



MOMSVEJLEDNING

FOR ADVOKATVIRKSOMHEDER

DANSKE
ADVOKATER

- fordi viden forpligter

INDHOLD

Kapitel 1 – Forord	3
Kapitel 2 – Almindelig del – udvalgte dele af de generelle momsregler	4
2.1 Introduktion til momssystemet	4
2.1.1 Lovgrundlaget.....	4
2.1.2 Momslovens anvendelsesområde.....	4
2.1.3 Definitioner	4
2.1.4 Momssystemet generelt	6
2.2 Hovedtræk i momssystemet	6
2.2.1 Registrering	6
2.2.2 Momspligtig omsætning.....	7
2.2.3 Generelle regnskabsbestemmelser.....	8
2.2.4 Faktureringsregler	8
2.2.5 Momsafregning	11
2.3 Særligt om købsmoms	11
2.3.1 Fradrag	11
2.3.2 Regulering for investeringsgoder	14
2.4 Udlæg	16
2.5 Tab på debitorer	17
2.5.1 Egne debitorer.....	17
2.5.2 Fordringer, der overdrages til eje.....	19
2.6. Køb i udlandet	20
Kapitel 3 – Speciel del – momsreglernes specifikke anvendelse på advokatydelse	22
3.1 Advokatydelse - momspligt.....	22
3.1.1 Indledning.....	22
3.1.2 Momsfri advokatydelse efter praksis.....	22
3.1.3 Momspligtige advokatydelse	30
3.1.4 Særligt om advokatselskaber	31
3.1.5 Foredrags- og kursusvirksomhed	31
3.2 Advokatydelse til udenlandske klienter	31
3.2.1 Skematisk illustration	31

3.2.2 Det momsmæssige udnyttelsessted for advokatydelse	34
3.2.2.2 Advokatydelse, der skal anses for udnyttet uden for Danmark:	34
3.3 Særlige forhold i forbindelse med den momsmæssige behandling af advokatydelse	36
3.3.1 Tidspunktet for medregning af salgsmoms	36
3.3.2 Inkassosager	36
3.3.3 Sagsomkostninger i retssager (domstolssager og voldgiftssager)	37
3.4 Fradragsret for moms af advokatydelse	38
3.5 Særligt om kontorfællesskaber	41
3.5.1 Kontorfællesskab som en del af et interessentskab	41
3.5.2 Selvstændigt kontorfællesskab	41
Kapitel 4 - Lønsumsafgift	43
4.1 Generelt	43
4.2 Opgørelse af lønsummen	43
4.3 Opgørelse af virksomhedens overskud	44
4.4 Angivelse og betaling af afgiften	44
4.5 Særligt om advokaters bestyrelseshonorarer m.v.	45
4.6 Eksempel på en opgørelse	45

KAPITEL 1 – FORORD

Momsvejledningen for advokater har gennem årene vist sig at være en uundværlig håndbog for advokatvirksomheder – og for revisorer, der bistår advokatvirksomheder. I hverdagen opstår ofte tvivl om, hvorvidt en advokatydelse er momsbelagt eller ej, ligesom der kan være tvivl om, hvordan fakturaer udstedt til advokatvirksomheder skal behandles momsmæssigt. Derfor udgives momsvejledningen for 5. gang i en helt opdateret version.

Advokat Robert Mikelsons, NJORD Law Firm, der tidligere har været forfatter til vejledningen, har sammen med juridisk konsulent Peter Hansen, Danske Advokater, opdateret hele vejledningen med ny lovgivning og praksis.

Danske Advokater søger med denne vejledning at tilbyde advokater og deres medarbejdere en overskuelig og let tilgængelig håndbog om moms og lønsumsafgift.

Vejledningen kan ses på Danske Advokaters hjemmeside, www.danskeadvokater.dk, hvor den løbende vil blive opdateret.

Helle Pallesen

Vicedirektør

Vejledningen er ajourført oktober 2015

KAPITEL 2 – ALMINDELIG DEL – UDVALGTE DELE AF DE GENERELLE MOMSREGLER

2.1 Introduktion til momssystemet

2.1.1 LOVGRUNDLAGET

Den danske momslov bygger på EU's momssystemdirektiv (Rådets direktiv 2006/112/EF).

Momssystemdirektivet er en sammenskrivning og omarbejdning af tidligere direktiver, herunder 6. momsdirektiv.

Den 5. maj 1994 vedtog Folketinget den gældende momslov (lov nr. 375 af 18. maj 1994 om merværdiafgift (momsloven)). Hermed blev momslovens struktur og indhold bedre tilpasset de bagved liggende EU-regler, herunder især EU's 6. momsdirektiv.

Momsloven er senest bekendtgjort som lovbekendtgørelse nr. 106 af 23. januar 2013. Momsloven er senere ændret ved følgende love: lov nr. 789 af 28. juni 2013, lov nr. 903 af 4. juli 2013, lov nr. 1637 af 26. december 2013, lov nr. 554 af 2. juni 2014, lov nr. 1376 af 16. december 2014, lov nr. 1500 af 23. december 2014, lov nr. 1502 af 23. december 2014, lov nr. 1532 af 27. december 2014, lov nr. 273 af 25. marts 2015 og lov nr. 578 af 4. juni 2015.

Momsloven suppleres af bl.a. momsbekendtgørelsen, der senest er bekendtgjort som bekendtgørelse nr. 808 af 30. juni 2015.

2.1.2 MOMSLOVENS ANVENDELSESOMRÅDE

I momslovens § 1 nævnes de former for transaktioner, der skal momsbes. Bestemmelsen har følgende ordlyd: "Erhvervsmæssig levering af varer og ydelser med leveringssted i Danmark er afgiftspligtig efter denne lov. Afgiftspligtig er ligeledes erhvervelse af varer fra andre EU-lande og indførsel af varer fra steder uden for EU. Afgift efter loven betales til staten."

Følgende tre hovedtyper af transaktioner er således momspligtige:

- Erhvervsmæssig levering af varer og ydelser med leveringssted i Danmark.
- Erhvervelse af varer fra andre EU-lande.
- Indførsel af varer fra steder uden for EU.

Det overordnede udgangspunkt er således, at der skal betales moms af enhver leverance af varer og ydelser, der leveres i Danmark. Levering af varer og ydelser, der kan blive fritaget for moms, skal således specifikt fremgå af lovens undtagelsesbestemmelser.

2.1.3 DEFINITIONER

Momsloven indeholder følgende tre centrale begreber:

- Salgsmoms
- Købsmoms

- Momstilsvar

Disse tre begreber kan defineres således:

- Salgsmoms eller udgående afgift er afgiften af virksomhedens leverancer af varer og ydelser.
- Købsmoms eller indgående afgift er afgiften af virksomhedens køb af varer og tjenesteydelser samt visse investeringsgoder til brug for virksomheden.
- Momstilsvar er forskellen mellem salgsmomsen (den udgående afgift) og købsmomsen, dvs. den fradragsberettigede indgående afgift. Momstilsvaret er således det beløb, der for hver afgiftsperiode skal afregnes til SKAT.

Det bemærkes, at momsloven indeholder særskilt bestemmelse om, i hvilket omfang der er fradragsret for momsen af virksomhedens køb m.v. Se nærmere herom nedenfor i afsnit 2.3.

Momsperioden er afhængig af størrelsen af virksomhedens årlige omsætning. Afgiftsperioder, tidspunkter for angivelse og betaling samt de gennemsnitlige kredittider er angivet i skemaet.

Virksomheder			
	Store Årlig omsætning > 50 mio. kr.	Mellem Årlig omsætning 5-50 mio. kr.	Små Årlig omsætning < 5 mio. kr.
Momsperiode	Kalendermåneden	Kvartalet	Første og andet halvår af kalenderåret.
Angivelse og betaling	Senest 25 dage efter momsperiodens udløb*	Senest den 1.dag i den tredje måned efter momsperiodens udløb	Senest 1. dag i den tredje måned efter momsperiodens udløb
Gennemsnitlig kredittid	40 dage	75 dage	151 dage

* Angivelse og betaling for juni måned skal dog først ske 1 måned og 17 dage efter periodens udløb.

Det vil sige, at angivelse for juni skal foretages senest 17. august.

Hvis købsmomsen overstiger salgsmomsen for den pågældende afgiftsperiode, udbetales den negative moms til virksomheden senest 3 uger efter SKATs modtagelse af momsangivelsen. Udbetalingsfristen kan afbrydes, såfremt SKAT ønsker at foretage kontrol af momsangivelsen, og denne kontrol ikke kan gennemføres inden for fristen på grund af virksomhedens forhold.

Det er endvidere en betingelse for udbetaling, at SKAT har modtaget alle momsangivelser for tidligere perioder. Eventuelle restancer til statskassen modregnes i det negative momstilsvar.

2.1.4 MOMSSYSTEMET GENERELT

Som anført ovenfor opgøres momstilsvaret som forskellen mellem salgsmomsen og købsmomsen. Den enkelte virksomhed betaler således kun moms af den merværdi (værditilvækst), som tilføres en vare eller ydelse i virksomheden. Der opkræves afgift i alle omsætningsled, og den enkelte virksomhed indbetaler afgiften i forhold til virksomhedens andel i den samlede værdiforøgelse, mens den samlede afgift påhviler den endelige forbruger.

Det grundlæggende system er, at virksomheden opkræver moms af de leverede ydelser (salgsmoms) og ved afregningen med SKAT fratrækker momsen af indkøb til brug for virksomheden (købsmoms). Forskellen mellem salgsmomsen og købsmomsen er virksomhedens momstilsvare, som indbetales til staten (SKAT).

Ved lov nr. 1134 af 4. december 2009 er momslovens bestemmelser om leverancer af ydelser blevet ændret. Ændringen er forårsaget af Rådets Direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008. Ved ændringen flyttes beskatningsstedet for grænseoverskridende handel i EU af ydelser leveret mellem erhvervsdrivende virksomheder (B2B leverancer). Med de nye regler er hovedreglen for leveringsstedet ændret fra at være leverandørens land til at være kundens land. Den nye hovedregel betyder også, at momsen skal betales i kundens land. Normalt skal leverandøren opkræve og indbetale momsen af salget, men med de indførte regler om omvendt betalingspligt (reverse charge) skal køber indbetale momsen af købet i sit eget land. Samtidig kan køber tage fradrag for denne købsmoms efter sit eget lands almindelige regler.

Der er ikke foretaget ændringer af den momsmæssige behandling af leverancer af ydelser, der sker fra en virksomhed i et EU-land til en ikke erhvervsdrivende kunde i et andet EU-land (B2C leverancer).

2.2 Hovedtræk i momssystemet

2.2.1 REGISTRERING

Advokatvirksomhed er momspligtig virksomhed. Det følger af, at de ydelser, som en advokatvirksomhed almindeligvis leverer, er ydelser, som efter deres karakter er momspligtige.

Advokatvirksomheder skal som andre momspligtige virksomheder registreres hos SKAT senest 8 dage før virksomheden påbegyndes. Anmeldelse til registrering foretages digitalt på www.virk.dk.

Ved registreringen tildeles virksomheden et CVR-nummer, og virksomheden får udleveret et registreringsbevis, der indeholder oplysninger om virksomhedens navn, adresse, CVR-nummer m.v.

CVR-nummeret er ottecifret og skal bruges ved enhver henvendelse til SKAT.

Hvis der sker ændringer i de registrerede oplysninger, f.eks. ændringer i indehaverkredsen i et interessentskab, ny adresse m.v., skal der ske meddelelse herom til Erhvervsstyrelsen. Ændringer skal ske digitalt på www.virk.dk.

2.2.2 Momspligtig omsætning

Den momspligtige omsætning i en advokatvirksomhed er den samlede momspligtige værdi af de ydelser, som er leveret i løbet af en momsperiode. Den momspligtige værdi er ydelsens pris uden moms. Nedenfor i afsnit 3.1. er foretaget en gennemgang af, hvilke advokatydelse der er momspligtige, og hvilke der er momsfrie.

Udover, at de egentlige advokatydelse er momspligtige, kan der for advokatvirksomheder endvidere være tale om følgende kategorier af leverancer, der skal medregnes til den momspligtige omsætning:

- Ydelser som advokater præsterer vedrørende egne private forhold, bl.a. når en advokat berigtiger en ejendomshandel med sig selv som køber eller sælger. Afgift skal normalt beregnes på grundlag af 50 % af det sædvanlige salær, som advokaten ville beregne sig i en tilsvarende handel for de pågældende ydelser. Advokaten opretholder herved sin normale fradragsret for købsmomsen af sædvanlige omkostninger i forbindelse med ydelsen.
- Salg af advokatvirksomhedens aktiver (maskiner, EDB-anlæg, kontorudstyr og andre driftsmidler), såfremt der ved købet er opnået fuldt eller delvist fradrag for købsmomsen. Det skal bemærkes, at i de tilfælde, hvor en overdragelse af virksomhedens aktiver sker i forbindelse med en hel eller delvis overdragelse af selve virksomheden, må der ikke beregnes moms af de overdragne aktiver, hvis den nye indehaver er eller bliver momsregistreret. Hvis advokaten i forbindelse med salget eller overdragelsen beholder driftsmidler eller kontorinventar til eget privat brug eller til andre ikke-momspligtige formål, skal der betales moms heraf.
- Udtagning til private formål af småaktiver (anskaffelsværdi ekskl. moms under kr. 75.000) som f.eks. EDB udstyr, kontorinventar og lignende.
- Indkøb af visse ydelser fra udlandet, jf. nedenfor under afsnit 2.6. • Indkøb af varer, som der er omvendt betalingspligt på, f.eks. mobiltelefoner, tablets, computere osv.

Følgende medregnes ikke i den momspligtige omsætning:

- Rabatter og dekorter.
- Rentetilskrivning på tilgodehavende salærer og udlæg.

Momsen af tabet på ikke betalte salærnotaer kan under visse betingelser trækkes fra i den udgående afgift. Det er normalt en betingelse herfor, at der er foretaget retsskridt mod den pågældende debitor, f.eks. udlæg, konkursbehandling m.v., eller at der er gennemført en frivillig akkord på nærmere angivne vilkår.

Undtaget herfra er fordringer under kr. 3.000, som umiddelbart kan reguleres i den momspligtige omsætning som tab efter udsendelse af forgæves rykkerskrivelse.

Fordringer, der overstiger kr. 3.000, kan under nærmere omstændigheder samt efter individuel vurdering også trækkes fra i den udgående afgift, uanset at der ikke er foretaget retsskridt mod debitor.

Det er dog altid en betingelse for fradraget, at det nøje fremgår af advokatvirksomhedens regnskabsmateriale, hvad der er gjort i anledning af klientens manglende betaling. Endvidere skal det sikres, at fratrukne momsbeløb medregnes i momsregnskabet i det omfang, beløbene senere måtte indgå.

Det er en forudsætning, at der ikke handles med debitor mere.

Nedenfor i afsnit 2.5. er der foretaget en mere udførlig gennemgang af reglerne for momsfradrag ved tab på debitorer.

2.2.3 GENERELLE REGNSKABSBESTEMMELSER

Der skal føres et regnskab over køb og salg af momspligtige ydelser (i visse advokatvirksomheder eventuelt tillige salg af varer, f.eks. bøger eller andre publikationer), som kan danne grundlag for opgørelsen af virksomhedens momstilsvær og for kontrollen med momsens rigtige betaling.

Momsregnskabet skal føres i det almindelige forretningsregnskab. Virksomhedens oplysninger på momsopgørelsen skal kunne afstemmes med de regnskabsmæssige registreringer, dvs. angivelsesbeløbene skal kunne opløses i de enkelte registreringer, hvoraf de er sammensat.

Regnskabet skal endvidere indeholde oplysninger om virksomhedens indkøb og leverancer af ydelser med angivelse af de virksomheder, som har aftaget leverancerne.

Disse oplysninger er virksomheden forpligtet til på begæring at give til SKAT.

Virksomhedens regnskabsmateriale skal opbevares i 5 år efter udløbet af det regnskabsår, det vedrører, og det skal være tilgængeligt for SKAT. Hvis virksomheden har faste ejendomme, hvorpå der hviler en reguleringsforpligtelse, skal regnskabsmaterialet vedrørende dette opbevares i 10 år.

2.2.4 FAKTURERINGSREGLER

For enhver momspligtig ydelse skal der udstedes faktura til modtageren af ydelsen.

Fakturaen skal senest udstedes, når advokaten har afsluttet arbejdet eller snarest derefter. Nedenfor i afsnit 3.3.1. er der givet en nærmere gennemgang af reglerne for tidspunktet for medregning af salgsmoms.

