som fællesomkostninger, og de kan derfor fradrages efter principperne angivet under spørgsmål 1.

Indstilling

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

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at de viderefakturerede momspligtige omkostninger til varetagelse af fællesregistreringens egen andel af refinansieringen, er fællesomkostninger i fællesregistreringen, og at den delvise fradragsret for de momspligtige fællesomkostninger, jf. spm. 1, derfor skal anvendes ved opgørelsen af fradragsretten på disse omkostninger.

Begrundelse

Der henvises til besvarelsen af spørgsmål 2, hvori det konkluderes, at Spørgers samlede omkostninger til refinansieringen må anses for fællesomkostningerne.

Momsfradragsretten skal derfor opgøres efter momslovens § 38, stk. 2, og momslovens § 38, stk. 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja, se dog indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at renteindtægterne fra lån ydet til ikke fællesregistrerede virksomheder ikke medfører pligt til registrering og afregning af lønsumsafgift, jf. LAL § 1, stk. 1, e.c.

Begrundelse

Spørger har aktiviteter med udlån til koncernforbundne selskaber. Aktiviteterne er udtryk for økonomisk virksomhed i momslovens forstand, og aktiviteterne er derfor omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a.

EU-Domstolen har således i præmis 70 i sagen C-77/01, EDM, fastslået, at et holdingselskabs årlige ydelse af forrentede lån til de selskaber, hvori det besidder kapitalandele, er økonomisk virksomhed, der udøves af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, i den forstand, hvori udtrykket anvendes i momsdirektivet.

Det samme har Skatterådet fastslået i SKM2010. 373. SR.

Der henvises endvidere til besvarelsen af spørgsmål 1.

Det bemærkes, at det af lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1, fremgår, at virksomheder, der mod vederlag leverer varer og ydelser, der er fritaget for afgift efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, nr. 3, nr. 5 og 6, nr. 10-12, nr. 15 og 16 og nr. 19, skal betale lønsumsafgift.

Fritaget for lønsumsafgift er en række aktiviteter, der er udtømmende angivet i lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 2. Finansielle bitransaktioner er ikke omfattet af denne liste, og er derfor ikke fritaget for lønsumsafgift.

Det bemærkes endvidere, at EU-Domstolens bemærkninger i relation til bitransaktioner i hverken sag C-77/01, EDM eller C-174/08, NCC, kan medføre et andet resultat, idet disse alene vedrører opgørelsen af momsfradragsretten efter momslovens § 38, stk. 1, hvilket ikke har betydning for lønsumsafgiftspligten efter lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1. Det samme ses at være tilfældet i relation til bitransaktioner omtalt af Skatterådet i SKM2010. 373. SR.

Spørgers aktiviteter kan heller ikke anses for passiv kapitalanbringelse, som omhandlet i TfS1999. 908.

Det er på denne baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger har pligt til registrering og afregning af lønsumsafgift i relation til aktiviteterne med udlån til koncernforbundne selskaber, jf. lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1, såfremt lønsumsafgiftsgrundlaget overstiger 80.000 kr. årligt, jf. lønsumsafgiftslovens § 2, stk. 2.

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

Af momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, fremgår følgende:

"Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

....

11) Følgende finansielle aktiviteter:

a) Långivning og formidling af lån samt långivers forvaltning af egne udlån."

Af momslovens § 37, stk. 1, fremgår følgende:

"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 mv. 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."

Af momslovens § 38 fremgår følgende:

"Stk. 1. 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.

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

Af momslovens § 47, stk. 4, fremgår følgende:

"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 ikke-registreringspligtige aktiviteter og personer uden økonomiske aktiviteter. Tilladelse kan kun gives, hvis den ene person (moderselskabet mv.) gennem direkte eller indirekte besiddelse af samtlige aktier mv. ejer den eller de andre personer (datterselskaber, datterdatterselskaber mv.), der inddrages under fællesregistreringen. Fællesregistrering kan kun ske mellem selskaber mv., der er etableret her i landet. Anmodning om fællesregistrering skal ske senest 1 måned, inden fællesregistreringen ønskes iværksat."

Praksis

C-306/94, Régie Dauphinoise

Et finansielt provenu - renteindtægter - som selskabet, der administrerede fast ejendom, fik af investeringer foretaget for egen regning af midler betalt af ejere eller lejere af de faste ejendomme, skal indgå i omsætningen.

Domstolen fandt, at der ikke var tale om en bitransaktion, fordi der var tale om en investering, der lå i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af den momspligtige virksomhed.

C-142/99, Floridienne og Berginvest

Holdingselskaber, der ud over at drive momspligtig virksomhed, også havde indtægter i form af udbytte fra datterselskaber og renter fra udlån til datterselskaberne.

