

Udskriftsdato: 10. januar 2026

KEN nr 9753 af 11/07/2011 (Gældende)

Landsskatteretsafgørelse vedr. afregningsperiode moms - hvad skal medregnes til omsætning

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 10-03560

Landsskatteretsafgørelse vedr. afregningsperiode moms - hvad skal medregnes til omsætning

Resumé

Et selskab var registreret efter eksportmomsordningen med en hovedenhed og en eksportenhed. Ved opgørelsen af selskabets samlede afgiftspligtige leverancer for de to enheder, jf. momslovens § 57, stk. 5, fandtes såvel leverancer mellem de to enheder som eksportenhedens leverancer til EU-lande og tredjelande at skulle medregnes. Opgørelsen medførte derfor, at hovedenhedens afregningsperiode med rette var ændret fra kvartalsvis til månedsvi.

Klagen vedrører afregningsperioden for moms.

Landsskatterettens afgørelse

SKAT har truffet afgørelse om, at afregningsperioden for virksomheden H1 A/S (hovedenheden) ændres fra kvartalsvis til månedsvi.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

Sagens oplysninger

Selskabet H1 A/S driver virksomhed med fremstilling af kosmetikprodukter m.v.

Selskabet er registreret i henhold til eksportmomsordningen.

Selskabet er således registreret momsmæssigt med en hovedenhed og en eksportenhed.

Hovedenheden har i 2010 været kvartalsafregnende, medens eksportenheden er månedsafregnende.

Af selskabets årsregnskab for perioden fra den 1. juli 2009 til den 30. juni 2010 fremgår, at selskabets nettoomsætning var på 10.714.038 kr.

Af udskrifter af SKATs omsætningsoplysninger fremgår i stort set overensstemmelse hermed, at hovedenheden for samme periode har angivet salgsmoms svarende til salg på 10.784.872 kr.

Eksportenheden har for samme periode angivet eksportsalg (rubrik B+C) på 4.753.635 kr. Der er angivet købsmoms svarende til køb for samme beløb.

Selskabets direktør har oplyst, at selskabet i forbindelse med eksportsalg fakturerer fra hovedenheden til eksportenheden. Dette medfører en postering som salgsmoms i momsregnskabet hos hovedenheden og som købsmoms hos eksportenheden. Herefter faktureres til kunden. På eksportenhedens momsangivelse anføres i henholdsvis rubrik B og C den månedlige eksportomsætning til EU-lande og til øvrige eksportlande. Der beregnes 25 % moms heraf, som anføres i feltet købsmoms. Dette beløb får eksportenheden herefter udbetalt fra SKAT i løbet af nogle dage efter, at indberetningen er foretaget.

Direktøren har videre oplyst, at eksportomsætningen indgår i opgørelsen af nettoomsætningen i selskabets årsregnskab. Selskabets totale omsætning er derfor 10.784.872 kr.

SKAT har ved brev af 1. november 2010 meddelt virksomheden H1 A/S (hovedenheden), at virksomheden fra den 1. januar 2011 skal indberette og betale moms månedsvi, idet det samlede momsplichtige salg, inklusive salg til EU-lande og tredjelande, har været over 15 mio. kr. for regnskabsperioden fra den 1. juli 2009 til den 30. juni 2010.

Selskabet har ved brev af 17. november 2010 fremsat indsigelser herimod og har anmodet SKAT om, at hovedenheden fortsat registreres som værende forpligtet til at indberette og betale moms kvartalsvis.

SKATs afgørelse

SKAT har truffet afgørelse om, at selskabets anmodning ikke kan imødekommes. Ændringen af hovedenhedens pligt til at indberette og betale moms fra kvartalsvis til månedsvis fastholdes derfor.

Det momspligtige salg overstiger 15 mio. kr. i perioden fra den 1. juli 2009 til den 30. juni 2010, idet såvel salget fra hovedenheden som salget fra eksportenheden skal medregnes.

Det momspligtige salg er både salget i Danmark, salget til EU-lande og salget til tredjelande (eksport).

Selskabets påstand og argumenter

Selskabet har fremsat påstand om, at der ikke er grundlag for ændring af hovedenhedens afregningsperiode fra kvartalsvis til månedsvis.

Ved den fremlagte kopi af selskabets årsregnskab er det klart dokumenteret, at selskabets nettoomsætning ligger væsentligt under 15 mio. kr.

I SKATs opgørelse medregnes eksportomsætningen på 4,7 mio. kr. to gange, dvs. både på hovedenheden og på eksportenheden.

Det kan ikke være korrekt, at den samme omsætning skal medregnes to gange i en opgørelse af selskabets omsætning.

Eksportmomsordningen må formodes at være etableret for at støtte eksportvirksomheder. Hvis det er korrekt, at eksportomsætningen skal medregnes to gange, straffes mindre virksomheder i så fald i form af at skulle indberette og betale moms månedsvis.