Efter moms bekendtgørelsens § 58 skal fakturaer og kreditnotaer indeholde følgende oplysninger:

- dato for udstedelsen (faktura-/kreditnotadato)
- fortløbende nummer, der bygger på én eller flere serier, og som identificerer fakturaen/kreditnotaen
- advokatvirksomhedens navn, adresse og CVR-nr.
- klientens navn og adresse

- omfang og art af de leverede ydelse
- den dato, hvor levering af advokatydelse foretages eller afsluttes
- afgiftsgrundlaget, pris pr. enhed uden moms, eventuelle prisnedslag, bonus og rabatter, hvis de ikke er indregnet i prisen pr. enhed
- gældende afgiftssats,
- det afgiftsbeløb, der skal betales
- er leveringsdato eller datoen for afslutningen af ydelsen forskellig fra fakturaens udstedelsesdato, så skal det fremgå af fakturaen, og
- momsbeløbet skal angives i DKK eller EURO.

Momsbeløbets størrelse skal fremgå enten direkte ved et beløb i fakturaen eller være oplyst som 20 % af regningsbeløbet.

Momspligtige og momsfrie leverancer skal nøje opdeles.

For yderligere vejledning vedrørende reglerne om moms, fakturering og regnskab, kan der henvises til SKATs juridiske vejledning afsnit A.B.3.3 "Fakturering og regnskab - moms".

2.2.4.1 Fakturering til afgiftspligtige klienter i andre EU-lande

For grænseoverskridende ydelser, der leveres fra en erhvervsdrivende i et EU-land til en

erhvervsdrivende i et andet EUland (B2B ydelser), gælder der regler om omvendt betalingspligt.

Advokatvirksomheder er også omfattet af reglerne om, at momsen skal betales i det land, hvor kunden er hjemmehørende. Der gælder også regler om rapporteringspligt til listesystemet, som har betydning for advokatvirksomheder.

Omvendt betalingspligt for leverancer af grænseoverskridende ydelser inden for EU mellem erhvervsdrivende betyder, at leveringsstedet for ydelsen flyttes fra det land, hvor leverandøren er momsregistreret, til det land, hvor kunden er momsregistreret. Derved skal momsen ikke betales i det land, hvor leverandøren er momsregistreret, men derimod i det land, hvor kunden er momsregistreret. Hvis køber har fuld fradragsret for momsen, har det ingen økonomisk betydning, hvor momsen skal betales.

Visse grænseoverskridende B2B ydelser inden for EU har dog stadig leveringssted i det land, hvor leverandøren er momsregistreret. For disse ydelser gælder der ikke omvendt betalingspligt og momsen skal derfor afregnes i det land, hvor leverandøren er momsregistreret. Det gælder f.eks., hvis advokatydelsen vedrører fast ejendom beliggende i Danmark. I disse tilfælde er ydelsen momspligtig i Danmark og der skal udstedes faktura med dansk moms.

Som et led i reglerne om omvendt betalingspligt for grænseoverskridende ydelser, der leveres fra en erhvervsdrivende i et EU-land til en erhvervsdrivende i et andet EU-land, er listesystemet (VIES-

systemet –VAT Information Exchange System) udvidet til også at omfatte ydelser, der leveres fra en erhvervsdrivende i et EU-land til en erhvervsdrivende i et andet EU-land.

Listesystemet går ud på, at en dansk leverandør af en ydelse til en afgiftspligtig kunde i et andet EU-land hver måned skal indberette oplysninger om leverancerne til SKAT, der herefter sender oplysningerne videre til skattemyndighederne i kundens land, som derefter kan kontrollere, om kunden har indbetalt det rette momsbeløb. SKAT kan tillade kvartalsvis angivelse, hvis advokatvirksomheden skal angive sit momstilsvær kvartalsvis eller halvårligt. Der henvises nærmere herom til momsbekendtgørelsens § 97. Angivelse skal ske digitalt. På SKATs hjemmeside er der også en vejledning om, hvordan man indberetter handel med udlandet

<https://skat.dk/SKAT.aspx?old=73527>.

Det er Danske Advokaters opfattelse, at det ikke er i strid med advokaters tavshedspligt at foretage indberetning til listesystemet, da der er tale om en indberetningspligt svarende til andre indberetningspligter i skatte- og afgiftslovgivningen, hvor der alene skal oplyses et CVR-nr. og et beløb. Det betyder også, at det ikke kan eller må oplyses, hvilken rådgivning der er ydet eller lignende.

Hovedreglen er således, at danske advokatvirksomheder ikke skal pålægge dansk moms i fakturaer til afgiftspligtige klienter i andre EU-lande, idet der her foreligger omvendt betalingspligt (reverse charge). Der skal derimod pålægges dansk moms i fakturaer til ikke afgiftspligtige klienter i andre EU-lande, da der ikke her foreligger omvendt betalingspligt (reverse charge). Ydelsen er momspligtig i Danmark, og der skal på fakturaen opkræves dansk moms af ydelsen.

Ved fakturering til afgiftspligtige klienter i andre EU-lande skal følgende to forhold yderligere fremgå af fakturaen:

- momsregistreringsnummer, hvis klienten er momsregistreret i hjemlandet, og
- at momsen af ydelsen er omfattet af omvendt betalingspligt (reverse charge).

Tekst til de pågældende fakturaer

Oplysningen om, at advokatydelsen er momsfritaget i Danmark, kan efter den danske advokats valg i fakturaen gives på en af følgende måder:

- Henvisning til den relevante EU-bestemmelse,
- Henvisning til den relevante nationale bestemmelse, eller
- Ved anden påtegning på fakturaen, eksempelvis "momsfritaget", "nul-sats", "zero-rate", "free of VAT".

Det mest hensigtsmæssige vil i forhold til modtageren af advokatydelsen i det andet EU-land være at henvise til den relevante EU-bestemmelse, som er momssystemdirektivet artikel 56, stk. 1, litra c.

Ud over oplysningen om, at leverancen er momsfritaget i Danmark, skal den danske advokat på fakturaen give oplysning om, at klienten i det andet EU-land er betalingspligtig for moms af den

modtagne advokatydelse (omvendt betalingspligt/"reverse charge"). Oplysning herom kan efter den danske advokats valg i fakturaen gives på en af følgende måder, jf. momsbekendtgørelsens § 61, stk. 1:

- Henvisning til den relevante EU-bestemmelse,
- Henvisning til den relevante nationale bestemmelse, eller
- Ved anden tydelig påtegning, eksempelvis "omvendt betalingspligt" eller "reverse charge".

Af hensyn til klienten i det andet EU-land vil det være mest hensigtsmæssigt at foretage henvisning til den relevante EU-bestemmelse, som er momssystemdirektivet artikel 196.

2.2.5 MOMSAFREGNING

Momsperioden er angivet ovenfor i afsnit 2.1.3. Inden udløbet af angivelsesfristen for hver momsperiode skal størrelsen af virksomhedens salgsmoms og købsmoms i perioden angives til SKAT.

Indberetning af moms skal ske digitalt via TastSelv Erhverv på SKATs hjemmeside. Virksomheder, der er tilmeldt TastSelv, modtager e-mails, der husker på fristen for indberetning af momsen.

Betaling skal ske via advokatvirksomhedens skattekonto.

Det er væsentligt, at angivelsen foretages rettidigt via TastSelv Erhverv, uanset at betaling heraf ikke kan foretages rettidigt. Herved kan det undgås, at virksomheden pålægges en afgift (kr. 800), og at der sker en eventuel foreløbig fastsættelse af momstilsvaret.

Såfremt momsen ikke betales rettidigt, skal der betales månedlig rente (ikke skattemæssigt fradragsberettiget) for hver påbegyndt måned regnet fra forfaldsdagen. Renten varierer og fastsættes ultimo hvert år gældende for det følgende kalenderår efter en fremgangsmåde fastsat i opkrævningsloven. Den variable del er med virkning fra 1. januar 2015 fastsat til 0,1 pct. Hertil skal tillægges 0,7 pct. Renten er herefter i alt 0,8 pct. pr. påbegyndt måned med virkning fra den 1. januar 2015.

Er der foretaget en foreløbig fastsættelse af tilsvaret, beregnes renten fra den dag, momsen for den pågældende momsperiode forfaldt til betaling.

Der skal betales et gebyr på 65 kr. for erindringskrivelser vedrørende betaling af moms.

2.3 Særligt om købsmoms

2.3.1 FRADRAG

Man skelner imellem fuld, delvis og ingen fradragsret for den moms, der betales til de forskellige leverandører af varer og ydelser, som en advokatvirksomhed har. Hvilken grad af fradragsret en advokatvirksomhed kan få, afgøres først og fremmest ud fra den indkøbte vares eller ydelses tilknytning til advokatvirksomhedens momspligtige aktivitet. Hvis varen/ydelsen anvendes til en aktivitet, der er fritaget for moms eller til private formål, er der ikke fradrag. Herudover er der ganske få bestemmelser, der positivt fastslår, at der for visse udgifter ikke er fradrag i en ellers fuldt momspligtig virksomhed.

Det er væsentligt, at det er advokatvirksomheden, der selv har ansvaret for, at der modtages bilag fra leverandørerne, der opfylder de normale fakturakrav, således at der kan opnås fradrag. Det betyder, at bilaget skal indeholde sælgers navn og adresse, fortløbende nummer, dato, købers navn og adresse, beskrivelse af varen/ydelsen, momsbeløbet og sælgers CVR-nummer. Herudover skal det være berettiget, at sælger har skrevet moms på regningen. For bilag på indkøb under 3.000 kr. kan man nøjes med en forenklet faktura, en såkaldt "bager-bon".

Fradraget skal principielt ske på leveringstidspunktet, men det praktiseres normalt som fakturadatoen. Betalingstidspunktet har altså ingen betydning i denne sammenhæng. Der kan ikke foretages fradrag for andet end momsbeløb angivet på en faktura, og der kan derfor ikke fradrages moms af afsætning til eller hensættelser til forventet leverandørgæld.

Fuldt fradrag

Hvis den indkøbte vare eller ydelse ikke anvendes til andet end advokatvirksomhedens momspligtige aktivitet, er der fuld fradragsret, dvs. advokatvirksomheden har ret til at modregne den moms, der betales til leverandøren, fuldt ud i momsen af advokatvirksomhedens momspligtige salg. Det gælder både varer og ydelser, der indgår som omkostninger i advokatvirksomhedens løbende momspligtige aktivitet, og inventar, udstyr, bygninger, rettigheder og andre anlægsaktiver, der tjener advokatvirksomhedens momspligtige aktivitet.

Ingen fradragsret

Der er i momsloven opremset en række indkøb, der ikke giver ret til fradrag for moms af købet. Det drejer sig om visse indkøb, der på forskellig vis har karakter af privat forbrug for advokatvirksomhedens indehaver eller personale. Det drejer sig om:

- kost og bolig for indehaveren eller personalet,
- naturalafłønning af personalet og f.eks. ferieboliger, der stilles til rådighed for personalet,
- anskaffelse og drift af vuggestuer, børnehaver, fritidshjem, feriehus, sommerhuse og lignende for advokatvirksomhedens personale,
- underholdning, restaurationsydelser, repræsentation og gaver, samt
- anskaffelse og drift af personbiler.

På tværs af reglerne om kost til personalet og repræsentation er der gennemført en regel om, at der dog er 25% fradragsret for moms af restaurationsydelser, når udgifterne hertil er af strengt erhvervs-mæssig karakter. For hotelydelser var der tidligere begrænset momsfradragsret, men fra og med 1. januar 2015 er der indført fuld fradragsret for momsudgifter afholdt i forbindelse med hotelovernatninger i Danmark, hvis momsudgiften relaterer sig til advokatvirksomhedens momspligtige aktivitet. Det er vigtigt at være opmærksom på, at disse regler både omfatter rene personalemøder m.v. og restaurationsbesøg, hvor der deltager forretningsforbindelser. Der er fuld

fradragsret for udgifter til servering af mad og drikke, herunder kaffe, for personale og gæster i virksomheden i forbindelse med møder i virksomhedens egne lokaler.

Delvis fradragsret

Der er i de fleste advokatvirksomheder indkøb, der

- anvendes blandet til både momspligtige og fritagne aktiviteter, eller
- anvendes både til momspligtigt erhverv og privat.

For disse indkøb kan virksomheden fratække moms af de blandede indkøb, men kun med den andel, der svarer til anvendelsen i momspligtigt erhverv.

For en hel del udgifter gælder det, at de direkte kan henføres til den momspligtige aktivitet. For disse udgifter er der fuldt fradrag. Tilsvarende kan der være tale om udgifter, der direkte kan henføres til fritagne aktiviteter eller private formål, og for disse er der intet fradrag. Det er hovedreglen, at man skal forsøge at henføre så stor en del af omkostningerne som muligt direkte til momspligtige aktiviteter eller direkte til fritagne aktiviteter/private formål.

Herefter er der delvis fradragsret for den del af udgifterne, der ikke kan henføres direkte til momspligtigt erhverv, fritaget erhverv eller private formål.

Når der foretages indkøb, der delvis anvendes til momspligtig virksomhed og delvis til privat brug, skal der foretages et skøn over den erhvervs-mæssige anvendelse, og fradragsretten afgøres dermed som den andel, der vedrører erhvervs-mæssig anvendelse.

Når der foretages indkøb, der delvis anvendes til momspligtig virksomhed og delvis til fritaget aktivitet, kan man ikke fordele disse efter et skøn eller i forhold til det faktiske forbrug af ressourcer. De skal fordeles i forhold til virksomhedens omsætning. Se følgende skema:

Momsbelagt omsætning (excl. moms)	5.000.000 kr.
Omsætning til EU, momspligtig	500.000 kr.
Omsætning til lande uden for EU m.v., momspligtig	500.000 kr.
Momspligtig omsætning i alt	6.000.000 kr.
Omsætning fritaget for moms	2.000.000 kr.
Omsætning i alt	8.000.000 kr.

Der vil i eksemplet kunne fratrækkes 75 % af den indgående moms på fællesomkostningerne, svarende til den momspligtige omsætning sat i forhold den samlede omsætning. Salg af større anlægsaktiver og visse bitransaktioner skal ikke indgå i fordelingsnøglen.

Bemærk, at den forholdsmæssige fradragsret for moms beregnes ved at runde op til nærmeste hele tal. Hvis forholdstallet derfor f.eks. er 99,12 %, skal der rundes op til 100 %. Dette gælder ikke tilsvarende for den modsvarende lønsumsafgiftsberegning, så de 99,12% vil betyde, at selv om der vil være fuldt fradrag for købsmoms, så skal der betales lønsumsafgift af 0,88 % af lønsummen.

Ved begyndelsen af året skal der fastsættes en foreløbig fordelingsnøgle på basis af fordelingsnøglen for året før. Denne nøgle anvendes i løbet af året, og der justeres så til den endelige fordeling ved årets slutning på basis af årsregnskabet.

2.3.2 REGULERING FOR INVESTERINGSGODER

Frdrag for moms af investeringsgoder

Når advokatvirksomheden anskaffer visse større anlægsaktiver, har virksomheden på samme måde som med andre indkøb fuld fradragsret for momsen af indkøbet. Fradraget er imidlertid koblet sammen med en bestemmelse om, at en del af den fratrukne moms skal tilbagebetales til SKAT, hvis aktivet ikke bruges til momspligtige aktiviteter i mindst 5 eller 10 år, afhængigt af aktivets art.

Der hviler altså i en årrække efter indkøbet og fradraget for den indgående moms en forpligtelse for advokatvirksomheden til at "regulere fradraget", kaldet reguleringsforpligtelsen.

For advokatvirksomheder, der udelukkende driver momspligtig virksomhed, betyder det, at forpligtelsen kan blive udløst, hvis aktivet overgår fra at blive brugt i advokatvirksomheden til privat brug eller til brug i en anden virksomhed. For de mange advokatvirksomheder, der driver både momspligtig og momsfrataget virksomhed, og hvor aktivet bruges i begge aktiviteter, kan det betyde, at dele af forpligtelsen skal reguleres årligt, når fordelingen mellem momspligtig og momsfrataget omsætning ændrer sig. Momsfritagelsen for administration af fast ejendom blev ophævet med virkning fra 1. januar 2011. Dette betyder, at fordelingen mellem momspligtig og momsfrataget

omsætning fra 1. januar 2011 vil forskyde sig i retning af mere momspligtig omsætning for de fleste advokatvirksomheder.

Reguleringen kan medføre enten et større eller et mindre fradrag. Der skal dog kun reguleres, hvis fradragsretten ændrer sig med mere end 10 procentpoint i forhold til fradragsretten på tidspunktet, hvor aktivet blev anskaffet. Advokatvirksomheder, der administrerer fast ejendom, skal derfor have for øje, at fradraget for investeringsgoder kan blive højere.

Hvis aktivet sælges som enkeltstående aktiv (ikke ved salg af hele virksomheden) skal salgssummen simpelthen belægges med moms og dermed ophører forpligtelsen. Ved salg af en hel virksomhed gælder der særlige regler, idet salget ikke må tillægges moms. Til gengæld skal forpligtelserne normalt opgøres og overtages af køber.

