

# Moms ved udlejning af fast ejendom



Anders Larsen

Kandidatspeciale

Cand. merc. aud.

Aalborg Universitet

Vejleder: Camilla Wimmelmann

Afleveret: 23. februar 2016

Antal anslag: 119.451

Antal normalsider: 49,8

## Indhold

1	Indledning .....	4
1.1	Problemstilling .....	5
1.2	Problemformulering .....	6
1.3	Afgrænsning .....	6
1.4	Metodemæssige overvejelser .....	7
1.5	Retskilder og deres indbyrdes rangorden .....	7
2	Momsloven og udlejning af fast ejendom .....	10
2.1	Relevante paragrafer i forbindelse med udlejning af fast ejendom .....	12
3	Hvornår foreligger der en fast ejendom .....	15
3.1	C-315/00 Maierhofer .....	15
3.2	C-428/02 Fonden Marselisborg lystbådehavn .....	17
3.3	Hvad hører med til den faste ejendom .....	19
3.4	Forordning nr. 1042/2013 .....	20
3.5	Sammenfatning .....	21
4	Hvad definerer bortforpagtning og udlejning af fast ejendom .....	22
4.1	C-326/99 Goed Wonen .....	22
4.2	C-284/03 Temco Europe .....	24
4.3	C-451/06 Gabriele Walderdorff .....	26
4.4	Sammenfatning .....	28
5	P-Plads, strøm, vand, varme og lignende .....	29
5.1	C-392/11 Field Fisher .....	29
5.2	C-173/88 Morten Henriksen .....	31
5.3	Strøm, vand & varme .....	34

5.4	Depositum .....	34
5.5	C-5728/07 Tellmer .....	35
5.6	Sammenfatning .....	37
6	Momspligt ved udlejning af fast ejendom .....	38
6.1	SKM2013.359.SR .....	38
6.2	SKM2007.240.SR .....	40
6.3	SKM2009.656.SR .....	42
6.4	Sammenfatning .....	44
7	Frivillig momsregistrering .....	45
7.1	SKM2015.703.SR .....	46
7.2	SKM2015.630.SR .....	47
7.3	SKM2001.409.ØLR .....	48
7.4	Begrebet forsøges udlejet .....	48
7.5	Sammenfatning .....	49
8	Fradragsret i forbindelse med udlejning af fast ejendom .....	50
8.1	SKM2003.163.VLR .....	51
8.2	SKM2001.409.ØLR .....	52
8.3	SKM2007.362.ØLR .....	52
8.4	Sammenfatning .....	53
9	Investeringsgoder .....	54
9.1	SKM2013.571.BR .....	55
9.2	SKM2009.278.LSR .....	56
9.3	SKM2012.518.SR .....	57
9.4	SKM2007.836.SR .....	58
9.5	Sammenfatning .....	59

10	Konklusion .....	60
11	Executive Summary.....	64
12	Litteraturliste .....	66
12.1	Direktiver, Love, bekendtgørelser og vejledninger.....	66
12.2	Bøger & artikler .....	66
12.3	Hjemmesider.....	67
12.4	Domme mv.....	67

## 1 Indledning

Alle personer i Danmark betaler moms i forbindelse med, at de foretager køb af varer eller tjenesteydelser. Den første momslov så dagens lys i Danmark i 1963<sup>1</sup> og momssatsen var på daværende tidspunkt 10 pct.<sup>2</sup> I 1993 implementerede Danmark det sjette Momsdirektiv i dansk lovgivning,<sup>3</sup> og dette skete i forbindelse med Danmarks indtræden i Det Indre Marked. Danmarks indtræden i Det Indre Marked fjernede de sidste tekniske handelshindringer og særlige fortoldningsprocedurer<sup>4</sup> således, at varerne kunne bevæge sig frit over grænserne. Den nuværende momssats i Danmark er 25 pct.<sup>5</sup> på alle momspligtige varer og tjenesteydelser, hvorimod normalsatsen i f.eks. Tyskland er 19 pct. og den reducerede sats er 7 pct. Den reducerede sats anvendes på eksempelvis bøger og fødevarer.<sup>6</sup> Denne forskel i momssatserne og varernes frie bevægelighed betyder, at det kan være økonomisk fordelagtigt for danske indbyggere at købe varer og tjenesteydelser i Tyskland.

I Luxembourg er momssatsen 15 pct.<sup>7</sup> Dette er ligeledes den momssats, som medlemslandene bør opkræve ifølge Momssystemdirektivet, således, at det ikke fører til konkurrenceforvridning inden for visse erhverv.<sup>8</sup> Nok netop for at undgå konkurrenceforvridning blev der gennemført en ændring den 1. januar 2015 i forhold til hvilken momssats, der skal anvendes, når der sælges varer såsom:<sup>9</sup>

1. Streamingtjenster<sup>10</sup>
2. E-bogsleverandører
3. Online musiktjenester<sup>11</sup>

---

<sup>1</sup> Dekov, Erik & Engsig, John: Moms, Energi, Lønsum – en lærebog om afgifter 4. udgave 2014 side 22

<sup>2</sup> Dekov, Erik & Engsig, John: Moms, Energi, Lønsum – en lærebog om afgifter 4. udgave 2014 side 25

<sup>3</sup> Lov nr. 363 af 14. maj 1992

<sup>4</sup> Dekov, Erik & Engsig, John: Moms, Energi, Lønsum – en lærebog om afgifter 4. udgave 2014 side 23