Domstolen lagde vægt på, at udbyttet - grundet manglende direkte sammenhæng mellem de momspligtige leverancer til datterselskaberne og udbytterne - ikke kunne anses for vederlag for leverancer til datterselskaberne. Modtagelsen af udbytte indgik derfor ikke i den økonomiske virksomhed.

Vedrørende renterne fra udlån til datterselskaber udtalte domstolen bl.a., at et holdingselskabs almindelige geninvestering af udbytte, som det modtager fra sine datterselskaber, og som i sig selv er udelukket fra momsens anvendelsesområde, i form af lån til disse datterselskaber ikke under nogen omstændigheder udgør en momspligtig virksomhed. Renterne af sådanne lån skal tværtimod anses for afkast af den blotte ejendomsret til godet, og de er således fradragsordningen uvedkommende.

C-77/01, EDM

Et holdingselskabs årlige ydelse af lån til de selskaber, hvori det besidder kapitalandele, og selskabets investeringer i bankinskud eller i værdipapirer, såsom statsobligationer eller indlånsbeviser, skal anses for bitransaktioner i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i 6. momsdirektivs artikel 19, stk. 2, andet punktum (Momssystemdirektivets artikel 174, stk. 2), for så vidt som disse transaktioner kun indebærer en yderst begrænset anvendelse af varer eller ydelser, for hvilke der skal betales moms. Det bemærkes hertil, at selv om størrelsen af de indtægter, der genereres ved de finansielle transaktioner, der er omfattet af 6. momsdirektivs anvendelsesområde, kan være et indicium for, at disse transaktioner ikke skal anses for bitransaktioner i bestemmelsens forstand, kan den omstændighed, at der ved sådanne transaktioner genereres større indtægter end dem, der skabes ved den aktivitet, som den pågældende virksomhed har angivet som sin hovedaktivitet, ikke i sig selv udelukke, at disse transaktioner anses for "bitransaktioner".

C-174/08 NCC

En byggevirksomheds salg af faste ejendomme, som den har opført for egen regning, kan ikke kvalificeres som "bitransaktioner vedrørende fast ejendom", når denne aktivitet ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af selskabets afgiftspligtige aktivitet. Domstolen slår desuden fast, at princippet om afgiftsneutralitet ikke kan være til hinder for, at en byggevirksomhed, som erlægger moms af byggeydelser, som den opfører for egen regning, ikke fuldt ud kan fradrage momsen vedrørende de generalomkostninger, der er afholdt i forbindelse med disse ydelser, når den omsætning, der følger af salget af det således opførte byggeri, er fritaget for moms.

C-320/17, Marle Participations.

Omkostninger forbundet med erhvervelsen af andele i datterselskaber, der er afholdt af et holdingselskab, som alene deltager i administrationen af visse af datterselskaberne, og som med hensyn til de øvrige datterselskaber derimod ikke udøver en økonomisk virksomhed, skal alene antages delvist at vedrøre holdingselskabets generelle omkostninger, og momsen på disse omkostninger kan følgelig kun fradrages forholdsmæssigt for et beløb, der svarer til de omkostninger, der vedrører økonomisk virksomhed i hen-

hold til de kriterier for fordeling, som er fastsat af medlemsstaterne, der ved udøvelsen af denne beføjelse skal tage hensyn til momsdirektivets formål og opbygning og herved fastsætte en beregningsmetode, som objektivt afspejler, hvilken del af de forudgående udgifter der reelt skal henføres til økonomisk virksomhed og til ikke-økonomisk virksomhed, hvilket det tilkommer den nationale ret at fastslå.

C-812/19, Danske Bank

Et selskabs hovedetablering, der er beliggende i en medlemsstat, og som indgår i en momsgruppe oprettet på grundlag af momssystemdirektivets artikel 11, og dette selskabs filial, der er etableret i en anden medlemsstat, anses for særskilte afgiftspligtige personer, når denne hovedetablering leverer tjenesteydelser til den nævnte filial og allokerer omkostningerne hertil til filialen

SKM2010. 373. SR

Skatterådet finder, at de planlagte aktiviteter i form af at udøve intern bankvirksomhed falder ind under reglerne om passiv kapitalanbringelse/bitransaktioner og således skal holdes uden for omsætningen ved beregningen af virksomhedens fradragsret jf. momslovens § 38, stk. 1.

SKM2023. 315. SR

Spørger driver et museum med tilknytning til en momspligtig aktivitet. Med anmodningen ønsker Spørger afklaret sin momsfradragsret i relation til omkostninger i forbindelse med ombygning og renovering af museet. Skatterådet kan ikke bekræfte, at Spørger har ret til delvis momsfradragsret af omkostningerne, idet disse har direkte og umiddelbar tilknytning til det momsfritagne entreindtægter.

Ved vurderingen af Spørgers momsfradragsret skal alene kan inddrages Spørgers udgående momspligtige transaktioner. Markedsføring leveret på vegne af andre selskaber inden for Spørgers fællesregistrering kan ikke indgå i vurderingen, idet momsfradragsret forudsætter, at der foreligger en direkte og umiddelbar forbindelse mellem omkostningerne og en udgående momspligtig transaktion.