Investeringsgoder

Der er defineret fire slags investeringsgoder, som de såkaldte reguleringsforpligtelser hviler på:

- Maskiner, inventar og andre driftsmidler, hvis anskaffelsespris uden moms overstiger 100.000 kr. og som undergår værdiforringelse,
- Fast ejendom, herunder om- og tilbygning,
- Reparation og vedligeholdelse af fast ejendom for mere end 100.000 kr. pr. år, og
- it-ydelser, hvis anskaffelsespris uden moms overstiger 100.000 kr.

Maskiner, inventar og andre driftsmidler skal for at være et investeringsgode i denne bestemmelses forstand koste mere end 100.000 kr. Det skal altså defineres, hvad der er ét aktiv. Det er for mange aktiver meget enkelt at afgøre, men specielt for kontorsystemer og computere er det meget svært at afgøre, ligesom det er i afskrivningslovens diskussion om småanskaffelser. For disse aktiver skal der reguleres for de anskaffelser, der har fundet sted i de seneste 5 regnskabsår.

Fast ejendom incl. om- og tilbygning er et investeringsgode. Her gælder der ingen beløbsmæssig undergrænse. I praksis afgøres det normalt ud fra de samme kriterier, som anvendes i skatteretten, om der er tale om tilbygning eller vedligeholdelse. For disse aktiver skal der reguleres for de anskaffelser, der har fundet sted i de seneste 10 regnskabsår.

Hvis en ejendom helt eller delvist lejes ud til erhvervsformål kan dette ske med moms, forudsat at ejeren får en særlig (frivillig) momsregistrering for ejendommen, og for den del af ejendommen, der er eller søges udlejet, gælder de samme regler om regulering. For reparation og vedligeholdelse af fast ejendom er der en beløbsmæssig undergrænse på 100.000 kr. pr. regnskabsår. Hvis denne grænse overskrides er der reguleringsforpligtelse på den overskydende del. Også her anvender man normalt den opdeling i forbedring og reparation, som også anvendes i de almindelige skattemæssige opgørelser.

2.3.3 OMVENDT BETALINGSPLIGT

Fra og med 1. juli 2014 er der indført omvendt betalingspligt for indenlandske leverancer af bl.a. mobiltelefoner, tablets og bærbare computere. Det betyder, at det er købervirksomheden – og ikke som normalt sælger – der skal afregne momsen. Fakturaen fra sælger skal udstedes uden moms, og der skal være en påtegning på fakturaen om, at det er køberen, der skal afregne momsen.

Advokatvirksomheder, der fra 1. juli 2014 køber mobiltelefoner, tablets og bærbare computere fra andre danske virksomheder, skal derfor selv beregne moms af værdien af købet og angive den i momsangivelsens rubrik for salgsmoms. Den beregnede moms kan advokatvirksomheder fratække i momsangivelsens rubrik for købsmoms efter de sædvanlige regler, hvorfor der i de fleste tilfælde vil være tale om to regnskabsmæssige posteringer – et »plus« og et »minus« – som tilsammen betyder, at den beregnede moms bliver neutral for advokatvirksomheder med fuld fradragsret. SKAT stiller krav om, at der sker separat bogføring af indenlandsk køb med omvendt betalingspligt. For en nærmere gennemgang heraf henvises til momsbekendtgørelsens kapitel 13.

Reglerne om omvendt betalingspligt gælder dog ikke salg fra momsregistrerede virksomheder, hvis afsætning udelukkende eller overvejende sker til private forbrugere – dvs. at køb af mobiltelefoner m.v. fra detailhandelsvirksomheder ikke er omfattet af omvendt betalingspligt.

Disse regler om omvendt betalingspligt har til formål at forhindre momskaruselsvig.

2.4 Udlæg

Det er nødvendigt at skelne skarpt mellem to forskellige typer af udlæg.

For det første udlæg som er en integreret del af leverancen. Det er således almindeligt, at en virksomhed, herunder en advokatvirksomhed, ved beregning af priser over for kunder anvender betegnelsen udlæg for det forhold, at kunden foruden en aftalt pris skal dække visse specifikke omkostninger. Uanset om dette vises i fakturaen eller ej, indgår disse prisdele på normal vis som en del af momsgrundlaget, og advokatvirksomheden har fradrag for momsen af de nævnte omkostninger på normal vis, da de er advokatvirksomhedens egne omkostninger.

For det andet udlæg efter de momsmæssige udlægsregler. I disse tilfælde har advokatvirksomheden betalt fakturaer stilet til kunden, og disse fakturaer ekspederes derfor videre til kunden, der dækker betalingen. Da fakturaen er stilet til kunden og ikke til advokatvirksomheden, kan advokatvirksomheden ikke fratække en eventuel moms på omkostningen, men til gengæld kan fakturaen videresendes til kunden uden moms, hvis følgende forhold er opfyldt:

- Fakturaen skal være stilet til kunden og være betalt for kundens regning.
- Udgifterne skal udskilles i bogføringen på særlige udlægskonti eller på klientkontiene.
- Der må ikke beregnes avance af disse udgifter ved viderefakturering til kunden.
- De originale bilag skal videresendes til kunden, så kunden kan få fradrag for eventuel købsmoms.

Det er af væsentlig betydning at anvende udlægsreglerne, når kunden ikke har fradragsret for moms af omkostninger, f.eks. når kunden er en læge eller en bank, og når udlægget drejer sig om omkostninger, der grundlæggende ikke er belagt med moms, f.eks. flybilletter og forsikringer.

Der er en række udgifter, der typisk behandles som udlæg:

- fly, tog og taxa,
- hotel og restauration,
- syns- og skøns mænd og sagkyndige,
- ekstern bistand med særlig ekspertise,
- oversættelser,
- annoncer,
- visse forsikringer,
- finansielle omkostninger,
- gebyrer og afgifter, herunder for ting- og personbogsoplysninger og
- udgifter til indrykning af annoncer i Statstidende

Visse udgifter, der belastes kunderne, kan specifikt ikke behandles som udlæg, men skal tillægges moms. Det gælder, når man fakturerer for advokatens eller medarbejderes kørsel i egen bil, uanset om det sker som km-penge til statens takster eller til andre satser. Her er der ikke tale om udgifter faktureret til advokatvirksomheden. Fakturering af beløb til dækning af porto og kopiaia skal også ske med tillæg af moms. Det vil også gælde for andre udgifter, der er afholdt samlet for en række klienter på en samlet regning, idet der ikke foreligger en regning stilet til hver klient, der kan videresendes til klienten.

2.5 Tab på debitorer

2.5.1 EGNE DEBITORER

En advokatvirksomhed kan i sin momsplichtige omsætning fradrage 80 pct. af konstaterede tab på uerholdelige fordringer vedrørende leverede advokatydelser, når der i øvrigt er tale om en tidligere faktureret momsplichtige advokatydelser og momsen er angivet. Fradraget kan foretages på det tidspunkt, hvor tabet konstateres. Hvis en fordring senere betales helt eller delvis, skal 80 pct. af det modtagne beløb medregnes i advokatvirksomhedens momsplichtige omsætning. Dette gælder dog ikke, hvis betalingen sker efter konkurslovens § 96. I dette afsnit foretages en nærmere gennemgang af reglerne for momsfradrag for tab på debitorer.

2.5.1.1 *Konstaterede tab*

Som hovedregel er det en forudsætning for at fradrage tab i en advokatvirksomheds momsgrundlag, at tabet er konstateret. Konstatation af tab forudsætter efter momsloven og tilhørende praksis som

udgangspunkt, at advokatvirksomheden har foretaget indenretlige skridt for at konstatere tabet. Der er en række undtagelser til denne hovedregel, som gennemgås nedenfor.

Et tab på en advokatvirksomheds debitor anses for konstateret – og kan derfor fradrages i momsgrundlaget – når et af følgende forhold foreligger:

- Hvis det ved afslutningen af konkurs- og dødsboer dokumenteres, at der ikke er opnået fuld dækning for det krav, som advokatvirksomheden har anmeldt.
- Hvis et tilgodehavende ved gennemførelse af en almindelig akkord eller en likvidationsakkord er nedskrevet med en bestemt andel af tilgodehavendet. Det er en forudsætning for momsmæssig regulering, at akkorden er stadfæstet af skifteretten. Betalingsudsættelse giver således ikke mulighed for momsmæssig regulering.
- Hvis der ved tiltrædelsen af en frivillig akkord er sket reduktion af kreditorernes krav mod en skyldner, og advokatvirksomhedens tiltrædelse af akkorden har haft til formål at opnå den størst mulige dækning af tilgodehavendet.
- Hvis det af udskrift af fogedbogen fremgår, at fogedforretning for det pågældende tilgodehavende har været forgæves forsøgt, eller når det ved udskrift fra fogedbogen kan dokumenteres, at en anden kreditor inden for et tidsrum af højst 6 måneder har foretaget forgæves udlægsforretning hos den pågældende debitor. En insolvenserklæring, der afgives af skyldneren under fogedforretningen, vil kunne danne grundlag for en momsmæssig regulering. Tilsvarende vil fogedrettens erklæring om, at skyldneren inden for 6 måneder har afgivet en insolvenserklæring, kunne sidestilles med dokumentation for forgæves afholdt udlægsforretning.
- Hvis advokatvirksomheden har sikret sit tilgodehavende ved pant eller udlæg i en personligt drevet virksomheds faste ejendomme (både beboelses- og erhvervsjendomme), og disse bortsælges på tvangsauktion, uden at advokatvirksomheden får fuld dækning for sit tilgodehavende. I disse situationer skal der ikke foretages udlæg med henblik på at konstatere, at (rest)tilgodehavendet er uerholdelig.

Der er i et vist omfang behov for at kunne foretage momsfradrag, for ikke konstaterede tab, hvis tabets størrelse gør, at omkostningerne, der måtte være forbundet med en inddrivelse, ikke står i rimeligt forhold til tilgodehavendets værdi. Et tab anses derfor at være konstateret i følgende tilfælde, uanset at der ikke er foretaget indenretlige skridt for at konstatere tabet:

- Fordringer under 3.000 kr. kan afskrives af advokatvirksomheden, når uafhængig advokat-/inkassovirksomhed forgæves har rykket debitor for betaling af det skyldige beløb og hvor inddrivelse herefter opgives. Det er normalt en forudsætning for fradrag, at advokatvirksomhedens forretningsforbindelse med den pågældende debitor er ophørt mindst 1 år inden, at fradraget foretages.
- Fordringer over 3.000 kr. kan uden for konkurs og akkord fradrages i momsgrundlaget, hvis fordringen efter en konkret vurdering skønnes at være tabt. I den konkrete vurdering indgår følgende momenter: 1) fordringen har været gennem en rykkerprocedure i

advokatvirksomhedens egne inkassoafdeling, 2) fordringen er forsøgt inddrevet via en uafhængig advokatvirksomhed/inkassovirksomhed, som har foretaget de inddrivelseskridt, der i relation til fordringen størrelse er fundet mulige og 3) at advokatvirksomheden ved fortsat manglende betaling først efter en individuel vurdering af den enkelte debitor og fordring har vurderet, at fordringen skal anses som tabt og overfører den til en overvågningsliste.

- En advokatvirksomhed kan foretage fradrag for tab på fordringer i den situation, hvor debitor forsvinder. Følgende betingelser skal være opfyldt: 1) debitor er flyttet fra Danmark uden at angive, hvilket land debitor er flyttet til, og 2) gennemførelse af retsskridt eller andre inddrivelseskridt mod debitor er umulig, f.eks. fordi debitor heller ikke har aktiver i Danmark.
- En advokatvirksomhed kan foretage fradrag for tab, hvis debtors identitet er ukendt, når følgende to betingelser er opfyldt: 1) advokatvirksomheden har dokumentation for eller kan sandsynliggøre, at den person, der har købt advokatydelsen, ikke er den reelle køber, og 2) advokatvirksomheden har indgivet politianmeldelse vedrørende forholdet. Det må anses som en sjældenhed, at denne situation opstår for advokatvirksomheder, der efter hvidvaskreglerne har pligt til at afklare klienters person- og adresseforhold m.v.

Der kan i øvrigt henvises til SKATs juridiske vejledning afsnit D.A.8.1.1.6.4.

2.5.1.2 Forventede tab

Der kan foretages fradrag for forventet tab på debitorer, men kun når beregningen af den maksimalt forventede dividende procent hviler på en ajourført statusopgørelse for skyldneren i følgende tilfælde:

- Ved tilgodehavende i konkurs- og dødsboer (gældsfragåelsesboer) kan der foretages fradrag for forventet tab før bobehandlingen er endeligt afsluttet, såfremt der foreligger en erklæring fra bobestyrer om den maksimalt forventede dividende procent i boet.
- Ved tilgodehavende hos en kunde, der er taget under rekonstruktionsbehandling efter konkurslovens regler, kan foretages foreløbigt fradrag for forventet tab, såfremt der foreligger en erklæring fra den beskikkede rekonstruktør om, at dividenden ikke forventes at overstige en nærmere angivet procent.

Det bør tilstræbes, at der så vidt muligt altid udarbejdes en statusopgørelse, bl.a. af hensyn til spørgsmålet om fradrag for tab. Når tabet er endeligt opgjort ved boets afslutning, skal der foretages regulering i momsregnskabet i forhold til den foreløbige opgørelse, der var baseret på de forventede tab.

2.5.2 FORDRINGER, DER OVERDRAGES TIL EJE

Ved overdragelse af fordringer til eje, herunder i forbindelse med virksomhedsoverdragelse, er det væsentligt at være opmærksom på, at der ikke kan foretages fradrag i momsgrundlaget, såfremt fordringen overdrages til tredjemand for et mindre beløb end fordringens nominelle værdi. Der gælder følgende regler:

2.5.2.1 Overdragelse til kurs pari (nominel værdi) ved virksomhedsoverdragelse

Den ny virksomhed (køber) indtræder i sælgervirksomhedens ret til at foretage fradrag i den momspligtige omsætning efter de almindelige regler, hvis der efter overdragelsestidspunktet konstateres tab på de overtagne fordringer.

2.5.2.2 Overdragelse til underkurs (virksomhedsoverdragelse, factoring m.v.)

Overdragelse til underkurs forekommer i de tilfælde, hvor der i forbindelse med overdragelse af en virksomhed er foretaget en generel hensættelse på den samlede debitor masse, eller hvor der efter en individuel vurdering er foretaget hensættelse på nærmere angivne debitorer.

2.5.2.2.1 Behandling hos sælgeren (overdrageren)

Der er ikke fradrag i den momspligtige omsætning for den kursdifference, der konstateres ved overdragelsen. Dette gælder som nævnt ovenfor ved såvel en generel (lineær) nedskrivning af den samlede debitor masse som ved en nedskrivning af nærmere angivne debitorer.

2.5.2.2.2 Behandling hos køberen (erhververen)

Der er ikke fradrag i den momspligtige omsætning for senere konstaterede tab på fordringer, der er nedskrevet ved overdragelsen. Der skal tilsvarende ikke betales moms af eventuelle gevinster på overtagne fordringer.

2.6. Køb i udlandet

Køb af varer i et andet EU-land

Hvis en advokatvirksomhed køber varer i et andet EU-land, vil sælger normalt forlange at få oplyst advokatvirksomhedens danske momsregistreringsnummer. Herefter vil sælger fakturere uden moms, men med angivelse af købers danske momsregistreringsnummer. Når advokatvirksomheden modtager denne faktura, skal den beregne såkaldt "erhvervesmoms", hvilket betyder, at der skal beregnes 25 % dansk moms af købet, og dette beløb skal krediteres en særlig konto i gruppen af momskonti. På momsangivelsen skal beløbet angives i en særlig rubrik, hvor det lægges sammen med salgsmomsen til afregning til SKAT. Det samme beløb kan imidlertid behandles som enhver anden købsmoms og fratrækkes i det samme omfang, som hvis købet var sket fra en dansk leverandør. Hvis advokatvirksomheden har fuld fradragsret, betyder det, at momsen ikke belaster omkostningerne. På momsangivelsen skal denne type køb af varer endvidere oplyses i rubrik A.

Køb af varer i et land uden for EU

Som udgangspunkt vil et køb af varer fra en leverandør uden for EU betyde, at varerne indføres over en ydre EU-grænse, og der vil derfor ske en toldbehandling ved EU-grænsen. Der vil derfor blive opkrævet såkaldt importmoms, der skal betales til SKAT i et særligt importørsystem. Dette gælder principielt også, selv om der er tale om småforsendelser, der kommer til Danmark med post. Den betalte importmoms kan fratrækkes som købsmoms i den almindelige momsangivelse i samme omfang, som hvis varen var købt i Danmark.