<sup>5</sup> LBK nr 106 af 23/01/2013 § 33 - Momsloven

<sup>6</sup> Pedersenm Søren Engers & Higham, Dorthe: EU momsmanual 2014 side 140

<sup>7</sup> Pedersenm Søren Engers & Higham, Dorthe: EU momsmanual 2014 side 104

<sup>8</sup> Momssystemsdirektivet 2010/88/EU af 7. december 2010 punkt 29

<sup>9</sup> <https://www.kromannreumert.com/Nyheder/2014/03/Nye-momsbeskatningsregler-paa-salg-af-it-ydelser>

<sup>10</sup> Et eksempel på en streamingtjeneste kan være netflix

<sup>11</sup> Et eksempel på en online musikbutik kan være Itunes

Denne ændring betyder, at der skal afregnes moms i det land, hvor slutbrugeren er bosiddende. En del af disse ydelser er tidligere solgt fra Luxembourg, hvilket betød, at der blev afregnet 15 pct. moms af købet. Det luxembourgske selskab skal afregne dansk moms på 25 pct., hvis det er en person bosiddende i Danmark, som køber en vare, der er omfattet af loven. Dette kan gøres ved hjælp af One Stop Shop-ordningen,<sup>12</sup> som blev indført samtidig med regelændringen.

Momssystemdirektivet som trådte i kraft 1. januar 2007<sup>13</sup> var en opdatering af det 6. direktiv. Momssystemdirektivet fastlægger, hvornår en given transaktion udløser momspligt. Ligeledes fastlægger Momssystemdirektivet også retningslinjerne for, hvornår en transaktion er momsfrataget.

Når nogle transaktioner er momspligtige og andre transaktioner er momsfrataget, vil der opstå nogle grænsetilfælde, hvor det kan diskuteres, om den pågældende transaktion er omfattet eller fritaget for merværdiafgift.

## 1.1 Problemstilling

Hvorvidt en vare eller tjenesteydelse er pålagt moms eller ej, har betydning for den pris en privatperson ender med at betale for den pågældende vare eller tjenesteydelse. I Danmark er momssatsen 25 pct.<sup>14</sup>

Der vil være visse situationer, hvor der vil være momsfrihed af forskellige grunde. Der vil eksempelvis ikke skulle afregnes moms, når to privatpersoner handler med hinanden. Ligeledes vil der ikke skulle afregnes moms, såfremt sælger opfylder betingelserne for at undlade at skulle lade sig momsregistrere jævnfør momslovens § 48

Blandt de 21 områder i momslovens § 13, der som udgangspunkt er fritaget for merværdiafgift er udlejning og bortforpagtning af fast ejendom. Dog er visse ydelser i forbindelse med udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, som er undtaget for denne momsfratagelse. Hermed opstår der

---

<sup>12</sup> Det er muligt for virksomheder, at tilvælge One Stop Shop, derved skal virksomhedens momsbeløb kun angives i et EU-land, som derefter foretager fordeling af momsbeløbene til de andre lande.

<sup>13</sup> Dekov, Erik & Engsig, John: Moms, Energi, Lønsum – en lærebog om afgifter 4. udgave 2014 side 21

<sup>14</sup> LBK nr 106 af 23/01/2013 § 33 - Momsloven

grænsetilfælde, hvor det er et fortolkningsspørgsmål, om ydelsen er inden for eller uden for momsfrigtagelsen.

## 1.2 Problemformulering

Ovenstående problemstilling har givet anledning til følgende problemformulering:

*Den momsmæssige behandling i forbindelse med udlejning af fast ejendom.*

## 1.3 Afgrænsning

### 1.3.1 Geografi

Der tages i denne rapport udgangspunkt i, at alle ejendomme er beliggende i Danmark.

### 1.3.2 Momspligtig person

Det forudsættes, at det er en momspligtig person, som foretager udlejningen af fast ejendom.

### 1.3.3 Hotel og ferielejligheder

Hvornår udlejningen skal karakteriseres, som hoteldrift og dermed momspligtig vil blive analyseret ved hjælp af bindende svar som omhandler hotel- og ferielejligheder.

### 1.3.4 EU-Domstolen

I forbindelse med Lissabon-traktatens ikrafttrædelse den 1 december 2009 ændre EF-Domstolen navn til EU-Domstolen. I denne afhandling anvendes konsekvent udtrykket EU-Domstolen, selvom afgørelsen er truffet af EF-Domstolen.

### 1.3.5 Bredder og dybde

I en kandidatafhandling vil der altid være en afvejning af, hvor dybt de enkelte områder vil blive behandlet kontra hvor mange områder, der behandles. Formålet med dette speciale vil være at behandle bredden og derfor vil der være enkelte områder, som kun vil blive behandlet i mindre omfang.

### 1.3.6 Momssystemdirektivet

Denne afhandling vil alt overvejende tage udgangspunkt i momsloven, og formålet vil ikke være at finde uoverensstemmelser til Momssystemdirektivet. Da momsloven som udgangspunkt er en implementering af Momssystemdirektivet, vil der blive anvendt relevante domme fra EU-Domstolen. Dette valg er truffet, da formålet med specialet er at beskrive og analysere det regelsæt, som de danske skattemyndigheder vil anvende over for en dansk udlejer af fast ejendom.

## 1.4 Metodemæssige overvejelser

Formålet med opgaven er at give et billede af aktuelt gældende ret i Danmark vedrørende den momsmæssige behandling i forbindelse med udlejning af fast ejendom. Derfor anvendes den Retsdomatiske<sup>15</sup> metode i forbindelse med besvarelse af problemformuleringen.