SKAT har henvist til Momsvejledningens punkt M.1.4.1. Det ses imidlertid ikke at fremgå af vejledningen, at det er korrekt, at man skal medregne omsætningen to gange.

SKATs opgørelse forekommer derfor at være forkert.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Momslovens § 57, stk. 1 - 5, har følgende ordlyd:

»Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a skal efter udløbet af hver afgiftsperiode til told- og skatteforvaltningen angive størrelsen af virksomhedens udgående og indgående afgift i perioden samt værdien af de leverancer, der efter §§ 14-21 eller § 34 er fritaget for afgift. Beløbene angives i hele kroner, idet der bortses fra ørebeløb. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler for angivelsen.

Stk. 2. For virksomheder, hvis samlede afgiftspligtige leverancer overstiger 15 mio. kr. årligt, er afgiftsperioden kalendermåneden. Virksomhedens angivelse efter stk. 1 skal foretages senest den 25. i måneden efter afgiftsperiodens udløb. For juni skal virksomhedens angivelse efter stk. 1 dog foretages senest 1 måned og 17 dage efter afgiftsperiodens udløb.

Stk. 3. For virksomheder, hvis samlede afgiftspligtige leverancer overstiger 1 mio. kr. årligt, men udgør højst 15 mio. kr. årligt, er afgiftsperioden kvartalet. Virksomhedens angivelse efter stk. 1 skal foretages senest 1 måned og 10 dage efter afgiftsperiodens udløb. For april kvartal skal virksomhedernes angivelse efter stk. 1 dog foretages senest 1 måned og 17 dage efter afgiftsperiodens udløb.

Stk. 4. For virksomheder, hvis samlede afgiftspligtige leverancer ikke overstiger 1 mio. kr. årligt, er afgiftsperioderne første og anden halvdel af kalenderåret. Virksomhedens angivelse efter stk. 1 skal foretages senest den 1. i den tredje måned efter afgiftsperiodens udløb.

Stk. 5. En afgiftspligtig person, der har flere virksomheder registreret hver for sig i henhold til § 47, stk. 3, 2. pkt., kan anvende kvartalet som afgiftsperiode, hvis den afgiftspligtige persons samlede afgiftspligtige leverancer for de registrerede virksomheder ikke overstiger grænsen i stk. 3. En afgiftspligtig person, der har flere virksomheder registreret hver for sig i henhold til § 47, stk. 3, 2. pkt., kan anvende halvåret

som afgiftsperiode, hvis den afgiftspligtige persons samlede afgiftspligtige leverancer for de registrerede virksomheder ikke overstiger grænsen i stk. 4.«

Momslovens § 57, stk. 5, havde tidligere følgende ordlyd:

»Anvendelsen af kvartalet eller kalenderhalvåret som afgiftsperioder efter stk. 3 og 4 er betinget af, at virksomheden ikke er registreret efter § 47, stk. 3, 2. pkt. Hvis virksomheden er registreret efter denne bestemmelse, skal virksomheden anvende kalendermåneden som afgiftsperiode efter stk. 2.«

Bestemmelsen blev ændret ved lov nr. 524 af 17. juni 2008 til sin nuværende ordlyd.

Af forarbejderne til lovændringen (lovforslag nr. L 32 af 5. december 2007) fremgår under de almindelige bemærkninger:

»Forslaget vil betyde, at virksomhederne kan bruge halvårsafregning, hvis den samlede afgiftspligtige omsætning i virksomhederne er under 1 mio. kr. og kvartalsafregning, hvis den samlede afgiftspligtige omsætning er mellem 1 og 15 mio. kr. årligt.«

Under de specielle bemærkninger fremgår:

»I henhold til momslovens § 47, stk. 3, 2. pkt., kan en person, som har to virksomheder og ønsker at føre separate regnskaber for virksomhederne, momsregistrere hver virksomhed for sig. Imidlertid betyder dette efter lovens § 57, stk. 5, at begge virksomheder skal benytte månedsafregning uanset virksomhedernes omsætning. Reglen er indført for at undgå, at virksomheder splittes op for at undgå månedsafregning i stedet for kvartalsafregninger.

Det foreslås, at reglen ændres således, at er virksomhedernes samlede årlige afgiftspligtige omsætning ikke over 1 mio. kr., kan de bruge halvårsafregning, og er den samlede årlige omsætning mellem 1 mio. kr. og 15 mio. kr., kan de bruge kvartalsafregning.«

SKAT har udsendt Styresignal af 3. marts 2009, offentliggjort i SKM2009.167.SKAT. Heraf fremgår:

»Ved lov nr. 524 af 17. juni 2008, blev ordlyden af momslovens § 57, stk. 5 ændret således, at værnereglen i bestemmelsens 2. pkt. om, at delregistrerede virksomheder, jf. momslovens § 47, stk. 3, 2. pkt., skal anvende kalendermåneden som afregningsperiode, blev ophævet.