Køb af ydelser i et andet EU-land

Hvis en advokatvirksomhed køber ydelser i et andet EU-land, er ydelserne som hovedregel omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt (reverse charge), der er beskrevet ovenfor i afsnit 2.2.4.1. Køb af ydelser i et andet EU-land skal på samme måde som ved køb af varer medføre en beregning af "erhvervsmoms", der skal betales til SKAT. Beløbet kan dog også her samtidig fratrækkes som købsmoms i samme omfang som ved køb i Danmark. Køb af ydelser skal på tilsvarende vis som køb af varer medtages i angivelsens rubrik A.

Køb af ydelser i et land uden for EU

Ydelser opfanges som hovedregel ikke af toldbehandlingen ved EU-grænsen. Der har derfor i mange år eksisteret regler om, at køber her selv skulle sørge for at betale den danske moms. Dette betyder under de nugældende regler, at der også her skal beregnes "erhvervsmoms", der behandles på samme måde som for køb af ydelser i EU.

Refusion af moms betalt i andre EU-lande

I en række tilfælde kommer advokatvirksomheder til at betale moms i andre EU-lande. Det gælder f.eks. i forbindelse med konferencer, kurser og forretningsbesøg, der fysisk foregår i de andre EU-lande. Her vil f.eks. konferenceafgiften, hotelophold og restaurationsbesøg blive opkrævet med tillæg af det pågældende lands moms.

Samtidig med at der pr. 1. januar 2010 er indført regler om omvendt betalingspligt for EU-handel med ydelser mellem erhvervsdrivende, er der også indført nye regler om refusion af momsudgifter inden for EU. Efter de nye regler skal en dansk virksomheds ansøgning om refusion af moms betalt i et andet EU-land indsendes til SKAT, der foretager den indledende visitering af anmodningen om refusion. Efter denne indledende visitering sendes ansøgningen til det EU-land, hvorfra moms søges refunderet. Ansøgningen skal indsendes elektronisk via SKATs web-portal. Ansøgningen skal indsendes til SKAT senest den 30. september i kalenderåret efter godtgørelsesperioden. Der er opstillet en række krav til en ansøgnings indhold. Herom henvises der til kapitel 8 i momsbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 808 af 30. juni 2015).

Man skal være opmærksom på, at refusionen sker i henhold til værtslandets lokale fradragsregler, hvilket i nogle tilfælde er mere fordelagtigt end i Danmark, andre gange mindre fordelagtigt. Det er herudover altid advokatvirksomhedens eget ansvar som kunde at sikre sig købsbilag, der er tilstrækkelige til at opnå lokal fradragsret.

Hvis advokatvirksomheden ikke ønsker at søge refusion, skal man være opmærksom på, at man så ikke kan opnå skattemæssigt fradrag for den udenlandske moms, som man ikke søger refunderet. SKAT har fået dom for, at denne udgift ikke er udtryk for en normal forretningsmæssig risiko.

Hvis advokatvirksomheden derimod ikke opnår den søgte refusion som følge af begrænset fradragsret i udlandet, så vil man have skattemæssigt fradrag for udgiften.

KAPITEL 3 – SPECIEL DEL – MOMSREGLERNES SPECIFIKKE ANVENDELSE PÅ ADVOKATYDELSER

3.1 Advokatydelse - momspligt

3.1.1 INDLEDNING

Hovedreglen er, at advokatydelse er momspligtig.

Det er væsentligt at fastslå, at det ikke er virksomhedstypen, der er afgørende for den momsmæssige behandling. Afgørende for den momsmæssige behandling er således alene ydelsens karakter. Der skal således betales moms af honorar for f.eks. berigtigelse af en ejendomshandel, uanset om berigtigelsen foretages af en advokat, en ejendomsmægler, et pengeinstitut eller et realkreditinstitut.

I praksis har afgrænsningen af de momspligtige advokatydelse især givet anledning til tvivlsspørgsmål, når der har været tale om ydelse, som efter deres karakter måske kunne anses som administration af fast ejendom, forsikringsvirksomhed eller finansielle aktiviteter. Disse ydelse er momsfrie efter momsloven, idet det dog bemærkes, at momsfriheden for administration af fast ejendom bortfaldt den 1. januar 2011.

Nedenfor er oplyst de væsentligste advokatydelse, som der foreligger offentliggjorte afgørelser om med hensyn til spørgsmålet om momspligt. Undtagelsen fra hovedreglen, dvs. advokatydelse, der anses momsfrie, er nævnt først. Det er selvsagt væsentligt, at der ikke fejlagtigt tillægges moms på ydelse, der kan faktureres momsfrit til virksomheder og enkeltpersoner, der ikke er momsregistrerede.

Endvidere skal det bemærkes, at en momsregistreret virksomhed ikke har fradragsret for købsmoms, som fejlagtigt er faktureret virksomheden. Dvs. at SKAT skal nægte en virksomhed fradragsret for købsmoms, når købsmomsen med urette har været anført på en modtagen faktura.

3.1.2 MOMSFRI ADVOKATYDELSER EFTER PRAKSIS

De ydelse, der er nævnt i dette punkt, anses efter praksis for momsfrie. Momsfriheden hviler blandt andet på afgørelser fra det tidligere eksisterende momsævn.

3.1.2.1 A-indkomst

I alle de tilfælde, hvor et honorar er modtaget som vederlag for personligt præsterede ydelse i et tjenesteforhold og hvor ydelse dermed ikke er udøvelse af selvstændig økonomisk virksomhed, er der tale om A-indkomst, der dermed ikke kan tillægges moms. Det gælder efter praksis f.eks. faste løbende honorarer for administration af foreninger samt bestyrelses honorarer. Se dog nedenfor i punkt 3.1.4. om bestyrelses honorarer i advokatselskaber.

3.1.2.2 B-indkomst

Følgende ydelse er B-indkomst:

- Judiciel virksomhed, hvorved der varetages opgaver som voldgiftsdommer, lægdommer o.lign.,

- Enkeltstående foredrag, forelæsninger, undervisningsopgaver, forfatterhonorarer o.lign. under forudsætning af, at der hverken foreligger et ansættelsesforhold eller udøves selvstændig økonomisk virksomhed, der omfatter det nævnte.

3.1.2.3 Advokatydelse, der efter praksis om finansielle aktiviteter er momsfrie

Ifølge momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, er følgende finansielle aktiviteter momsfrie:

- Långivning, formidling af lån og forvaltning af egne lån
- Sikkerheds- og garantistillelse og forvaltning af kreditgarantier og forvaltning af kreditgarantier ved den, der har ydet kreditten
- Forhandlinger vedrørende anbringelse af midler, betalinger m.v.
- Transaktioner vedrørende anbringelse af midler og kontokurantkonti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre handelsdokumenter, dog ikke inddrivelse af fordringer
- Transaktioner, herunder forhandlinger, vedrørende valuta, pengesedler og mønter, der anvendes som lovligt betalingsmiddel, bortset fra samleobjekter
- Transaktioner, herunder forhandlinger, med undtagelse af forvaring og forvaltning, i forbindelse med værdipapirer.

Omfanget af fritagelserne i momsloven § 13, stk. 1, nr. 11, er nærmere beskrevet i den juridiske vejledning afsnit D.A.5.11. Det fremgår heraf, at advokaters ydelser i et begrænset omfang kan være momsfrie.

Momsfriheden kan følge af, at en advokats ydelse er en underleverandørydelse i forhold til hovedleverandøren af en finansiell transaktion.

Afgørende for, om en underleverandørs ydelse er omfattet af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, er, hvorvidt ydelserne set under ét udgør en særskilt enhed, der opfylder de specifikke og væsentlige funktioner for en i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, beskrevet ydelse.

EF-domstolen udtaler i SDC-dommens præmis 64, "at ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 3, (red.: nu momssystemdirektivet artikel 135, stk. 1, litra d) i princippet ikke er til hinder for, at overførselstransaktionen består af flere forskellige ydelser, der i så fald udgør "transaktioner vedrørende overførsler" i bestemmelsens forstand, og som faktureres med specifikation af de enkelte dele af de pågældende ydelser".

I præmis 66 udtaler Domstolen, at "En betingelse for, at de ydelser, en datacentral (red.: SDC) leverer, kan betegnes som fritagne transaktioner, som omhandlet i artikel 13, pkt. B, litra d, nr. 3 (red.: nu momssystemdirektivet artikel 135, stk. 1, litra d) og 5 (red.: nu momssystemdirektivet artikel 135, stk. 1, litra f), er, at ydelserne set under ét, udgør en særskilt helhed, der opfylder de specifikke og væsentlige funktioner for en ydelse, som beskrevet i ovennævnte numre. For så vidt angår "en

transaktion vedrørende overførsler” skal de leverede ydelser således medføre, at der overføres beløb, og at der indtræder retlige og økonomiske ændringer.”

At ydelserne set under ét skal udgøre en særskilt helhed indebærer, at der må stilles krav om en kvalificeret tilknytning mellem de leverede underleverandørydelser og den momsfrigitagne transaktion. Endvidere indebærer det, at de ydelser, der vedrører opfyldelsen af transaktionens specifikke og væsentlige funktioner, skal kunne udskilles fra eventuelle ydelser, der er uden forbindelse hermed.

Tekniske eller praktiske ydelser kan således være omfattet af momsfritagelsen, hvis leverandøren selvstændigt har til opgave at opfylde den momsfrigitagne transaktions specifikke og væsentlige funktioner. Efter præmis 66 i dommen vil det være afgørende i denne henseende, at leverandøren påtager sig et ansvar for opfyldelse af den momsfrigitagne transaktions specifikke og væsentlige funktioner.

Hvis de leverede ydelser derimod ikke, set under ét, tilsigter at opfylde den momsfrigitagne transaktions specifikke og væsentlige funktioner, vil det ikke være tilstrækkeligt til at anse ydelserne for omfattet af momsfritagelsesbestemmelsen, at ydelserne indgår som et led i en momsfrigitaget transaktion, der gennemføres af køberen af ydelserne, og måske endog er en nødvendig forudsætning for transaktionens gennemførelse.

SKAT vil derfor tillægge det betydning, om en ydelse leveres af en underleverandør, der selvstændigt har ansvar for at gennemføre en momsfrigitaget transaktion, eller om der alene er tale om leverance af teknisk eller faktisk assistance. En underleverandør skal derfor have til opgave selvstændigt at udføre en fritaget ydelse, før ydelsen er omfattet af fritagelsen. Underleverandørens ansvar over for opdragsgiveren skal ikke kun omfatte tekniske aspekter, men også den fritagne ydelses specifikke og væsentlige elementer, jf. dommens præmis 66.

Forhandling og formidling

Begreberne formidling og forhandling blev benyttet i fritagelsesbestemmelserne i 6. momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra d), og benyttes stadig i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11. I momssystemdirektivet artikel 135 anvendes alene begrebet formidling, men det må antages, at der ikke har været tilsigtet en indholdsmæssig ændring i forhold til artikel 13, punkt B, litra d, i 6. momsdirektiv. Begrebet må således fortsat have den samme betydning.

EF-domstolen siger i CSC-dommens præmis 38, at udtrykket ”herunder forhandlinger” i direktivets artikel 13, punkt B, litra d, nr. 5 (red.: nu momssystemdirektivet artikel 135, stk. 1, litra f), ikke skal definere hovedindholdet af den i bestemmelsen fastsatte fritagelse, men har til formål at udvide bestemmelsens anvendelsesområde til formidlingsvirksomhed.

I den sammenhæng, hvori udtrykket ”forhandlinger” indgår i artikel 13, punkt B, litra d, nr. 5 (red.: nu momssystemdirektivet artikel 135, stk. 1, litra f, i 6. momsdirektiv tager det sigte på en virksomhed, som udøves af en mellemmand, der ikke selv er part i en kontrakt om et finansielt produkt, jf. præmis 39 i CSC-dommen. Mellemmandens ydelser adskiller sig fra de kontraktmæssige ydelser, der typisk

udføres af parterne i sådanne kontrakter. Mellemandsvirksomhed er en tjenesteydelse, som udføres over for en kontraktpart, og som parten yder vederlag for, idet der er tale om en særskilt formidlingsvirksomhed. Formidlingsvirksomhed kan blandt andet bestå i at give opdragsgiveren oplysning om, hvornår der kan være mulighed for at indgå en kontrakt om et finansielt produkt, at optage kontakt med den anden part og i opdragsgiverens navn og for dennes regning at føre forhandlinger om den nærmere fastlæggelse af de gensidige ydelser.

Formidlingsvirksomhed har således til formål at træffe de nødvendige foranstaltninger for, at de to parter indgår en kontrakt, uden at formidleren har en selvstændig interesse i kontraktens indhold, jf. præmis 39.

Der er derimod ikke tale om formidling, når en af kontraktparterne overlader det til en underleverandør at udføre en del af de faktiske transaktioner i forbindelse med kontrakten, herunder at give oplysninger til den anden part, at modtage og behandle bestillinger på tegning af de værdipapirer, kontrakten angår, jf. præmis 40. I så fald indtager underleverandøren samme position som sælgeren af det finansielle produkt. Den pågældende er dermed ikke en mellemand.

SKAT skal ved anvendelsen af bestemmelserne i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, om momsfrigørelse for formidling og forhandling vedrørende momsfrie transaktioner lægge vægt på, om den pågældende tjenesteyder er en uafhængig mellemand mellem leverandøren og aftageren af en momsfri ydelse. Er dette tilfældet, kan mellemandens ydelser til kontraktparterne være omfattet af begreberne formidling og forhandling. Der skal herved lægges vægt på, om den pågældende har bemyndigelse til selvstændigt at forhandle og/eller indgå aftale på vegne af leverandøren eller aftageren af den momsfrie ydelse. Hvis den pågældende har forhandlet selvstændigt på vegne af en af parterne, er det ikke en hindring for fritagelse som formidling/forhandling, at opdragsgiveren efterfølgende skal godkende forhandlingsresultatet, før kontrakten kan anses for indgået.

EF-domstolen tog i Volker Ludwig-sagen stilling til den momsmæssige behandling af en virksomhed, der dels rådgiver kunder med hensyn til deres finansielle situation dels bidrager til, at kunderne indgår en låneaftale, såfremt der er behov herfor. For denne aktivitet oppebærer virksomheden som vederlag provision fra de långivende finansielle institutioner, idet provisionsbetalingen er betinget af, at virksomhedens aktivitet bidrager til indgåelsen af en låneaftale mellem kunderne og en af de finansielle institutioner.

Her anses formidlingsydelsen for hovedydelsen, idet rådgivningsydelsen er en sekundær ydelse. Det følger af, at formidlingen af lån er den afgørende ydelse for låntagerne såvel som for de långivende finansielle institutioner henset til, at virksomheden som finansiel rådgiver blot udøves i den indledende fase og er begrænset til at bistå kunden i valget af produkter, der er bedst tilpasset kundens situation og behov, blandt de forskellige finansielle produkter.

Endvidere fastlægger EF-domstolen, at den omstændighed, at en virksomhed ikke ved kontrakt er knyttet til nogen af parterne i den låneaftale, som virksomheden har bidraget til indgåelsen af, og ikke

direkte har kontakt med en af disse parter, ikke er til hinder for, at virksomheden leverer en momsfrataget låneformidlingsydelse.

Långivning

Långivning består i, at långiver giver en låntager ret til at disponere over et pengebeløb med pligt til at betale det lånte beløb tilbage på nærmere fastsatte vilkår. Biydelse skal momsmæssigt behandles på samme måde som den hovedydelse, som biydelse er en del af. Uafhængige hovedydelser skal derimod behandles selvstændigt. Ved afgørelsen af, om en ydelse skal anses for en biydelse eller en uafhængig hovedydelse, skal der lægges vægt på, om ydelsen for den gennemsnitlige forbruger udgør et mål i sig selv eller et middel til at udnytte leverandørens hovedydelse. Ved den gennemsnitlige forbruger forstås i denne sammenhæng den gennemsnitlige aftager, uanset om aftagerne af ydelsen er private, virksomheder mv. eller begge dele.

Betingelsen om, at en ydelse alene udgør en biydelse til en anden ydelse, vil være opfyldt, hvis vederlaget for den første ydelse alene udgør en ikke-væsentlig del af det samlede vederlag for de to forbundne ydelser.

Dog vil den første ydelse alene udgøre en biydelse, også selvom vederlaget for ydelsen udgør en væsentlig del af det samlede vederlag for de to ydelser, hvis der efter en konkret vurdering er en så nær sammenhæng mellem de to ydelser, at det vil være kunstigt at anse begge ydelser for selvstændige hovedydelser.

Det har ikke afgørende betydning, om der kun faktureres en enkelt pris.

Derimod vil der være tale om to hovedydelser, hvis leverandøren tilbyder to ydelser, hvoraf den ene kan fravælges. I så tilfælde vil der kun være tale om én enkelt ydelse, hvis der efter en konkret vurdering er en så nær sammenhæng mellem de to ydelser, at det vil være kunstigt at anse begge ydelser for selvstændige hovedydelser.