Afhandlingen indeholder primært udsagn i forhold til, hvordan loven er (de lege lata)

Gældende ret i denne afhandling bør ikke forstås i forhold til, hvordan domstolene faktisk dømmer i fremtidige afgørelser. Derimod er formålet med opgaven at fremvise den teoretisk gældende ret.

## 1.5 Retskilder og deres indbyrdes rangorden

### 1.5.1 Danske Retskilder

I Danmark er den øverst placerede retskilde Grundloven<sup>16</sup>. Grundlovens § 43 har følgende ordlyd:

*” Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov; ej heller kan noget mandskab udskrives eller noget statslån optages uden ifølge lov.”*

I forbindelse med denne afhandling er første del af Grundlovens § 43 interessant, da ordet skat i denne forbindelse ligeledes dækker over indirekte skatter, såsom moms.

---

<sup>15</sup> Ewald, Jens & Schaumburg-Müller, Sten: Retsfilosofi, Retsvidenskab og retskildelære 1. udgave 2004 side 207

<sup>16</sup> Lov nr. 169 af 05/06/1953 – Danmarks Riges Grundlov



Momsområdet er reguleret gennem momsloven.<sup>17</sup> Momsloven er udtømmende, da den beskriver både kredsen af momsplichtige personer (subjektiv momsplicht) og momsplichtige transaktioner (objektiv momsplicht).

I forhold til øvrige nationale retskilder anvendes momsbekendtgørelsen,<sup>18</sup> som i øvrigt har lovkraft.<sup>19</sup> Lovkraft skal forstås således, at momsbekendtgørelsen rangerer på samme højde som love.

Der vil ligeledes, hvor det er relevant, blive inddraget retspraksis fra Højesteret, Østre og Vestre Landsret og Byretterne. Derudover vil administrativ praksis fra Landsskatteretten ligeledes blive inddraget i afhandlingen. Endelig vil momsvejledningen, styresignaler fra skat og bindende svar fra skat, blive inddraget som retskildemateriale i afhandlingen.

### 1.5.2 EU-retskilder

Retskilderne i EU er generelt opdelt i primærretten, bindende sekundærregulering, samt praksis fra EU-Domstolen.<sup>20</sup>

Primærretten er EUs traktatgrundlag og grundlæggende rettigheder og retsprincipper. I forhold til momsområdet er artikel 113 i Traktaten om Den Europæiske Unions funktionsområde et udtryk for bindende sekundærregulering.

EU-Domstolen har kompetence til at afgøre præjudicielle spørgsmål. De præjudicielle spørgsmål kan være vedrørende fortolkning af traktaterne. Ligeledes kan EU-Domstolen afgøre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen og gyldigheden af retsakter udstedt af EU-Unionens institutioner mv.<sup>21</sup> EU-Domstolens kompetence er fastlagt i EUF artikel 267.

EU-Domstolen dømmer ikke i sager mellem borgerne og virksomheder, ligeledes dømmer EU-Domstolen ikke i sager mellem nationalstaterne og disses borgere eller virksomheder. Der er ikke

---

<sup>17</sup> LBK nr 106 af 23/01/2013 - Momsloven

<sup>18</sup> BEK nr. 808 af 30/06/2015 – Bekendtgørelse om merværdiafgift (Momsbekendtgørelsen)

<sup>19</sup> Michelsen, Aage m.fl: Lærebog om indkomstskat 15. udgave side 114

<sup>20</sup> Nielsen Ruth og Neergaard Ulla: EU ret. 6. udgave side 26

<sup>21</sup> <http://www.eu.dk/da/dokumenter/traktaten-euf/sjette-del/afsnit-i/kapitel-1/afdeling-5/artikel-267>

mulighed for at appellere fra en national domstol til EU-Domstolen.<sup>22</sup> Formålet med at indbringe et præjudiciel spørgsmål for EU-Domstolen er at få den rette fortolkning af direktivet,<sup>23</sup> hvilket i momssammenhæng er momssystemdirektivet.

I forhold til indbringelse af præjudicielle spørgsmål, så er det en mulighed alle retsinstanser har. Det afgørende kriterie for, hvorvidt en domstol kan indbringe præjudicielle spørgsmål er, at den karakteriseres som en dømmende myndighed. Ved anvendelse af dette kriterie er der foretaget en afgrænsning til private retsinstanser såsom voldgift og ligeledes er der foretaget en afgrænsning til administrative myndigheder.<sup>24</sup>

### 1.5.3 Samspillet mellem EU-ret og momsloven

Direkte anvendelig EU-ret har forrang for national ret.<sup>25</sup> Det var allerede praksis, at EU-retten havde forrang for national ret, inden Danmark indtrådte i EF den 1. januar 1973.<sup>26</sup> Det, at direkte anvendelig EU-ret har forrang for national lovgivning, betyder i momssammenhæng, at momspligtige personer i Danmark har muligheden for at påberåbe sig direktivbestemmelserne, såfremt direktivet stiller de momspligtige personer bedre.<sup>27</sup>

Momssystemdirektivet er rettet til medlemsstaterne, og skaber derved udelukkende pligter for medlemsstaterne. Er direktivet ikke korrekt implementeret i momsloven, kan momspligtige personer vælge at støtte ret på momsloven, hvis momsloven fritager momspligtige transaktioner i et bredere omfang end momssystemdirektivet.<sup>28</sup>