Skatterådet kan derimod bekræfte, at Spørger har ret til delvis momsfradragsret af omkostningerne, såfremt Spørger leverer reklameydelser til en ekstern part. Det er derimod ikke tilstrækkeligt at levere ydelserne til et koncernselskab, som er en del af den samme fællesregistrering.

TfS1999. 908

Told- og Skattestyrelsen præciserer udtrykket passiv kapitalanbringelse i momslovens § 38, stk. 1, og ændrer den hidtidige administrative praksis vedrørende fuld fradragsret i momsregistrerede holdingselskaber m.fl., hvis virksomheden har indtægter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Der henvises til "Lovgrundlag" under spørgsmål 1.

Praksis

Der henvises til "Praksis" under spørgsmål 1.

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Der henvises til "Lovgrundlag" under spørgsmål 1.

Praksis

Der henvises til "Praksis" under spørgsmål 1.

Spørgsmål 4

Lovgrundlag

Af lønsumsafgiftslovens § 1 fremgår følgende:

"Der betales en afgift til statskassen af virksomheder, der mod vederlag leverer varer og ydelser, der er fritaget for afgift efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, nr. 3, nr. 5 og 6, nr. 10-12, nr. 15 og 16 og nr. 19, jf. dog nedenfor stk. 2 og 3, og af virksomheder med anden økonomisk virksomhed, der mod vederlag leverer ydelser, der ikke er afgiftspligtige efter momsloven. Der betales tillige afgift af virksomheder, der udgiver eller importerer aviser omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 18.

Stk. 2. Afgiftspligten efter stk. 1, 1. pkt., omfatter ikke virksomhedens aktiviteter vedrørende

- 1) folkeoplysende voksenundervisning og frivilligt folkeoplysende foreningsarbejde, daghøjskoleundervisning og folkeuniversitetsvirksomhed, jf. afsnittene I, II a og III i folkeoplysningsloven, samt amatør-sport i øvrigt,
- 2) undervisning ved folkehøjskoler, efterskoler og frie fagskoler, når der hertil modtages statstilskud,
- 3) undervisning i børnehaveklasse og 1.-10. klasse, når der hertil modtages statslige tilskud,
- 4) specialundervisning i et dagbehandlingstilbud eller et anbringelsessted i henhold til folkeskolelovens § 22, stk. 5,
- 5) formidlingsvirksomhed ved Videnspædagogiske Aktivitetscentre, der er omfattet af Undervisningsministeriets tilskudsordning for Videnspædagogiske Aktivitetscentre,
- 6) persontransport, når transporten sker direkte til eller fra udlandet,
- 7) museumsvirksomhed,
- 8) gymnasial undervisning,
- 9) undervisning på musikskoler omfattet af musikloven,
- 10) almen voksenuddannelse omfattet af lov om almen voksenuddannelse,
- 11) arbejdsmarkedsuddannelser og enkeltfag optaget i en fælles kompetencebeskrivelse omfattet af lov om arbejdsmarkedsuddannelser m.v., danskuddannelse omfattet af lov om danskuddannelse til voksne udlændinge m.fl., særlige kompetencegivende voksenuddannelser omfattet af lov om videregående uddannelse (videreuddannelsessystemet) for voksne, erhvervsrettet uddannelse omfattet af lov om åben uddannelse (erhvervsrettet voksenuddannelse) m.v., uddannelser omfattet af universitetsloven, uddannelser omfattet af lov om videregående kunstneriske uddannelsesinstitutioner, uddannelser omfattet af lov om maritime uddannelser, uddannelser omfattet af lov om erhvervsakademiuddannelser og professionsbacheloruddannelser, uddannelser omfattet af lov om autorisation af sundhedspersoner og om sundhedsfaglig virksomhed, uddannelser omfattet af lov om institutioner for erhvervsrettet uddannelse, uddannelser omfattet af lov om forberedende grunduddannelse og afsøgningsforløb omfattet af lov om kommunal indsats for unge under 25 år og

12) finansielle ydelser i forbindelse med energivirksomheders indefrysning af høje energiregninger efter lov om en indefrysningsordning af høje energiregninger.

Stk. 3. Afgiftspligten efter stk. 1, 1. pkt., omfatter ikke hovedorganisationer inden for folkeoplysende voksenundervisning og frivilligt folkeoplysende foreningsarbejde, daghøjskoleundervisning og folkeuniversitetsvirksomhed, jf. afsnittene I, II a og III i folkeoplysningsloven, for så vidt angår aktiviteter i relation til stk. 2, nr. 1, bortset fra amatørsport i øvrigt."

Praksis

Der henvises til "Praksis" under spørgsmål 1.