Den finansielle tjenesteyder (f.eks. et pengeinstitut), der leverer en momsfri hovedydelse, skal derfor ikke lægge moms på den ydelse, der må anses som en biydelse til en momsfri hovedydelse.

Som eksempel på biydelse, der er momsfrie, når de leveres af den finansielle tjenesteyder (f.eks. et pengeinstitut) som led i långivning, kan nævnes:

- Kreditvurdering af låntager og vurdering af sikkerhedsstillelser.
- Udarbejdelse af lånetilbud.
- Udarbejdelse af lånedokument.
- Udbetaling af låneprovenu, indfrielse og refinansiering af lån.
- Gennemførelse af sikringsakter.
- Rådgivning i forbindelse med långivningen.

- Overvågning eller gennemgang af en låntagers forhold og låneengagement.
- Udstedelse af kreditkort eller ID-kort med henblik på, at kortholder kan udnytte kreditten.
- Saldooplysninger.
- Levering af soliditetsoplysninger på baggrund af kundens engagement med den finansielle tjenesteyder. Øvrig kreditoplysningsvirksomhed er momspligtig.
- Engagementsoversigter.
- Indberetning til offentlige myndigheder.

Det forhold, at ovennævnte ydelser som biydelser kan faktureres momsfrit fra den finansielle tjenesteyder (f.eks. et pengeinstitut) til dennes kunde, medfører ikke, at en evt. underleverandør, herunder en advokat, kan levere ydelserne til den finansielle tjenesteyder uden at pålægge moms.

Underleverandøren, herunder en advokat, kan undlade at lægge moms på vederlaget for ydelser til den finansielle tjenesteyder, hvis underleverandørens ydelser set under ét udgør en særskilt enhed, der opfylder de specifikke og væsentlige funktioner for en af de ydelser, der er momsfri efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11. F.eks. kan en edb-centrals medvirken ved udbetaling af et lån under visse omstændigheder være momsfri efter § 13, stk. 1, nr. 11, litra c. Modsat kan en edbcentrals indberetning af oplysninger til offentlige myndigheder, f.eks. SKAT, om rentetilskrivning på kontoen, ikke antages at opfylde de væsentlige og specifikke funktioner for en betalingstransaktion og er derfor ikke momsfri, selvom indberetningen er lovpligtig.

Underleverandøren, herunder en advokat, kan derudover undlade at lægge moms på ydelser, der efter en konkret vurdering må anses for en biydelse til en momsfri ydelse leveret af underleverandøren selv.

Formidling af lån

Mn. 520/78 og Mn. 546/78 må på baggrund af SDC-dommen og CSC-dommen anses for forældede. Efter disse afgørelser omfattede momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a, ejendomsmægleres og advokaters behandling af lånesager, herunder udstedelse af lånedokumenter og rådgivning herom. Ejendomsmægleres og advokaters behandling af lånesager kan fremover kun anses for at være omfattet af fritagelsen, hvis ejendomsmægleren eller advokaten efter en konkret vurdering kan anses for formidler af lån.

Forhandling om sikkerheds- og garantistillelse

Udfærdigelse af pantebreve og andre tilsvarende dokumenter, der tjener som garanti- eller sikkerhedsstillelse, er omfattet af fritagelsen for forhandlinger, når den, der udfærdiger dokumentet, samtidig helt eller delvist på vegne af en eller evt. begge aftaleparter har bemyndigelse til at fastlægge vilkårene for garantien eller sikkerhedsstillelsen. Gennemførelse af sikringsakter er omfattet af fritagelsesbestemmelsen, når det er den, som har stillet en sikkerhed/garanti eller har forhandlet herom på vegne af en eller begge parter, der gennemfører sikringsakten.

Eksempler på biydelse i forbindelse med transaktioner vedrørende værdipapirer

Som eksempel på biydelse, der er momsfrie, når de leveres af den finansielle tjenesteyder i forbindelse med transaktioner vedr. værdipapirer, kan nævnes:

- Afgivelse af købs- og salgstilbud.
- Værdiansættelse af værdipapirer med henblik på at fremsætte tilbud om køb eller salg af værdipapirerne.
- Oplysninger om kurser til brug for påtænkte handler med værdipapirer, f.eks. kursoplysninger i et handelssystem.
- Navnenotering af aktier.
- Rådgivning i forbindelse med de omfattede transaktioner.
- Forundersøgelser, vurderinger og analyser til brug for fremsættelse af købs- eller salgstilbud.
- Børsprospekter, der leveres i forbindelse med børsindtroktion, kapitaltilførsel mv.

Bistand, herunder due diligence, til udarbejdelse af børsprospekter er derimod momspligtig. Det forhold, at ovennævnte ydelser som biydelse kan faktureres momsfrit fra den finansielle tjenesteyder til dennes kunde, medfører ikke, at en evt. underleverandør, herunder en advokat, kan levere ydelserne til den finansielle tjenesteyder uden at pålægge moms.

Forhandlinger vedrørende værdipapirer

Forhandlinger om værdipapirer er omfattet af fritagelsen.

Udtrykket "herunder forhandlinger" skal ikke definere hovedindholdet af den i bestemmelsen fastsatte fritagelse, men har til formål at udvide bestemmelsens anvendelsesområde til formidlingsvirksomhed.

I den sammenhæng, hvor udtrykket "forhandlinger" indgår i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, tager det således sigte på en virksomhed, som udøves af en mellemmand, der ikke selv er part i en kontrakt om et finansielt produkt. Formidlingsvirksomhed har således til formål at træffe de nødvendige foranstaltninger for, at de to parter indgår en kontrakt, uden at formidleren har en selvstændig interesse i kontraktens indhold. Der er derimod ikke tale om formidling, når en af kontraktparterne overlader det til en underleverandør, herunder en advokat, at udføre en del af de faktiske transaktioner i forbindelse med kontrakten, herunder at give oplysninger til den anden part, og at modtage og behandle bestillinger på tegning af de værdipapirer, kontrakten angår. I så fald indtager underleverandøren samme position som sælgeren af det finansielle produkt. Den pågældende er dermed ikke en mellemmand.

Som eksempler på ydelser, der er omfattet af fritagelsen for forhandlinger, kan nævnes:

- En tjenesteyders assistance ved køb eller salg af værdipapirer, såfremt tjenesteyderen har bemyndigelse til på købers, sælgers eller evt. begges vegne helt eller delvist at fastlægge aftalevilkårene i forbindelse med transaktionen, eller hvis tjenesteyderen på nærmere aftalt vilkår har fuldmagt til på købers eller sælgers vegne at indgå aftale om en fritaget finansiel transaktion.
- Corporate Finance-ydelser, hvis opdragsgiveren har til hensigt at levere eller aftage en fritaget finansiel ydelse, og hvis den tjenesteyder, der leverer Corporate Finance-ydelserne, har bemyndigelse til på opdragsgiverens vegne helt eller delvist at fastlægge aftalevilkårene i forbindelse med transaktionen eller på nærmere aftalte vilkår har fuldmagt til på opdragsgiverens vegne at indgå aftale om en fritaget finansiel transaktion.

Ved Corporate Finance-ydelser forstås bistand, som ydes med henblik på eller i forbindelse med børsintroduktioner, aktieemissioner, udstedelse af konvertible obligationer m.v., større sekundære aktieplaceringer via regulerede markeder, formidling af fusioner og virksomhedsovertagelse, anden finansiel bistand i relation til ovennævnte områder. Biydelse skal momsmæssigt behandles på samme måde som den hovedydelse, som bydelserne er en del af. Den tjenesteyder, der leverer en momsfri ydelse, skal derfor ikke lægge moms på bydelser, der indgår som en del af den momsfrie ydelse. Som eksempel på bydelser, der er momsfrie, når de leveres af en formidler som led i formidling af transaktioner vedrørende værdipapirer, kan nævnes:

- Udfærdigelse af dokumenter, når den, der udfærdiger dokumentet, samtidig helt eller delvist på vegne af en aftalepart har bemyndigelse til at fastlægge vilkårene for en fritagen transaktion.
- Værdiansættelse af værdipapirer med henblik på at fremsætte tilbud om formidling af køb eller salg af værdipapirerne.
- Forundersøgelser, vurderinger og analyser til brug for formidling eller tilbud om formidling.
- Formidlers rådgivning i forbindelse med formidlingen af de omfattede transaktioner.

Mn. 672/80 og Mn. 1356/92 må anses for forældede på baggrund af SDC-dommen og CSC-dommen. Efter disse afgørelser har advokatydelser i forbindelse med udfærdigelse af transportpåtegninger af aktiebrev og udstedelse af nye aktiebrev været momsfritaget. Advokaters ydelser i forbindelse med overdragelse af aktier, kan fremover kun anses for at være omfattet af fritagelsen, hvis advokaten efter en konkret vurdering kan anses for formidler af momsfrie transaktioner vedrørende værdipapirer.

3.1.2.4 Andre advokatydelser, der anses som momsfrie

Landsskatteretten har i SKM2014.781 fastslået, at en advokatvirksomheds levering af værgeydelser var selvstændig økonomisk virksomhed efter momslovens regler, hvorved de mod vederlag leverede værgeydelser som udgangspunkt var omfattet af momspligten.

SKAT har imidlertid i styresignalet SKM2014.837 meddelt, at det er SKATs opfattelse, at vederlag udbetalt for udførelsen af hvervet som fast værge falder ind under momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 2, om social forsorg og bistand.

3.1.3 MOMSPLIGTIGE ADVOKATYDELSER

Blandt andet følgende ydelser er omfattet af hovedreglen om momspligt:

- Almindelig juridisk bistand og rådgivning i retssager o.lign., herunder varetagelsen af hvervet som beskikket forsvarer.
- Udarbejdelse af analyser, responsa o.lign. for forsikringselskaber samt anden form for rådgivning og bistand til forsikringselskaber og andre i sager om forsikringsforhold.
- Bistand i forbindelse med virksomheder, der er taget under rekonstruktionsbehandling og gennemførelse af frivillig akkord, tvangsakkord eller konkurs samt efterfølgende bobehandling.
- Deponering og forvaltning af værdipapirer, hvorved forstås opbevaring og den løbende administration af værdipapiret.
- Rådgivning vedrørende køb og salg af værdipapirer (investeringsrådgivning og analyser).
- Behandling af dødsboer.
- Alle ydelser, som er en del af inkassovirksomhed, herunder også ejendomsvurdering og udarbejdelse af indstillinger m.v. til pengeinstitutter eller forsikringselskaber i forbindelse med tvangsauktion over fast ejendom, hvor pengeinstituttet eller forsikringselskabet har pant.
- Administration af legater, fonde og selskaber.
- Bestyrelseshonorarer og andre ydelser, der præsteres ved deltagelse i bestyrelser, som medlem af anklagemyndigheden, eller som sekretær, forretningsfører eller direktør for legater, fonde, stiftelser, organisationer og selskaber i det omfang, der er tale om ydelser som led i selvstændig økonomisk virksomhed. Se dog nedenfor om advokatselskaber.
- Varetagelse af hverv som dirigent af forsamlinger.
- Afgivelse af legal opinion i forbindelse med låneforhold.
- Taksations- og vurderingsydelser.
- Udførelse af syns- og skønsarbejde.
- Ydelser i forbindelse med overdragelse af selskaber
- Udfærdigelse af ekstrakter.
- Byggesagshonorarer.
- Rådgivning i selskabsretlige spørgsmål, herunder udarbejdelse af vedtægter, anmeldelse til Erhvervsstyrelsen, udfærdigelse af dokumenter i forbindelse med stiftelsen af nye selskaber, rådgivning ved udarbejdelse af dokumenter vedrørende fusion, responsa og notater.

- Kapitalformidling, herunder tegning af kommanditanparter, gennemførelse af lånetilsagn fra långiver, oprettelse af vedtægter og udbud af anparter.
- Administration af fast ejendom

3.1.4 SÆRLIGT OM BESTYRELSESHONORARER

Det er SKATs opfattelse, at et advokatselskab i den situation, hvor bestyrelsesarbejdet anses for at være en integreret del af advokatselskabets samlede ydelse, kan betragtes som den person, der foretager den momspligtige leverance, således at det påhviler advokatselskabet at opkræve moms af bestyrelseshonoraret.

SKAT forudsætter i den forbindelse, at det er advokatselskabet, der udsteder faktura (med moms) for bestyrelsesarbejdet, og at klienten udbetaler hele fakturabeløbet uden fradrag af arbejdsmarkedsbidrag og A-skat og uden at foretage lønindberetning.

Den samme opfattelse har Skatteministeriet senere tilkendegivet kan udstrækkes til alle advokatvirksomheder, dvs. også til f.eks. partnerselskaber, interessentskaber og enkeltmandsvirksomheder. Det er en betingelse, at bestyrelsesarbejdet kan anses for en integreret del af advokatvirksomheden,

3.1.5 FOREDRAGS- OG KURSUSVIRKSOMHED

Advokater, der driver egentlig virksomhed med afholdelse af kurser og foredrag, skal udstede faktura med moms for ydelser leveret i forbindelse med sådan virksomhed.

Er der tale om, at en advokat medvirker som foredragsholder, kursusunderviser eller lignende på kurser m.v. arrangeret af andre arrangører, skal arrangøren ved udbetalinger til faste foredragsholdere og undervisere indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. Er der tale om enkeltstående foredrag, skal arrangøren ikke indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. Arrangøren er oplysningspligtig i henhold til skattekontrollovens bestemmelser.

3.2 Advokatydelse til udenlandske klienter

3.2.1 SKEMATISK ILLUSTRATION

I nedenstående skema er opstillet de forskellige situationer vedrørende advokatydelse til udenlandske klienter med angivelse af, om advokatydelsen skal tillægges moms. Som bilag 1 er endvidere medtaget rutediagram, der kan anvendes ved fastlæggelse af, om der skal tillægges moms af advokatydelsen. Rutediagrammet viser det samme som skemaet nedenfor.

Skematisk oversigt:							
		Faktisk udnyttelsessted for ydelsen samt ydelsens art					
		Danmark		Andet EU-land		Uden for EU	
Klientens hjemsted samt momsforhold		Køb og salg af fast ejendom	Anden ydelse	Køb og salg af fast ejendom	Anden ydelse	Køb og salg af fast ejendom	Anden ydelse
Danmark		+ moms	+ moms	- moms	+ moms	- moms	-moms
Andet EU-land	Afgiftspligtig	+ moms	- moms *	- moms	- moms *	- moms	- moms *
	Andre	+ moms	+ moms	- moms	+ moms	- moms	- moms
Uden for EU		+ moms	+ moms	- moms	- moms	- moms	- moms

Som det fremgår af skemaet, skal man gøre sig to forhold klart for at kunne afgøre, om der skal tillægges moms på advokatydelse til udenlandske klienter.

For det første skal klientens hjemsted fastslås, og dennes afgiftsforhold skal i visse tilfælde afklares.

For det andet skal det fastlægges, hvor udnyttelsesstedet for advokatydelsen er.

* klientens momsregistreringsnummer og oplysning om omvendt betalingspligt på faktura

+ moms: der skal opkræves dansk moms ved fakturering

- moms: der skal ikke opkræves dansk moms ved fakturering

Hermed følger et par eksempler på, hvorledes skemaet anvendes i praksis:

Eksempel 1:

En dansk advokat har bistået en fransk privatperson og et fransk selskab med salg af disses aktier i et dansk aktieselskab. I eksemplet lægges til grund, at enhver del af den danske advokats ydelser er momspligtige, jf. afsnit 3.1.3. Først skal det fastslås, hvor klientens forretningssted eller bopæl er. I eksemplet er både privatpersonens bopæl og det franske selskabs forretningssted i Frankrig, dvs. i et andet EU land.

Herefter skal det undersøges, om klienterne er afgiftspligtige. I det forudsættes, at privatpersonen ikke driver en selvstændig erhvervsvirksomhed, som aktierne hører til, er privatpersonen ikke afgiftspligtig. Det franske selskab vil være afgiftspligtigt, hvis det driver selvstændig økonomisk virksomhed, hvilket forudsættes. Dette indebærer, at der skal opkræves dansk moms af ydelsen til den

franske privatperson, mens der ikke skal opkræves dansk moms af ydelsen til det franske selskab, idet leveringsstedet her er i Frankrig. Ydelsen er omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt.

Eksempel 2:

En dansk advokat bistår et amerikansk moderselskab med salg af et helejet dansk datterselskab med henblik på at forbedre moderselskabets økonomiske situation.

Det amerikanske moderselskab har forretningssted i USA, dvs. uden for EU.

Udnyttelsesstedet for ydelsen er i Danmark, da bistanden vedrører salg af aktier i et dansk datterselskab.