Der er pligt til at foretage en direktivkonform fortolkning for skattemyndighederne. Denne forpligtigelse betyder, at selvom direktivet anses for at være korrekt implementeret, men der i lovteksten i lovteksten er åbnet op for flere mulige fortolkninger. I sådanne tilfælde vælges den

---

<sup>22</sup> Nielsen Ruth og Neergaard Ulla: EU ret. 6. udgave side 86

<sup>23</sup> Ramsdahl Jensen Dennis: Merværdiafgiftspligten 2004 1. udgave side 22

<sup>24</sup> Nielsen Ruth og Neergaard Ulla: EU ret 2010 6. udgave side 87

<sup>25</sup> Nielsen Ruth og Neergaard Ulla: EU ret 2010 6. udgave side 240

<sup>26</sup> Nielsen Ruth og Neergaard Ulla: EU ret 2010 6. udgave side 240

<sup>27</sup> Ramsdahl Jensen Dennis: Merværdiafgiftspligten 2004 1. udgave side 30

<sup>28</sup> Ramsdahl Jensen Dennis: Merværdiafgiftspligten 2004 1. udgave side 31

fortolkning som er mest i overensstemmelse med direktivet. Denne fortolkning skal anvendes, selvom den eventuelt ikke er til den momspligtige persons fordel.<sup>29</sup>

## 2 Momsloven og udlejning af fast ejendom

Det vil altid være relevant at have fokus på, hvornår en given handling udløser en pligt i forhold til den gældende lovgivning, da manglende kendskab til lovgivningen ikke er en undskyldning for ikke at overholde denne<sup>30</sup>.

I forhold til dette speciale vil det være relevant med en kort introduktion til, hvornår momslovens bestemmelser finder anvendelse.

Momslovens § 3 stk. 1 har følgende ordlyd:

*” Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. ”*

Det betyder, at uanset hvilken juridisk form der er valgt, hvad enten det er et selskab med begrænset hæftelse eller en personligt drevet virksomhed, vil momsloven finde anvendelse, såfremt der drives selvstændig økonomisk virksomhed.

Normalt vil kapitalselskaber blive betragtet som virksomheder, der driver selvstændig økonomisk virksomhed og derfor vil disse være afgiftspligtige i forhold til momslovens § 3 stk. 1. Dog vil rene holdingselskaber ikke blive betragtet som udøvende selvstændig økonomisk virksomhed.<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> Stensgaard Henrik: Fradragsret for merværdiafgiftspligten 2004 side 31

<sup>30</sup> U.1923.995.H

<sup>31</sup> Momslovens med kommentarer, kommentar nr. 21

I momssystemdirektivets artikel 10 defineres økonomisk virksomhed, med følgende ordlyd:

*Eftersom økonomisk virksomhed kun kan udøves selvstændigt, jf. artikel 9, stk. 1, er lønmodtagere og andre personer ikke omfattet af momsreglerne, i det omfang de er forpligtede over for deres arbejdsgiver med en arbejdskontakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager – arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar*

Der er ikke i momsloven foretaget en afgrænsning af lønmodtagerbegrebet. De kriterier der skal indgå i afgrænsningen mellem lønmodtager og selvstændige, bør som udgangspunkt være de samme, som der anvendes ved indkomstskatteområdet.<sup>32</sup>

Der vil være afgiftspligt uanset om virksomheden giver overskud eller underskud, og der vil derfor ikke skulle foretages en vurdering af, om der er tale om hobbyvirksomhed, som der vil i forhold til skattelovgivningen.<sup>33</sup>

Der skal dog være tale om en afgiftspligtig transaktion jævnfør momslovens § 4 stk. 1, som har følgende ordlyd:

*” Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet.  
Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde  
over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden  
levering. ”*

---

<sup>32</sup> Dekov, Erik & Engsig, John: Moms, Energi, Lønsum – en lærebog om afgifter 4. udgave 2014 side 39

<sup>33</sup> Juridisk vejledning C.C.1.1.2.

## 2.1 Relevante paragrafer i forbindelse med udlejning af fast ejendom

Dette afsnit vil omhandle en kort præsentation af de relevante områder i momsloven i forbindelse med udlejning af fast ejendom. Da momsloven er den danske implementering af Momssystemdirektivet, burde bestemmelserne i momsloven kunne findes tilsvarende i momssystemdirektivet. Dette betyder ligeledes, at såfremt der er tvivl om, hvordan en bestemmelse bør fortolkes, vil det, være relevant at inddrage afgørelser fra EU-domstolen.

### 2.1.1 Momslovens § 6 & 7

Begge paragraffer har en del lighedspunkter, som vil blive beskrevet i dette afsnit. Efterfølgende vil de specielle forhold, der knytter sig til de to paragraffer, blive forklaret i hvert sit afsnit.

Begge paragraffer omfatter momspligtige personer, bortset fra offentlige institutioner mv. der er omfattet af momslovens § 3 stk. 2 nr. 2 og 3. Det vil sige offentlige forsyningsvirksomheder og statslige, regionale eller kommunale institutioner, der leverer varer eller ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder.

Ligeledes fremgår det af momslovens §§ 6 og 7, at reparations- og vedligeholdelsesarbejde, til en samlet værdi over 100.000 DKK skal sidestilles med ombygning eller moderniseringsarbejde. Grænsen på 100.000 DKK er den samme som benyttes ved regulering af investeringsgoder jævnfør momslovens §§ 43 og 44.