Ændringen, der trådte i kraft med virkning fra den 1. januar 2009, har rejst tvivl om betydningen heraf for anvendelsen af den såkaldte eksportmomsordning, der går ud på, at virksomheder med eksportomsætning eller anden momsfri [nulsats-] omsætning kan få momsen af eksportværdien hurtigere tilbagebetalt. Det sker ved, at virksomheden udskiller denne omsætning i en selvstændig momsregistrering med eget SE-nummer og fører særskilt regnskab for hver enhed.

Alle delregistrerede virksomheder skulle efter de før 1. januar 2009 gældende regler afregne moms månedsvis, uanset hvor stor omsætningen er i de enkelte delregistreringsforhold, jf. dagældende momslovs § 57, stk. 5, sidste pkt.

Delregistreringen betyder, at hver af de momsregistrerede enheder betragtes som en selvstændig momspligtig virksomhed i henhold til momslovens § 3, stk. 3. Virksomhedens eksportsalg af varer og ydelser kan herefter faktureres i to led, nemlig fra den oprindelige enhed (hovedenheden) til den nye enhed (eksportenheden) og derefter fra eksportenheden til eksempelvis en kunde i udlandet. Virkningen heraf bliver, at leverancen fra hovedenheden til eksportenheden er momspligtig, medens leverancen fra eksportenheden til køberen i udlandet er momsfri.

Ordningen er således betinget af, at levering af varer og ydelser fra hovedenheden til eksportenheden er momspligtige transaktioner, og at en tilsvarende leverance mellem to uafhængige parter etableret i Danmark ville være belagt med dansk moms. Der henvises til Momsvejledningen, afsnit M.1.4.1.

Hvis virksomheden ønsker at blive omfattet af eksportmomsordningen, skal den sende en ansøgning til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Se Momsvejledningen M.1.1.

De ændrede regler pr.1. januar 2009 for delregistrerede virksomheder betyder, at den afgiftspligtige igen kan vælge at have hovedregistreringen på kvartalsafregning og eksportregistreringen på månedsafregning. Det er dog betinget af, at hovedregistreringen og delregistreringen tilsammen ikke har en omsætning på over 15 mio. kr.«

Af bemærkningerne til lovforslag nr. L 52 af 1. november 1995, hvorved der blev foretaget ændringer i momslovens § 57 fremgår:

»Efter systematikken i den nye momslov er varer og ydelser omfattet af en 0-sats både efter § 34 og §§ 14-21. Det foreslås derfor præciseret, at alle transaktioner, der er 0-momset, skal anføres på momsangivelsen og medtages ved afgørelsen af, om virksomheden kan anvende kalendermåneden i stedet for kvartalet som afgiftsperiode.«

Af SKATs Momsvejledning, punkt P.1.2.1 fremgår:

»Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a, hvis samlede momspligtige leverancer (inklusive eksportleverancer mv. af varer og ydelser) overstiger 15 mio. kr. årligt har kalendermåneden som momsperiode. En momspligtig person med flere virksomheder, som har ladet sine virksomheder blive registreret hver for sig (delregistrering), se M.1.4, skal afregne moms hver måned, hvis virksomhedernes samlede momspligtige leverancer tilsammen overstiger 15 mio. kr.«

Delregistreringer, som omhandlet i momslovens § 47, stk. 3, 2. pkt., medfører, at de enkelte delregistreringer betragtes som særskilte virksomheder i momslovens forstand, jf. momslovens § 3, stk. 3.

Som udgangspunkt følger afregningsperioden for hver enkelt delregistrering derfor af momslovens § 57, stk. 1- 4.

I momslovens § 57, stk. 5, er imidlertid fastsat en undtagelse til de almindelige afregningsperioderegler.

Af forarbejderne til bestemmelsen fremgår, at der skal henses til »virksomhedernes samlede årlige afgiftspligtige leverancer«.

Begrebet »den afgiftspligtige persons samlede afgiftspligtige leverancer for de registrerede virksomheder« i momslovens § 57, stk. 5, må med baggrund heri forstås således, at der i et tilfælde som det foreliggende dels skal ske medregning af leverancer mellem hovedenheden og eksportenheden, dels medregning af eksportenhedens leverancer af varer til EU-lande og tredjelande.

Sidstnævnte må følge af, at der for sådanne leverancers vedkommende er momsfradragsret for købsmomsen ved eksportenhedens eksportleverancer, jf. momslovens § 37, stk. 1.

Leverancerne må derfor efter momslovens systematik anses for momspligtige, men til en 0-sats.

Dette findes at være i overensstemmelse med bemærkningerne til lovforslag nr. L 52 af 1. november 1995.

Det er derfor med rette, at SKAT har opgjort selskabets samlede afgiftspligtige leverancer for de to enheder til et beløb, der overstiger 15 mio. kr.

Den påklagede afgørelse stadfæstes derfor.