Der skal opkræves dansk moms ved faktureringen. Der skal moms på advokatydelse, der leveres til klienter uden for EU og som udnyttes i Danmark. Det er alene i de tilfælde, hvor advokatydelsen udelukkende benyttes eller udnyttes i et andet EU-land eller uden for EU, at der ikke skal moms på. Hvis den danske advokat således havde bistået den amerikanske kunde med salg af en fast ejendom beliggende i Tyskland, skulle der heller ikke have været opkrævet dansk moms, da udnyttelsesstedet er Tyskland. Der skal heller ikke moms på advokatydelsen, såfremt den faktisk udnyttes uden for EU, også i tilfælde, hvor ydelsen leveres til en dansk klient.

I forbindelse med fastlæggelsen af den momsmæssige behandling af advokatydelse til udenlandske klienter skal de grundlæggende faktureringskrav naturligvis være opfyldt. Det indebærer, at fakturaen skal være udstedt til den rette regningsmodtager. Fakturering, der er foretaget til en anden end den, som er den egentlige modtager af ydelsen, vil kunne tilsidesættes af myndighederne, jf. i øvrigt afsnit 2.2.4. om faktureringsregler.

Eksempel 3:

En dansk advokaten repræsenterer en irsk klient, der har købt en maskine af et dansk selskab. Leveringsstedet for maskinen er Danmark, men maskinen er udnyttet i Irland. Klienten er en momspligtig person i Irland. Maskinen viser sig at være behæftet med mangler og det er derfor nødvendigt at føre sag herom mod det danske selskab. Sagen føres ved en dansk domstol. Advokaten udsteder efter sagens afgørelse en faktura til den irske klient for sit arbejde med at føre retssagen i Danmark.

Når en dansk advokats klient er momspligtig og hjemmehørende i et andet EU-land, er det ikke nødvendigt at vurdere, hvor ydelsen er udnyttet. Det er nemlig uden betydning, fordi der i disse tilfælde aldrig er dansk moms på ydelsen. Der skal derfor ikke lægges moms på fakturaen, men det skal anføres i fakturaen, at der er tale om reverse charge (dvs. irsk momspligt for klienten i Irland).

Den mest rigtige henvisning i denne situation er til momslovens § 16, stk. 1 (modsætningvis).

Udgangspunktet for reglerne om leveringsstedet i §§ 15-21d er, at der ikke er leveringssted og dermed ikke er momspligt i Danmark, medmindre det udtrykkeligt fremgår af lovens tekst.

Intet sted i momsloven – heller ikke af hovedreglen i § 16, stk. 1 – fremgår det, at der er leveringssted og dermed momspligt i Danmark, når advokatydelse (og en række andre ydelser) leveres til momspligtige, der er hjemmehørende i et andet EU-land.

3.2.2 DET MOMSMÆSSIGE UDNYTTESSTED FOR ADVOKATYDELSER

Spørgsmålet om det momsmæssige udnyttelsessted for en række typiske advokatydelse er i vid udstrækning besvaret ved et brev af 28. august 1992 fra Skatteministeriet, Told- og Skattestyrelsen (nu SKAT), til Advokatrådet.

Efter dette brev kan udnyttelsesstedet fastlægges således:

3.2.2.1 *Advokatydelse, der skal anses for udnyttet i Danmark:*

- Bistand i forbindelse med retssager ved danske domstole.
- Inkassationer mod i Danmark bosiddende debitorer.
- Repræsentation af arvinger i danske dødsboer.
- Udarbejdelse af ansøgninger, indberetninger o.lign., herunder selvangivelse til danske myndigheder.
- Medvirken ved byggesager vedrørende byggeri i Danmark.
- Førelse af klagesager ved danske myndigheder.
- Bobehandling under tilsyn af danske myndigheder.
- Bistand i forbindelse med sager for voldgiftsdomstole med sæde i Danmark.
- Bistand vedrørende registrering af immaterielle rettigheder i Danmark.
- Rådgivning til i Danmark bosiddende klienter vedrørende udenlandske retsforhold.
- Bistand til i Danmark bosiddende klienter vedrørende køb af virksomhed i udlandet.
- Bistand ved salg af aktiver i Danmark.
- Bistand vedrørende fast ejendom i Danmark, herunder køb og salg, prioritering, udstykning og udlejning.
- Oprettelse af testamente her i landet.

3.2.2.2 ADVOKATYDELSER, DER SKAL ANSES FOR UDNYTTET UDEN FOR DANMARK:

- Bistand i forbindelse med retssager ved udenlandske domstole
- Udarbejdelse af ansøgninger, indberetninger o.lign., herunder selvangivelse til udenlandske myndigheder.
- Førelse af klagesager ved udenlandske myndigheder.

- Repræsentation af arvinger i udenlandske dødsboer.
- Bistand vedrørende fast ejendom i udlandet, herunder køb og salg, prioritering, udstykning og udlejning.
- Bistand til udlændinge i forbindelse med overvejelser om køb eller etablering af virksomhed her i landet.
- Bistand vedrørende registrering af immaterielle rettigheder i udlandet.
- Medvirken ved byggesager vedrørende byggeri i udlandet.
- Bistand i forbindelse med sager ved udenlandske voldgiftsdomstole.

Den ovennævnte sondring mellem ydelser, der anses for udnyttet i Danmark, og ydelser, der anses for udnyttet uden for Danmark, kan tillige anvendes ved fastlæggelsen af, om en ydelse er udnyttet inden for EU eller uden for EU. I det ovennævnte brev anfører Told- og Skattestyrelsen (SKAT) endvidere, at fakturaer, der både vedrører ydelser, hvoraf der skal betales moms, og ydelser, som kan sælges momsfrit, må opdeles i momsfrie og momspligtige leverancer.

Efter myndighedernes praksis om det momsmæssige udnyttelsessted skal en ydelse i form af rådgivning til overvejelse om forhold i Danmark, uden at rådgivningen direkte har vedrørt aftagerens konkrete danske aktiviteter, anses for udnyttet uden for Danmark. Endvidere lægges der i praksis vægt på, hvor rådgivningsydelse bliver benyttet af aftagerne i deres beslutningsprocesser.

Hvis beslutningsprocessen finder sted i Danmark, følger det af praksis, at det momsmæssige udnyttelsessted er Danmark.

3.2.2.3 Særligt om advokatydelser, der er udnyttet i Danmark og leveret til en klient uden for EU

Erhvervsdrivende klienter, der er hjemmehørende uden for EU, kan søge om at få moms på advokatregningen refunderet i Danmark. Den udenlandske klient bør gøres opmærksom på refusionsmuligheden. Det kan f.eks. ske ved i det brev, hvormed fakturaen fremsendes at anføre følgende: "Please be advised that you may claim a refund of the Danish VAT included in our invoice provided that you have used our services for business purposes. If you want us to assist you in trying to reclaim the Danish VAT please let us know".

En erhvervsdrivende klient (afgiftspligtig person), der har hjemsted i et land uden for EU, og som søger dansk moms godtgjort fra SKAT i Danmark, skal indgive ansøgning til SKAT senest den 30. september i kalenderåret efter godtgørelsesperioden.

Den erhvervsdrivende klient skal ved ansøgning om moms godtgørelse benytte en blanket, udarbejdet af SKAT, eller indsende ansøgningen i en anden papirform efter SKATs nærmere bestemmelser herom.

Blanketten kan hentes på www.skat.dk/TastSelv/Erhverv.

Den erhvervsdrivende klient kan i ansøgningen om godtgørelse af dansk moms og ved efterfølgende kommunikation med SKAT om ansøgningen anvende dansk eller fremmedsprog i form af svensk, engelsk eller tysk. SKAT fastsætter, i hvilket omfang der kan anvendes andre fremmedsprog. Der kan i øvrigt henvises til SKATs juridiske vejledning afsnit D.A.12.

3.3 Særlige forhold i forbindelse med den momsmæssige behandling af advokatydelse

3.3.1 TIDSPUNKTET FOR MEDREGNING AF SALGSMOMS

Ved opgørelsen af den momspligtige omsætning for momsperioden er det i princippet tidspunktet for levering af ydelsen til klienten, der er afgørende for, om ydelsen skal medregnes til den pågældende periodes omsætning. Momspligten indtræder således som hovedregel på leveringstidspunktet.

Såfremt faktureringen af ydelsen sker inden eller snarest efter arbejdets udførelse, anses faktureringstidspunktet dog for leveringstidspunktet. For momspligtige virksomheder er det hovedreglen, at ved forudbetaling anses betalingstidspunktet for leveringstidspunktet, hvilket betyder, at det modtagne beløb medregnes til den momspligtige omsætning i den momsperiode, hvori betaling finder sted, uanset at der ikke er udstedt faktura. Det bemærkes, at der ved forudbetaling altid skal udstedes en faktura, hvis kunden er en momsregistreret virksomhed.

For advokatvirksomhed gælder imidlertid, at i de tilfælde, hvor advokaten kræver forudbetaling for salær som sikkerhed for betaling for at påtage sig en sag, skal denne forudbetaling ikke medregnes til den momspligtige omsætning. Årsagen hertil ligger i det forhold, at advokaten straks skal indsætte beløbet på klientbankkonto i et pengeinstitut. Deponeringen/forudbetalingen tilhører kunden, og advokaten skal håndtere beløbet som betroede midler.

En faktura skal medregnes i omsætningen i den momsperiode, den er dateret, uanset om fakturaen er betalt eller ej. Momsgrundlaget for perioden opgøres herefter således:

Fakturerede (herunder acontofakturerede) momspligtige ydelser (uanset betaling)

- udstedte kreditnotaer vedrørende momspligtige ydelser

- tab på debitorer

= afgiftspligtig omsætning

3.3.2 INKASSOSAGER

Moms beregnes ved enhver endelig eller acontodebitering af salær hos klienten (det vil sige kreditor for den fordring, der søges inkasseret). Fradragsretten for moms af advokatsalær i inkassosager tilkommer alene klienten som kreditor, idet salærkrav kun kan rettes mod denne.

I tilfælde, hvor kreditor er momsregistreret, opgøres omkostningskravet mod debitor som følge af kreditors fradragsret uden tillæg af moms, idet klienten kan afløfte momsen på inkassosalæret i momsregnskabet.

I tilfælde, hvor kreditor ikke er momsregistreret, kan momsen indregnes i det omkostningskrav, der gøres gældende over for debitor. Krævebrevet skal indeholde en specifikation af det momsbeløb, der skal betales af debitor. Endvidere skal det i krævebrevet anføres, at momsbeløbet efter SKATs praksis ikke kan medregnes til debitorens købsmoms.

Eksempel 1:

Kreditor (klienten) er momsregistreret. Hovedstolen til inkasso udgør kr. 1.000,-. Inkassoomkostninger udgør kr. 400,-. Til advokaten indbetales således i alt kr. 1.400,-.

Sagen afregnes af advokaten over for kreditor således, at der fra indbetalingen fra debitor på kr. 1.400,- trækkes advokatsalær kr. 400,- og moms af advokatsalær (25 %) kr. 100,-. Betalingen til kreditor udgør kr. 900,-. Kreditor modtager således hovedstolen på kr. 1.000,- ved afregning af kr. 900,- fra advokat samt ved, at der refunderes kr. 100,- som købsmoms på advokatsalæret over momsregnskabet.

Eksempel 2:

Kreditor (klienten) er ikke momsregistreret. Idet hovedstolen som i eksempel 1 udgør kr. 1.000,- og inkassoomkostningerne kr. 400,-, vil indbetalingen fra debitor yderligere indeholde et beløb på kr. 100,- svarende til momsen af inkassoomkostningerne.

Afregningen til kreditor vil ske med kr. 1.000,-. Indbetalingen fra debitor udgjorde kr. 1.500,-, og inkassosalæret samt moms udgjorde kr. 400,- + kr. 100,-, i alt kr. 500,-.

3.3.3 SAGSOMKOSTNINGER I RETSSAGER (DOMSTOLSSAGER OG VOLDGIFTSSAGER)

Når advokater fra advokatvirksomheder fører retssager for privatpersoner, som ikke driver momsregistreret virksomhed, og for ikke momsregistrerede virksomheder, skal der tages særligt hensyn til spørgsmålet om moms. Udgangspunktet er, at den tabende part skal erstatte modparten de udgifter, retssagen har påført modparten. Udgifter til advokatbistand erstattes med et passende beløb. Den vindende part har krav på, at der ved rettens fastsættelse af sagsomkostninger tages hensyn til moms af advokatsalæret, der indgår i sagsomkostningerne. I denne forbindelse påhviler det den vindende part at oplyse retten om, at kravet vedrører en ikke-momsregistreret virksomhed. Endvidere påhviler det den vindende part at oplyse retten om, at virksomheden ikke har fradragsret for moms af advokatsalæret, hvis det forholder sig således, at sagen har haft en sådan karakter, at den ikke kan siges at have haft tilknytning til virksomhedens leverancer. I den forbindelse bemærkes, at det er en grundlæggende betingelse for at kunne fradrage købsmoms, at en ydelse er anvendt til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter momslovens § 13 (§ 13 vedrører blandt andet finansielle aktiviteter, forsikringsvirksomhed og levering af fast ejendom, idet fritagelsen dog ikke omfatter levering af nye bygninger og byggegrunde).

Højesteret har i en kendelse af 31. marts 2015 fastslået, at tillæg af moms til udgifterne til advokatbistand ved fastsættelsen af sagsomkostningerne forudsætter, at den vindende part har haft

en momsudgift til advokatbistand. Under retssagen havde et forsikringssselskab været repræsenteret af en ansat advokat. Forsikringssselskabet havde derfor ikke en momsudgift til advokatbistand. Forsikringssselskabets udgifter til advokatbistand skulle derfor erstattes med et passende beløb uden tillæg af moms.

Momsregistrerede konkursboer vil have fradragsret for moms af udgifter til bobehandlingen og udgifter, der vedrører inddrivelse af boets fordringer for leverede varer og ydelser.

3.4 Fradragsret for moms af advokatydelser

De generelle regler om fradrag for købsmoms er beskrevet ovenfor i afsnit 2.3. Som nævnt er det en betingelse for fradrag af købsmoms, at de pågældende omkostninger har været afholdt til brug for virksomhedens leverancer. Der gælder dog den væsentlige undtagelse herfra, at købsmomsen på omkostninger, der er afholdt til en momsfristaget leverance efter momslovens § 13 ikke kan fradrages.

Der er derfor ikke fradragsret for købsmoms, når ydelserne f.eks. har været til brug for en afgiftsfritaget finansiel transaktion eller en afgiftsfritaget kulturel aktivitet.

Købsmoms på advokatydelser, der vedrører ikke momspligtige og momsfristagne ydelser som f.eks. salg af aktier, køb af værdipapirer og optagelse af lån, er således ikke fradragsberettiget.

For udstedelse af aktier og andre sammenlignelige selskabsandele i det udstedende selskab selv gælder der, at dette som udgangspunkt ikke udgør en transaktion, der skal anses som levering mod vederlag. Det gælder uanset, om der er tale om et aktieselskab, et anpartsselskab, interessentskab, eller en anden form for selskab, der kan sidestilles hermed.

Udgifter til ydelser, der anvendes i forbindelse med udstedelse af aktier og andre sammenlignelige selskabsandele i det udstedende selskab, er generalomkostninger i selskabet. Hvis selskabet udover økonomisk virksomhed også udøver ikke-økonomisk virksomhed, f.eks. holdingaktiviteter, har selskabet kun fradragsret i det omfang, disse udgifter kan henføres til den momspligtige persons økonomiske virksomhed, jf. også EF-Domstolens afgørelse i sag C-437/06, *Securenta*.

På baggrund af EF-Domstolens dom i sag C-465/03, *Kretztechnik AG*, lægges det til grund, at der er fradragsret efter momslovens almindelige bestemmelser om fradrag for indkøb mv. af ydelser, der anvendes i forbindelse med udstedelse af aktier og andre sammenlignelige selskabsandele.

Dette gælder uanset om der er tale om et aktieselskab, et anpartsselskab, interessentskab, eller anden form for selskab, der kan sidestilles hermed. Det er dog en betingelse for fradragsretten efter momslovens § 37, at samtlige de transaktioner, som virksomheden foretager inden for rammerne af sin økonomiske virksomhed, udgør momspligtige transaktioner.

For yderligere information kan der henvises til SKATs juridiske vejledning afsnit D.A.11.1.3.2.3.

Det skal nævnes, at *Kretztechnik*-dommen ikke korrigerer indholdet eller resultatet af EF-domstolens dom i sagen *Abbey National plc*.

Det gælder således uændret, at der er fradragsret for advokatarbejde udført i forbindelse med en momsfri virksomhedsoverdragelse. Dette er begrundet i det forhold, at de aktiver, der overdrages, har været anvendt til momspligtig virksomhed. Overdragelsen vedrørte rettigheder over fast ejendom, og afgørelsen må forstås således, at der ville have været moms på de overdragne rettigheder, hvis overdragelsen ikke kunne være anset for en virksomhedsoverdragelse. For yderligere oplysninger vedrørende virksomhedsoverdragelse henvises til SKATs juridiske vejledningens afsnit D.A.11.1.3.2.4 om momsfri virksomhedsoverdragelse, der kan findes på www.skat.dk.