### 2.1.2 Momslovens § 6

Momslovens § 6 fastlægger, hvornår der skal betales moms i forbindelse med byggeri, renovering mv. på bygninger for egen regning, som er beregnet til enten salg eller udlejning. Der er momspligt, hvad enten den faste ejendom er placeret på ejet eller lejet grund.

### 2.1.3 Momslovens § 7

Momslovens § 7 omhandler de tilfælde, hvor der foretages byggeri mv. på fast ejendom til eget eller til en virksomheds brug af den faste ejendom.

#### 2.1.4 Momslovens § 13

De varer og ydelser, som er fritaget for moms, er oplistet i momslovens § 13. Praksis fra EU-Domstolen, samt danske domme og afgørelser viser, at momslovens § 13 skal fortolkes indskrænkende.<sup>34</sup>

Den del af momslovens § 13, som er relevant for denne afhandling er stk. 1, 8. punkt, som omhandler udlejning og bortforpagtning fast ejendom.

Hovedreglen ved udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom er fritagelse for momsafgift jævnfør momslovens § 13 stk. 1, 8. punkt. Denne fritagelse omfatter dog ikke udlejning af værelser i hoteller eller lignende jævnfør momslovens § 13 stk. 1, 8. punkt. Ligeledes vil udlejning af værelser i virksomheder, hvor lejeperioden er kortere end en måned, være omfattet af undtagelsen i momslovens § 13 stk. 1, 8. punkt. På samme vis vil udlejning af campingpladser, parkeringspladser og reklamepladser ikke være omfattet af afgiftsfritagelsen ifølge momslovens § 13 stk. 1, 8. punkt. Endelig er udlejning af opbevaringsbokse ligeledes ikke omfattet af afgiftsfritagelsen ifølge momslovens § 13 stk. 1, 8. punkt.

#### 2.1.5 Momslovens § 18

Momslovens § 18 omhandler leveringsstedet for ydelser i forbindelse med fast ejendom. I § 18 bliver det fastslået, at ydelser fra sagkyndige og ejendomsmæglere er leveret her i landet, når det vedrører en ejendom beliggende i Danmark. Såfremt ejendommen er ejet af en dansk person, enten fysisk eller juridisk, giver momslovens § 18 ikke problemer. Er ejendommen derimod ejet af en udenlandsk fysisk eller juridisk person, som køber ydelser hos en lokal arkitekt i udlandet vedrørende ejendommen i Danmark, så er leveringsstedet for denne ydelse Danmark og vil derfor skulle medtages i en eventuel dansk momsopgørelse.

#### 2.1.6 Momsloven § 39

I blandede benyttede ejendomme, vil det være muligt via den frivillige registrering at opnå momsfradrag for den del, som vedrører erhvervslokalerne. Er lokalerne af samme standard, kan der som en af flere muligheder, anvendes en kvadratmeterfordeling i forbindelse med opgørelsen

---

<sup>34</sup> Momsloven med kommentarer, kommentar 59

af momsfradraget. Såfremt momsfradraget ikke ønskes opgjort via en kvadratmeterfordeling, skal det positivt fremgå af fakturaen, hvor eksempelvis byggematerialerne er anvendt.

### 2.1.7 Momsloven § 40

Momslovens § 40 giver mulighed for fradragsret for vedligeholdelse af tilkørselsveje til registrerede landbrugsbygninger. Fradragsretten gælder både beboelsesbygninger og driftsbygninger, der kan opnå 2/3-deles fradrag.

### 2.1.8 Momslovens § 43 og § 44

Reglerne for investeringsgoder er relevante i forbindelse med fast ejendom, da fast ejendom, tilbygning og ombygning er investeringsgoder jævnfør momslovens § 43 stk. 2 punkt 2. Ligeledes skal reparation og vedligeholdelse for mere end 100.000 DKK årligt på en fast ejendom karakteriseres om et investeringsgode jævnfør momslovens § 43 stk. 2 punkt 3.

Der vil efterfølgende skulle ske en regulering af momsfradraget, såfremt investeringsgodet anvendes til et andet formål, hvor der er en anden fradragsprocent jævnfør momslovens § 44 stk. 1. Ligeledes skal der foretages en regulering såfremt der sker en ændring på mere end 10 procentpoint i virksomhedens fradragsprocent. Denne reguleringsforpligtigelse kan være på enten fem eller ti år. Dette afgøres af, hvilket type investeringsgode, der er tale om ifølge momslovens § 44 stk. 1.

### 2.1.9 Momslovens § 51

Udgangspunktet er momsfritagelsen for udlejning og bortforpagtning af fast ejendom jævnfør momslovens § 13 stk. 1, 8. punkt.

Ifølge momslovens § 51 er der mulighed for en frivillig momsregistrering, såfremt udlejningen er erhvervsmæssig. Der vil ligeledes være mulighed for frivillig momsregistrering, såfremt det vedrører køb, tilbygning eller ombygning af fast ejendom, og det sker med henblik på salg til en registret virksomhed.

En frivillig registrering efter momslovens § 51 stk. 1 skal være for en periode på mindst to år jævnfør momslovens § 51 stk. 2

### 3 Hvornår foreligger der en fast ejendom

Der er momsfrigtagelse ved udlejning af fast ejendom jævnfør momslovens § 13 stk. 1, 8. punkt. Denne bestemmelse er en implementering af Momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1 litra I. Hverken i Momssystemdirektivet eller momsloven findes en entydig definition af begrebet fast ejendom. For at forstå undtagelsen i momslovens § 13 stk. 1, 8. punkt om momsfrigtagelse ved udlejning af fast ejendom, er det nødvendigt nærmere at undersøge, hvad der forstås ved fast ejendom.

Skal begrebet fast ejendom defineres i forhold til momsloven, så skal dette defineres i forhold til de afgørelser EU-Domstolen har afsagt. Begrebet fast ejendom vil blive fortolket i forhold til relevante EU-domme i de følgende afsnit.

#### 3.1 C-315/00 Maierhofer

Problemstillingen i denne afgørelse var, hvorvidt præfabrikerede en- og to-etagers bygninger, anvendt til udlejning, skulle karakteriseres som fast ejendom.

Bygningerne var opført på en betonsokkel, der var fastgjort til jorden. Ligeledes var vægbeklædningen, som var plader, fastgjort til soklen. Tagbeklædningen på bygningerne var teglsten. Gulv og vægbeklædningen i køkkener og badeværelser var beklædt med fliser. Bygningerne var konstrueret på en sådan måde, at det var muligt for otte mand at nedtage bygningerne i løbet af ti dage. Efter endt nedtagning kunne elementerne genanvendes og opføres på ny.<sup>35</sup>

Udlejeren var Rudolf Maierhofer, lejereren var delstaten Bayern og lejekontrakten var for en periode på fem år.<sup>36</sup> Der var i lejekontrakten indlagt en mulighed for forlængelse. Det var ligeledes i kontrakten aftalt, at når lejeaftalen udløb skulle arealerne leveres tilbage i ryddet stand. Det ville sige, at bygningerne skulle demonteres.<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> C-315/00 præmis 13

<sup>36</sup> C-315/00 præmis 11

<sup>37</sup> C-315/00 præmis 12



Rudolf Maierhofer havde selv lejet en af grundene, andre af de præfabrikerede bygninger skulle opføres på arealer, som delstaten Bayern selv havde lejet af tredjemand.<sup>38</sup>

Ejeren Rudolf Maierhofer havde ikke fradraget købsmomsen i forbindelse med opførelsen af de præfabrikerede bygninger i 1992. Ligeledes havde Maierhofer ikke opkrævet moms af lejen af bygningerne i perioden 1993 til 1995.<sup>39</sup>

Domstolen omformulerede de præjudicielle spørgsmål til følgende:

1. Den forelæggende rets første spørgsmål til Domstolen angår rækkevidden af begrebet >> udlejning af fast ejendom << i sjette direktiv artikel 13, punkt B, litra b).<sup>40</sup>
2. Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om den omstændighed, at udlejeren stiller ejendom og bygning, eller blot den bygning, som han har opført på lejerens ejendom, til rådighed for lejerens, er relevant for afgørelsen af om en udlejning er >> udlejning af fast ejendom << i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).<sup>41</sup>

### 3.1.1 Domstolens bemærkninger og afgørelse

Domstolen henviser i præmisserne til sagen C-60/97, hvor EU-Domstolen havde fundet, at medlemslandene ikke må vedtage nationale bestemmelser, som udvider begrebet fast ejendom, og samtidig udvider området for momsfritagelse til også at omhandle løsøre genstande.<sup>42</sup>

Sagen C-60/97 var en sag mellem EU-Kommission og Frankrig, som omhandlede, hvorvidt campingvogne, mobilehomes, telte og fritidsboliger skulle anses for at være fast ejendom. Campingvogne, mobilehomes, telte og fritidsboliger blev af EU-Domstolen karakteriseret som løsøregenstande og dermed ikke omfattet af momsfritagelsen, på trods af, at de var indrettet til beboelse. Begrundelsen var, at campingvogne og mobilehomes er mobile. Telte og fritidsboliger er derimod let flytbare.<sup>43</sup>

---

<sup>38</sup> C-315/00 præmis 12

<sup>39</sup> C-315/00 præmis 14

<sup>40</sup> C-315/00 præmis 20

<sup>41</sup> C-315/00 præmis 36

<sup>42</sup> C-315/00 præmis 30

<sup>43</sup> C-315/00 præmis 31

Bygninger, som Rudolf Maierhofer udlejede, bestod af grundfaste konstruktioner og kunne ikke let demonteres og flyttes. Ligeledes havde lejekontrakternes længde ingen betydning for, hvorledes en bygning kunne eller skulle karakteriseres som fast ejendom eller løsøre.<sup>44</sup>

### 3.2 C-428/02 Fonden Marselisborg lystbådehavn

Denne afgørelse omhandlede, hvorvidt udlejning af bådepladser på vand og liggepladser på land skulle karakteriseres som udlejning af fast ejendom. Skatteministeriets påstand var, at denne form for udlejning var momspligtigt.

Den 6. december 2000 traf Landskatteretten følgende afgørelse i forhold til, hvorvidt udlejning af bådepladser og liggepladser var momspligtigt.