3.4.1 FRADRAGSRET FOR MOMS AF ADVOKATYDELSER I FORBINDELSE MED BEHANDLING AF KONKURSBOER M.V.

Spørgsmålet om fradragsret for moms af advokatydelser har særlig betydning i forbindelse med konkursboer og virksomheder, der er taget under rekonstruktionsbehandling efter konkurslovens regler.

Når der bliver afsagt konkursdekret over en virksomhed, afmelder SKAT virksomhedens registreringsforhold.

En momsregistreret virksomhed, der tages under konkursbehandling, skal fra og med 8. juli 2015 anmeldes til momsregistrering, når boet leverer varer og ydelser, der ikke er fritaget for moms. Konkursboer, der er etableret før 8. juli 2015, skal senest lade sig registrere 1. oktober 2015.

Det indebærer, at konkursboet skal være momsregistreret, når boets behandling medfører hel eller delvis videreførelse af virksomheden, herunder ved realisation af varelagre, og/eller når boet sælger driftsmidler, hvoraf der skal betales moms.

Momsregistreringen af et konkursbo foretages ved at udfylde og indsende registreringsblanket 40.001 (Startblanketten) via www.virk.dk.

Et konkursbo kan afmeldes fra momsregistrering, når behandlingen af boet er så langt, at behandlingen ikke medfører, at boet har indtægter eller afholder udgifter, hvoraf der skal ske afregning af moms, bortset fra revisor- og advokatomkostninger, herunder salæret til kurator, for behandlingen af boet.

Afmeldelsen af et konkursbo foretages ved at udfylde og indsende registreringsblanket 40.003 (Ophørsblanketten) via www.virk.dk.

Et konkursbo, som ikke skal momsregistreres, og et bo, som er afmeldt fra momsregistrering, kan få tilbagebetalt moms af boets omkostninger i samme omfang, som udgifterne knytter sig til afviklingen af den konkursramte virksomheds/konkursboets momspligtige aktiviteter.

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. Der kan i den forbindelse henvises til Landsskatterettens kendelser offentliggjort som SKM2007.392 og SKM2007.927. Det er en betingelse, at omkostningerne knytter sig

til afviklingen af konkursboets momspligtige aktiviteter. Der kan her henvises til Landsskatterettens kendelse i SKM2001.458.

Den del af udgifterne, der relaterer sig til private aktiver, kan ikke anses for at være direkte forbundet med klagers virksomhed og afviklingen heraf. Der henvises til landsskatterettens kendelse i SKM2007.927.

Anmodning om tilbagebetaling af moms af udgifter, der er afholdt af boet i den periode, hvor boet ikke er momsregistreret, skal ske via www.skat.dk i TastSelv Erhverv. Kravet på tilbagebetaling af moms er omfattet af forældelseslovens almindelige 3-årige frist, hvor fristen regnes fra det tidspunkt, hvor tilbagebetalingskravet kan kræves opfyldt. I dette tilfælde tidspunktet for afgiftens forfald, der er lig med faktureringstidspunktet.

Rettelser til tidligere perioder (før afmeldelsen) følger de almindelige regler om genoptagelse/rettelse af tidligere indberettet moms.

Det følger af en afgørelse fra Tolddepartementet, at hele købsmomsen af advokatudgifter i forbindelse med en bobehandling/rekonstruktionsbehandling kan fradrages, hvis skyldneren udelukkende har drevet momspligtig virksomhed, uanset om der ved afvikling af boet både indgår aktiver, der har været anvendt i den momspligtige virksomhed, og private aktiver. Direktoratet for Toldvæsenet har offentliggjort afgørelsen 18. juli 1980. Afgørelsen er medtaget som bilag 2 til denne vejledning.

Af samme afgørelse fremgår det, at der kan indrømmes delvis fradragsret for købsmomsen af advokatomkostninger, hvis skyldneren inden rekonstruktionsbehandlingen/konkursbehandlingen drev såvel momspligtig som momsfritaget virksomhed og dermed inden indtræden af rekonstruktionsbehandling eller konkurs havde haft delvis fradragsret. Ved rekonstruktionsbehandling gælder det således, at der kan anvendes den fradragsprocent, der var gældende for virksomheden umiddelbart inden, at den blev taget under rekonstruktionsbehandling. For et konkursbo skal fradragsprocenten principielt beregnes på grundlaget af boets momspligtige omsætning og boet samlede omsætning i konkursperioden. Hvis der i konkursperioden ikke er egentlig momspligtig omsætning, anvendes den fradragsprocent, der var gældende for virksomheden før konkursens indtræden.

Efter praksis begrænses fradragsretten for købsmoms af advokatsalærer m.v. i konkursboer ikke til ydelser i forbindelse med den periode, hvori boet er momsregistreret. Fradragsretten omfatter ydelser, der præsteret efter, at boet er afmeldt fra registrering. Dette kan f.eks. gælde tvister vedrørende indgåede aftaler eller inddrivelse af fordringer vedrørende momspligtige leverancer.

For en nærmere beskrivelse af spørgsmålet om fradragsret for købsmoms i forbindelse med konkursboer m.v. henvises til Tolddepartementets afgørelse af 18. juli 1980, der er medtaget som bilag 2, samt Direktoratet for Toldvæsenets yderligere bemærkninger heri.

Det bemærkes, at konkursboer efter selskaber, der har været udsat for selskabstømning, ikke kan opnå fradrag for købsmoms. Disse boer anses ikke for at være omfattet af momsloven og kan følgelig

ikke opnå fradrag for købsmoms, jf. bilag 3. Der er tale om en praksisændring, som har virkning for konkursboer efter selskaber, der har været udsat for selskabstømning, hvor skifteretten den 1. oktober 2000 eller senere modtager udkast til afsluttende boretning m.v., jf. bilag 4.

For en uddybende gennemgang af moms ved konkursbehandling henvises der til afsnit D.A.20 i SKATs juridiske vejledning.

3.5 Særligt om kontorfællesskaber

Flere danske advokatvirksomheder er etableret som kontorfællesskaber.

Kontorfællesskaber kan give anledning til nogle momsmæssige problematikker, hvorfor det er væsentligt at få defineret, hvornår der i momsmæssig henseende eksisterer et kontorfællesskab.

3.5.1 KONTORFÆLLESSKAB SOM EN DEL AF ET INTERESSENTSKAB

Hvis et kontorfællesskab reelt forefindes som en del af et interessentskab, dvs. fælles hæftelse for f.eks. alle medarbejderforpligtelser og alle momsforpligtelser m.v., eksisterer der ikke et egentligt kontorfællesskab. De foretagne registreringer og fordelinger af indtægter og udgifter er blot en metode til at fordele overskuddet i interessentskabet. Omkostninger kan i dette tilfælde fordeles efter aftale mellem de forskellige enheder uden momsmæssige problemer. Dog bemærkes, at beregningen af den ikke fradragsberettigede andel af købsmomsen skal beregnes under ét for hele virksomheden, og udgiften (den ikke fradragsberettigede del) kan herefter fordeles mellem enhederne.

3.5.2 SELVSTÆNDIGT KONTORFÆLLESSKAB

Hvis kontorfællesskabet er organiseret som en selvstændig (service)enhed for et antal selvstændige virksomheder/selskaber, som udelukkende hæfter for egne forpligtelser, eksisterer et egentligt kontorfællesskab. Kontorfællesskabet bliver et interessentskab med deltagerne som interessenter og skal selvstændigt momsregistreres.

De administrative og bogføringsmæssige ydelser, som kontorfællesskabet leverer til deltagerne, skal pålægges moms, og kontorfællesskabet kan afløfte (fradrage) købsmomsen på fællesindkøbet.

Når fælleshæftelsen ikke er til stede, betyder det, at fælles gager og andre ikke momspligtige fællesomkostninger pålægges moms ved "levering" af ydelsen til de enkelte deltagere. Det kunne være omkostningskrævende for en deltager, hvis denne ikke kunne afløfte/fradrage hele momsen af fællesomkostningsbidragene. Derfor vil det, når udlægsreglerne anvendes, være muligt ved fællesskabers betaling af visse momsfrie indkøb at refundere disse uden moms til deltagerne.

Betingelsen herfor er, at der udarbejdes en særlig udlægsopgørelse med fordelinger, der anfører, at der ikke er pålagt avance på udlægget. Af større fællesudlæg kan nævnes ikke momsbelagt husleje, kontingenter og forsikringer (f.eks. advokatansvarsforsikringen).

Serviceydelser (bogholderiassistance, sekretærassistance, diverse administration) kan ikke leveres momsfrit mellem kontorfællesskabets deltagere eller mellem kontorfællesskabet og deltagerne, blot fordi denne grundydelse (en gage) er uden moms.

Hvis kontorfællesskabet og dets deltagere vil undgå moms på "interne" gagebaserede ydelser, skal sekretæren, bogholderen, receptionisten, buddet m.v. have deltidsansættelse hos alle fællesskabets deltagere. Udgiften indgår herefter i de enkelte bogholderier og ikke i kontorfællesskabets bogholderi.

KAPITEL 4 - LØNSUMSAFGIFT

4.1 Generelt

Nogle advokatvirksomheder skal betale lønsumsafgift, fordi de har aktiviteter, der er fritaget for moms. De aktiviteter, der typisk er fritaget for moms, er omtalt i afsnit 3.1.2, og omfatter under visse omstændigheder bl.a. formidling af værdipapirer. For disse aktiviteter gælder også, at virksomheden ikke har fradragsret for moms af de omkostninger, der er forbundet med aktiviteten.

Derimod skal der ikke betales lønsumsafgift af ydelser, der faktureres uden moms, når kunden f.eks. enten har domicil uden for EU og ydelsen udnyttes der, eller kunden er momsregistreret i et andet EU-land. For denne omsætning gælder også, at virksomheden har fradragsret for moms af de omkostninger, der er forbundet med omsætningen.

Advokatvirksomheder kan således levere både momsplichtige og lønsumsafgiftspligtige (momsfrie) ydelser. Der skal derfor både ske en fordeling af lønsummen og af de øvrige omkostninger, således at der kan beregnes et over- eller underskud af hver aktivitetsdel, det såkaldte sektoropdelte regnskab.

Hovedreglen er, at lønninger og øvrige omkostninger skal henføres til den aktivitetsdel, de direkte vedrører. Den del af lønningerne, der ikke direkte kan henføres til den ene eller den anden aktivitet skal fordeles efter et skøn over forbruget. Den del af de øvrige omkostninger, der ikke direkte kan henføres til den ene eller den anden aktivitet, fordeles i forhold til omsætningen i de to aktivitetsdele. Fordelingen skal foretages for hvert regnskabsår.

Lønsumsafgiften beregnes i advokatvirksomheder dels af lønsummen, dels af over- eller underskud beregnet før finansielle poster og skatter. Afgiften udgør 4,12 % af beregningsgrundlaget.

Hvis beregningsgrundlaget er mindre end 80.000 kr. skal virksomheden ikke registreres for lønsumsafgift.

4.2 Opgørelse af lønsummen

I beregningen af lønsummen skal indgå enhver form for løn og løntillæg til ansatte. Som ansatte medtages som hovedregel alle, som er omfattet af ATP og ferieloven. Løn og tillæg kan f.eks. være:

- løn, uanset lønperiodens længde (måned, uge eller time),
- løntillæg, f.eks. for overtid, ferietillæg og tilskud til bil eller telefon,
- bonus for afdelingsresultat, fakturering eller lign. samt gratialer
- pensionsbidrag, både medarbejders andel og arbejdsgivers, herunder al ATP, og frynsegoder, dels de, der er A-indkomst (f.eks. fri bil og multimedier stillet til rådighed af arbejdsgiver), dels de, der berettiger medarbejderen til feriegodtgørelse. Der skal være tale om et skattepligtigt gode, som medarbejderen har krav på at få.

En række udbetalinger til ansatte skal ikke medregnes i afgiftsgrundlaget:

- dagpenge fra det offentlige, uanset om beløbene umiddelbart tilgår den ansatte eller virksomheden. Hvis virksomheden i en dagpengeperiode har udbetalt løn til den ansatte, skal den dog medregnes i lønsummen,
- fratrædelsesgodtgørelse, der ikke anses for vederlag for arbejde, mens løn i en opsigelsesperiode medgår, da det anses for vederlag for arbejde,
- skattefrie rejsegodtgørelser, både dækning efter regning og diæter, og løn til indehavere (mens løn til aktionærer medregnes).
- honorarer for arbejde uden for tjenesteforhold, d.v.s. honorarer, der er B-indkomst. For bestyrelsesmedlemmer i advokatselskaber, der er ansat i advokatselskabet, indgår bestyrelseshonorarer til disse i lønsummen.

Lønnen indgår i beregningen i den periode, hvor der er skattemæssig fradragsret for omkostningen.

4.3 Opgørelse af virksomhedens overskud

Afgiften beregnes af virksomhedens skattepligtige resultat før finansielle poster (renter og kursgevinster) og før skatter. Resultatet fra den løbende bogføring skal således korrigeres til det skattepligtige resultat, hvilket typisk indebærer korrektioner for f.eks.

- ikke fradragsberettigede omkostninger,
- skattemæssige afskrivninger,
- hensættelser til tab på fordringer, og
- skattemæssig værdi af igangværende arbejder.

Der er specielt et problem med opgørelsen af afgiften for interessentskaber, da de enkelte interessenter normalt ikke er registreret for moms og lønsumsafgift. Registreringen omfatter interessentskabet. De enkelte deltagers særomkostninger og særlige skattemæssige afskrivninger skal derfor inkluderes i I/S-regnskabet for at formindske afgiftsgrundlaget.

4.4 Angivelse og betaling af afgiften

Lønsumsangivelser skal angives digitalt på www.skat.dk TastSelv Erhvervs. Afgiften anføres i de rubrikker, der fremgår af angivelsen. Beløbet skal angives i hele kr.

Virksomheden skal indsende angivelse for hver opgørelsesperiode, selv om der ikke skal indbetales afgift, f.eks. fordi afgiftsgrundlaget er nul.

Opgørelsesperioden er kvartalet. Afgiften skal angives og indbetales senest 15 dage efter opgørelsesperiodens udløb. Det er kun lønsumsafgiften af lønsummen, som afregnes ved de fire årlige afgiftsangivelser.

Efter at de fire årlige afgiftsangivelser er afgivet, skal virksomheden indgive en femte og afsluttende angivelse. Personligt ejede virksomheder skal for ét indkomstår angive afgiftsgrundlaget og afgiftens

størrelse senest den 15. august i det efterfølgende indkomstår. Hvis indkomståret er udløbet inden for 5 måneder før den pågældende 15. august, skal angivelse ske den 15. august i det efterfølgende kalenderår. Andre virksomheder end personligt ejede skal senest den 15. i den 8. måned efter udløbet af den måned, hvor indkomståret udløber, angive afgiftsgrundlaget og afgiftens størrelse. Ved denne afsluttende angivelse angives indkomstårets samlede lønsumsafgift med fradrag af den afgift, der er betalt ved de første fire angivelser.

Hvis virksomhedens korrigerede skattepligtige resultat er negativt, udbetales lønsumsafgiften heraf til virksomheden.

4.5 Særligt om advokaters bestyrelseshonorarer m.v.

Bestyrelseshonorarer og andre personlige honorarer kan indgå i virksomhedens regnskab, herunder i et interessentskabs regnskab, men det er ikke fastlagt, at dette skal ske. Det er endvidere muligt at lade disse honorarer indgå som momspligtige ydelser i et advokatselskab, hvis der er en aftale mellem selskabsdeltagerne om at dele disse honorarer. Hvis honorarerne inddrages i virksomhedens regnskab vil de også komme til at indgå i beregningsgrundlaget for lønsumsafgiften.