I forhold til udlejning på land, var Landsskatterettens afgørelse, at der her var tale om et afgrænset og identificerbart område, som var momsrit jævnfør momslovens § 13 stk. 1, 8. punkt, dog mente Landsskatteretten ikke, at både var omfattet af sjette direktivs artikel 13 punkt B litra b, nr. 2 i forhold til udlejning af pladser til køretøjer.<sup>45</sup>

I forhold til udlejning af bådepladsen på vandet mente Landsskatteretten ikke, at der var tale om et afgrænset og identificerbart område eller dele af en fast ejendom, men kun en brugsret til at få placeret båden på en plads i havneområdet.<sup>46</sup>

Begge parter ankede til Vestre Landsret, som besluttede at udsætte sagen og forelægge den for EU-Domstolens med 2 præjudicielle spørgsmål, som EU-Domstolen omformulerede til følgende:

1. Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at begrebet udlejning af fast ejendom omfatter udlejning af bådepladser på vand og liggepladser på land til både på et havne areal.<sup>47</sup>
2. Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om begrebet >>køretøjer<< i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2, omfatter både.<sup>48</sup>

---

<sup>44</sup> C-315/00 præmis 33

<sup>45</sup> C-428/02 præmis 17

<sup>46</sup> C-428/02 præmis 16

<sup>47</sup> C-428/02 præmis 19

### 3.2.1 Domstolens bemærkninger og afgørelse

Det er i adskillige domme defineret, at udlejning af fast ejendom i forhold til sjette Momdirektiv skal forstås således, at en lejer opnår ret til at benytte en ejendom i en given periode. Lejeren opnår denne ret ved at erlægge et vederlag. Ligeledes skal lejeren kunne udelukke andre i at benytte det pågældende aktiv i perioden.<sup>49</sup>

Vedrørende liggepladserne på land, opnår lejeren eneret i en periode. I forhold til bådepladserne, kan disse lejlighedsvis benyttes af andre, såfremt pladshaveren ikke selv benytter bådepladsen. Denne periodevise udlejning er ikke nok til at ændre forholdet og derfor opfyldes kravet til udlejning.<sup>50</sup>

Domstolen bemærker ligeledes, at Fonden Marienborg Lystbådehavn har ejendomsretten over havneområdet og havnebassinet. Det skal stadig karakteriseres som fast ejendom, selvom det er oversvømmet. Fonden Marienborg Lystbådehavn har stadig ejendomsretten og kan leje eller bortforpagte hele eller dele heraf. Lejeaftalen vedrører en afgrænset del, som er afgrænset på en varig måde, der ikke kan flyttes.<sup>51</sup>

Til spørgsmål nr. 2 bemærker Domstolen, at der ikke er sammenhæng mellem de forskellige sproglige versioner af artikel 13, punkt b, litra b), nr. 2. I eksempelvis den franske, engelske, tyske og italienske version anvendes et begreb, der omfatter transportmidler generelt, hvilket indbefatter luftfartøjer og både. Andre sprogversioner som eksempelvis den svenske og græske anvender et mere præcist udtryk, som landtransportmidler og helt præcist i den danske oversættelse anvendes køretøjer.<sup>52</sup>

Domstolen bemærker ligeledes, at udtrykket køretøjer skal tolkes således, at det omfatter alle transportmidler.<sup>53</sup>

---

<sup>48</sup> C-428/02 præmis 37

<sup>49</sup> C-428/02 præmis 30

<sup>50</sup> C-428/02 præmis 31

<sup>51</sup> C-428/02 præmis 34

<sup>52</sup> C-428/02 præmis 41

<sup>53</sup> C-428/02 præmis 44

### 3.3 Hvad hører med til den faste ejendom.

Det ville være nærliggende med en antagelse om, at alt inden for en bygnings fire vægge hører med til den faste ejendom. Der vil dog være tilfælde, hvor et aktiv ikke hører med til den faste ejendom. I disse grænsetilfælde anvendes i praksis tinglysningslovens § 38, samt vurdering og afskrivningsloven.<sup>54</sup>

Hvis et aktiv efter afskrivningsloven bliver defineret som et driftsmiddel (løsøre), er der mulighed for en skattemæssig saldoafskrivning på op til 25 pct. jævnfør afskrivningsloven § 5 stk. 3. Er der derimod tale om en bygning eller en installation, er der mulighed for en lineær årlig afskrivning på op til 4 pct.

Da der er forskel på den skattemæssige afskrivningsmetode og -sats i forhold til, om der er tale om et løsøre eller en bygning, kan der opstå et incitament til at forsøge at få aktivet karakteriseret som løsøre, da dette vil give de største afskrivningsmuligheder.

Et eksempel som viser, hvordan afskrivningsloven kan være med til at definere, hvad der hører med til den faste ejendom, er SKM 2004.228.LR. Her har Ligningsrådet tilkendegivet, hvorvidt forskellige overdækninger til en gyllebeholder skal karakteriseres. Gyllebeholderen er i afskrivningslovens forstand en fast ejendom. Alle overdækningerne løser det samme problem, men de skal ifølge Ligningsrådet ikke karakteriseres på samme måde, jævnfør afskrivningsloven. Der blev stillet følgende spørgsmål til Ligningsrådet:

1. Skal en overdækning bestående af letklinker i en netpose (posen er ikke regntæt) anses som et driftsmiddel eller en bygningsbestanddel i afskrivningslovens forstand?
2. Skal et flydelåg, som består af en kunststofdug, som flyder direkte oven på gyllen, anses som et driftsmiddel eller en bygningsbestanddel i afskrivningslovens forstand?
3. Skal en overdækning udformet som en teltoverdækning, som er tæt og spændt ud som et telt over beholderen, anses som et driftsmiddel eller en bygningsbestanddel i afskrivningslovens forstand?

---

<sup>54</sup> M. Andersen & S. E. Pedersen: Moms 2 fritagelser og lønsum 3. udgave 2010 side 29

4. Skal en overdækning bestående af et fast låg over gyllebeholderen, bestående af et betondæk, der er understøttet af en eller flere betonsøjler, behandles som en bygningsbestanddel?