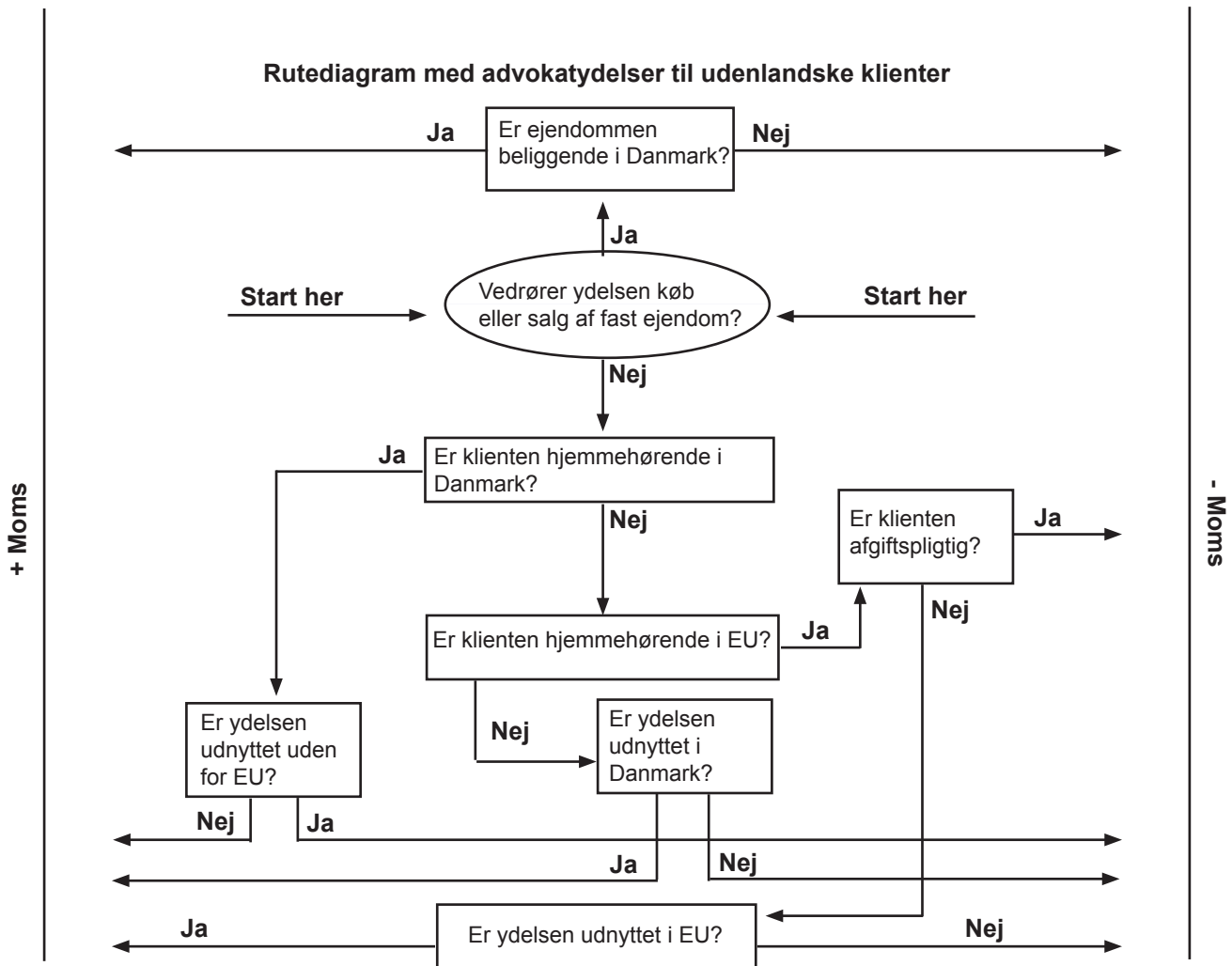
4.6 Eksempel på en opgørelse

Beregning af lønsumsafgift i en advokatvirksomhed med momsfri indtægter:

Momspligtig omsætning	600.000 kr.	= 60 %
Momsfri omsætning	400.000 kr.	= 40 %
Omsætning i alt	1.000.000 kr.	= 100 %
Lønsum i alt	400.000 kr.	
Overskud før renter	200.000 kr.	
"Afgiftsgrundlag i alt"	600.000 kr.	
Heraf lønsumsafgiftspligtig 40 %	240.000 kr.	
Lønsumsafgift 4,12 %=	9.888 kr.	

Bilag 1

Rutediagrammet med advokatydelse til udenlandske klienter



Bilag 2

Direktoratet for Toldvæsenets afgørelse af 18.7.1980 vedrørende advokatsalærer i konkursboer

Direktoratet for Toldvæsenet 18.7.80 F
RETTELSE 1 (5)
4215/AFGIFT nr 78

Til
distriktstoldkamrene

Ad AFGIFT-MOMS 2, kap 9

Merværdiafgift - indgående afgift

1. Advokatsalærer i konkursboer mv

Der har over for Ministeriet for Skatter og Afgifter, Departementet for Told- og Forbrugsafgifter, været rejst spørgsmål om, i hvilket omfang afgiften af advokatsalærer vil kunne medregnes til den indgående afgift i virksomheder i betalingsstandsning og virksomheder under konkurs.

Efter de gældende retningslinier for registrering bliver en virksomhed, der standser sine betalinger omregistreret i betalingsstandsningsperioden. Virksomheder, der efter afsigelse af konkursdekret overgår til bobehandling, vil normalt ligeledes blive registreret under nyt registreringsnummer for aktiviteterne i konkursperioden.

Advokatrådet, der har været hørt i sagen, har som sit principielle standpunkt anført, at der bør være fuld fradragsret for afgiften af advokatsalærer i forbindelse med behandling af virksomheder i betalingsstandsning samt konkursboer. Rådet er således af den opfattelse, at den indgående afgift i sådanne tilfælde ikke med rimelighed kan fordeles på grundlag af værdien af de aktiver, der vedrører den afgiftspligtige del af virksomheden, i forhold til værdien af de samlede aktiver.

Til støtte herfor har rådet for så vidt angår konkursboer anført, at den omstændighed, at advokatsalæret for sådanne boers behandling beregnes med de af Monopoltilsynet godkendte takster efter en degressiv procentskala på grundlag af boets samlede aktivmasse, ikke kan tages som udtryk for, at advokatens arbejde er fordelt på boets forskellige aktiver efter den realiserede værdi, hvormed disse indgår i aktivmassen.

For momsregistrerede selskabers - og andre juridiske personers - konkursboer vil der efter rådets mening altid være fuld fradragsret for indgående afgift.

Med hensyn til momsregistrerede personers konkursboer anfører rådet som begrundelse for fuld fradragsret, at skyldnerens private aktiver - hvis de har kreditmæssig betydning - også har tjent som kreditgrundlag for den udøvede registreringspligtige virksomhed. Disse aktivers værdi for boet og arbejdet med realisationen heraf vil i øvrigt normalt være af forsvindende betydning, hvortil kommer, at de gældende regler om transbeneficium og den praksis, der anvendes i forbindelse med afviklingen af sådanne boer, normalt fører til, at de fallenten tilhørende private aktiver (under visse værdigrænser) sædvanligvis ikke berøres af konkursbehandlingen.

Det for konkursboer anførte bør efter rådets mening også være gældende ved behandling af virksomheder i betalingsstandsning.

Departementet har truffet afgørelse om, at virksomheder i betalingsstandsning og konkursboer kan medregne afgiften af advokatsalærer ved opgørelse af den indgående afgift efter følgende regler:

Såfremt fallenten udelukkende har drevet afgiftspligtig virksomhed, og der ved afviklingen af boet både indgår aktiver, der har været anvendt i den afgiftspligtige virksomhed, og private aktiver, kan et sådant bo indtil videre som indgående afgift fradrage hele afgiften af advokatudgifterne i forbindelse med bobehandlingen.

Hvis fallenten forinden betalingsstandsningen/konkursens indtræden har drevet såvel afgiftspligtig som ikke-afgiftspligtig virksomhed - og dermed har haft delvis fradragsret, jf § 1, stk 3, jf § 3, i bekendtgørelse nr 311 af 26 maj 1978 om delvis fradragsret for merværdiafgift - kan der indtil videre indrømmes fradragsret for afgiften af advokatombkostninger under bobehandlingen med en forholdsmæssig andel, således

at der i betalingsstandsningensboer anvendes den fradragsprocent, som har været gældende for virksomheden i perioden umiddelbart før betalingsstandsningen, og at fradragsprocenten for konkursboers vedkommende principielt skal beregnes på grundlag af forholdet mellem boets omsætning (uden afgift) af varer og afgiftspligtige ydelser og boets samlede omsætning i konkursperioden. Såfremt der ikke finder nogen egentlig omsætning af varer og afgiftspligtige ydelser sted i konkursperioden, anvendes den fradragsprocent, som har været gældende for virksomheden umiddelbart før betalingsstandsningen/konkursen.

Det er i afgørelsen tilføjet, at hvis en afgiftspligtig virksomhed (person) uden forbindelse med konkurs, betalingsstandsning eller lignende har udgifter til advokat i forbindelse med realisationen af rent private aktiver, der ikke vedrører den afgiftspligtige virksomhed, fx afgiften af advokatombudsningerne medregnes til den indgående afgift, selv om realisationen sker på grund af økonomiske vanskeligheder i virksomheden. Tilsvarende gælder, hvis udgiften afholdes i forbindelse med andre ikke fradragsberettigede formål.

Afgørelsen vil kunne anvendes analogt på indkøb af revisionsydelser.

Direktoratet skal i tilslutning til afgørelsen bemærke, at der principielt bør ske en opdeling af vederlaget for de omhandlede ydelser svarende til det af den pågældende advokat henholdsvis før og efter konkursens indtræden (konkursdekretets afsigelse) udførte arbejde. Afgiften af vederlaget for det før betalingsstandsningen, respektive i betalingsstandsningsperioden udførte arbejde medregnes herefter til virksomhedens indgående afgift og modregning kan ske efter de herfor gældende regler (jf direktoratets skrivelse af 4 juli 1978, O 8227, Cirk II, nr. 13), medens afgiften af det efter konkursens indtræden udførte arbejde - som for andre leverancer til boet - medregnes i boets indgående afgift og kan modregnes i toldvæsenets eventuelle massekrav i boet.

Ydelser, hvis indkøb direkte disponeres af boet, dvs udføres i boperioden, og hvis vederlæggelse er massekrav i boet, fx revisionsmedhjælp (også selv om revisionsarbejdet omfatter regnskabsmateriale fra tiden under og før betalingsstandsningen), må i deres helhed og efter de almindelige regler om fradragsret henføres til boets indgående afgift (modregnes i toldvæsenets eventuelle massekrav).

2. Indgående afgift i afmeldte virksomheder

Der har over for direktoratet været rejst spørgsmål om, i hvilket omfang afmeldte virksomheder, herunder konkurs- og dødsboer m fl, vil kunne få godtgjort merværdiafgiften af omkostninger mv (fx advokat- eller revisionsydelser), der ikke tidligere er medregnet til den indgående afgift, respektive er afholdt efter afmeldelsen.

Det er bl a oplyst, at et bo ofte afmeldes fra registrering efter merværdiafgiftsloven, når realisationen af varelager og driftsmidler er tilendebragt, medens selve afslutningen af boet ofte trækker ud. Endvidere, at der i andre situationer er tale om udgifter, som enten fejlagtigt ikke er medregnet til den indgående afgift i registreringsperioden eller som er tilfaktureret de pågældende virksomheder efter disses afmeldelse fra registrering.

Direktoratet skal i den forbindelse for så vidt angår konkursboer mv meddele, at fradragsretten for advokatsalærer mv ikke kan begrænses til ydelser i forbindelse med realisationen af boets aktiver (registreringsperioden), men tillige omfatter ydelser i tilknytning til fx tvister vedrørende indgåede aftaler eller inddrivelse af fordringer vedrørende afgiftsberigtige leverancer - også selv om disse ydelser præsteres efter, at boet er afmeldt fra registrering.

Dette betyder, at toldkamret indtil videre vil kunne imødekomme ansøgninger fra afmeldte boer om afgiftsrefusion på grundlag af den ved bobehandlingens afslutning foretagne endelige opgørelse af advokat- og revisionshonorarer mv.

Toldkamret vil endvidere mod fornøden regnskabsmæssig dokumentation kunne imødekomme ansøgninger fra andre afmeldte virksomheder om hel eller delvis godtgørelse af merværdiafgiften af omkostninger mv, der fremkommer i forbindelse med eller som følge af virksomhedernes regnskabsafslutning/udlodning, også selv om ydelserne helt eller delvis måtte være præsteret efter, at virksomhederne er afmeldt fra registrering. Det er dog en forudsætning, at omkostningerne kan henføres til den registreringspligtige del af de pågældende virksomheder, og at ansøgningen modtages inden for 2 år fra virksomhedens afmeldelse fra registrering.

Ved behandling af ansøgninger om godtgørelse fra afmeldte virksomheder bedes toldkamret være opmærksom på muligheden for modregning i de pågældende virksomhederseventuelle restancer.

P t v

J C Christiansen

Bilag 3

Told- og Skattestyrelsens afgørelse af 13.7.2000 om momspligt for konkursboer efter selskaber, der har været udsat for selskabstømning, TFS 2000.739

Moms
Fradragsret
Refusion
Konkursboer
Overskudsselskaber

Told- og Skattestyrelsen har udtalt, at konkursboer efter tømte overskudsselskaber ikke kan anses for at være omfattet af momslovens § 3. Boerne kan herefter ikke opnå fradrag for eller refusion af moms af udgifter, som disponeres af boerne.

Reference
ML § 3 og § 37, stk. 1
MV 1999 C.1 J.1

I en ikke-offentliggjort udtalelse af den 9/3 1999 har Told- og Skattestyrelsen meddelt, at moms af salær til kurator for dennes arbejde med erstatningssager mod sælgerne m.fl., ikke kan fradrages/refunderes konkursboerne efter tømte selskaber, uanset selskabets momsmæssige status forud for konkursen.

Styrelsen havde ved vurderingen af spørgsmålet sondret mellem kuratorsalær vedrørende boets almindelige administration og kuratorsalær vedrørende erstatningssagen.

Det blev lagt til grund, at erstatningssagerne vedrører salget af aktierne i selskabet. Boets omkostninger måtte dermed anses for at vedrøre en momsfri finansiel transaktion vedrørende selskabets kapitalgrundlag efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, for hvilken moms af indkøb m.v. ikke kan fradrages, jf. momslovens § 37, stk. 1.

Det blev endvidere lagt til grund, at boets udgifter vedrører den tidligere momsregistrerede virksomhed.

Styrelsen har revurderet sin udtalelse.

Styrelsen er herefter af den opfattelse, at konkursboer efter tømte overskudsselskaber ikke kan anses for at være omfattet af momslovens § 3. Boerne kan derfor ikke opnå fradrag for/refusion af moms af udgifter, som disponeres af boerne, jf. momslovens § 37, stk. 1.

Det er herved lagt til grund, at i selskabstømmersagerne er situationen karakteriseret ved, at det pågældende overskudsselskab afmelder sig fra momsregistrering på det tidspunkt, hvor driftsaktiviteterne sælges fra, og der påbegyndes en solvent likvidation af selskabet.

På tidspunktet for overdragelsen og dermed tømningen er selskabets eneste aktiv typisk en likvid pengebeholdning og eventuelt et mellemregningsforhold mellem selskabet og ejerne eller selskabet og det fortsættende driftsselskab samtidig med, at der er en (væsentlig) latent skatteforpligtelse.

Det tømte selskab er typisk passivt i en (længere) periode, indtil tvangsopløsningen eller konkursen indtræder - typisk det tidspunkt, hvor selskabet skulle have indleveret regnskab til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Da selskabet således ikke i tidsrummet op til konkursen har momspligtige aktiviteter, vil det efterfølgende konkursbo som udgangspunkt ikke opfylde betingelserne for at kunne fradrage respektive opnå godtgørelse af moms af boets udgifter, herunder udgifter til kurator for dennes arbejde med administration m.v. af boet.

Praksisændringen har virkning fra den 1/10 2000.

Bilag 4

Told- og Skattestyrelsens meddelelse af 7.9.2000 om ikrafttræden for praksisændringen vedrørende konkursboer efter selskaber, der har været udsat for selskabstømning, TfS 2000.812

Moms
Fradragsret
Refusion
Konkursboer
Overskudsselskaber

Told- og Skattestyrelsen meddeler, at ændringen vedrørende fradragsret/refusion af moms af udgifter, der disponeres af konkursboer efter tømte overskudsselskaber, har virkning for de konkursboer, hvor skifteretten den 1. oktober 2000 eller senere modtager udkast til afsluttende boregnskab mv., jf. konkurslovens # 148.

Reference
ML § 3 og § 37, stk. 1
MV 1999 C.1 J.1

Told-og Skattestyrelsen har i TfS 2000.701, udtalt, at konkursboer efter tømte overskudsselskaber ikke kan anses for at være omfattet af momslovens § 3. Konkursboerne kan derfor ikke opnå fradrag for/refusion af moms af udgifter, som disponeres af boerne, jf. momslovens § 37, stk.1. På given foranledning skal det uddybende meddeles, at ændringen vedrørende fradragsret/refusion af moms af udgifter, der disponeres af konkursboer efter tømte overskudsselskaber, har virkning for de konkursboer, hvor skifteretten den 1. oktober 2000 eller senere modtager udkast til afsluttende boregnskab m.v., jf.konkurslovens § 148.

DANSKE
ADVOKATER SAMLER, UDVIKLER OG REPRÆSENTERER UAFHÆNGIGE ADVOKATVIRKSOMHEDER

Vesterbrogade 32 • 1620 København V • 33 43 70 00 • danskeadvokater.dk