Told og skattestyrelsen var ude og se tilsvarende konstruktioner inden de afleverede deres indstilling til Ligningsrådet. Deres indstilling til Ligningsrådet var, at nummer 1 & 2 skulle anses for at være et driftsmiddel og 3 & 4 skulle anses for at være en bygningsbestanddel. Ligningsrådet tiltrådte Told og Skattestyrelsen indstilling, hvor de i konklusionen blandt andet skrev:

*”Praksis for at et aktiv betragtes som en bygningsbestanddel er normalt bl.a., at det anbringes med henblik på varig forbliven på stedet, og at det tjener bygningens (her gyllebeholderens) formål i almindelighed, mens et aktiv normalt anses for et driftsmiddel, hvis det mere tjener produktionens formål end den pågældende bygning, hvor det er indlagt.”*

Et andet eksempel på et aktiv, som ofte bliver monteret på taget af en bygning, er et solcelleanlæg. Alt efter hvordan denne montage er udført kan dette aktiv blive karakteriseret som en bygningsbestanddel eller et driftsmiddel. Såfremt solcelleanlægget udgør en integreret del af tagbeklædningen vil solcelleanlægget afskrivningsmæssigt være en bygningsbestanddel og dermed høre med til den faste ejendom. Er monteringen af solcelleanlægget derimod udført på stativer, vil anlægget i afskrivningslovens forstand være et driftsmiddel.<sup>55</sup>

### 3.4 Forordning nr. 1042/2013

I forbindelse med vedtagelsen af forordning nr. 1042/2013 bliver der fra 2017 indført en fælles EU-definition af begrebet fast ejendom.<sup>56</sup> Denne specifikation skal anvendes ved fortolkning af begrebet fast ejendom i forbindelse med anvendelse af Momssystemdirektivet. Det vil derfor også

---

<sup>55</sup> PWC Solcelleanlæg side 5

<sup>56</sup> <http://skat.dk/SKAT.aspx?oID=1947098&chk=211047>

skulle anvendes i Danmark, når det skal fastlægges, hvorvidt noget skal karakteriseres som fast ejendom i momsmæssig forstand. Den nye artikel 13 b forventes af få følgende ordlyd:

- a) Enhver specifik del af jorden, på eller under jordoverfladen, som kan ejes eller besiddes
- b) Enhver bygning eller ethvert bygningsværk, der er fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen og som ikke let kan demonteres eller flyttes
- c) Ethvert element, der er installeret og som udgør en integrerende del af en bygning eller et bygningsværk, uden hvilket den pågældende bygning eller det pågældende bygningsværk er ufuldstændigt, f.eks. døre, vinduer, tage, trapper og elevatorer
- d) Ethvert element, udstyr eller maskine, der permanent er installeret i en bygning eller et bygningsværk, og som ikke kan flyttes, uden at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller ændres.

### 3.5 Sammenfatning

Nogle af de karakteristika der bør lægges til grund for at definere en fast ejendom er, at der er foretaget en solid forankring til et fast fundament. Det har ikke betydning, om bygningen kan nedtages i løbet af en periode på ti dage og derefter genanvendes et andet sted. Ligeledes har det ikke betydning, om bygningen er opført på eget eller lejet grund.

Hvis der er indgået en lejekontrakt, har lejekontraktens længde ingen relevans i forhold til, hvorvidt aktivet skal defineres som en fast ejendom eller ej.

Et andet forhold, som er med til at karakterisere en fast ejendom er, at den udgør et fast varigt afgrænset område. Det har ikke betydning om dette område er dækket af vand, så længe der er foretaget en varig afgrænsning af området.

Når det skal afgøres om et aktiv er en bygningsbestand eller et løsøre anvendes tinglysningslovens § 38, samt vurdering og afskrivningsloven. Normalt vil et aktiv blive vurderet som en bygningsbestanddel, såfremt det er anbragt med varig forbliven for øje. Et aktiv vil derimod blive vurderet til at være et driftsmiddel, såfremt det i højere grad tjener produktionens formål frem for den bygning, hvor det pågældende aktiv er indlagt.

I forhold til forordning nr. 1042/2013 så afdækker den de problemstillinger, som der måtte op stå i forbindelse med definitionen af, hvad der udgør en fast ejendom. Ligeledes vurderes det, at

forordningen dybest set lovfæster den praksis, ud fra de domme nævnt i denne afhandling, som EU-Domstolen har lagt.

## 4 Hvad definerer bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

Der kan ikke være meget tvivl om, hvorvidt udlejning af en lejlighed i en boligkarré er udlejning af fast ejendom og derfor fritaget for merværdiafgift jævnfør momslovens § 13 stk. 1, 8. punkt. Begrebet udlejning og bortforpagtning af fast ejendom er ikke defineret i momsloven eller momssystemdirektiv. Med henblik på en nærmere afgrænsning af rækkevidden af begrebet udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, vil relevant EU-retspraksis blive gennemgået i det følgende.

### 4.1 C-326/99 Goed Wonen

Denne sag fra Holland vedrører spørgsmålet om, hvorvidt opnåelse af en brugsret til en fast ejendom kan sidestilles med udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.

I andet kvartal 1995 fik GW-Foreningen leveret tre ejendomme med henblik på udlejning<sup>57</sup> GW-Foreningen stiftede GW-Fonden den 28. april 1995. GW-Fonden fik en 10-årig *ususfructus*ret,<sup>58</sup> hvilket betød, at GW-Fonden havde ret til træffe de samme beslutninger som GW-Foreningen havde, blot lejlighederne blev leveret tilbage i samme stand. Det vil sige, at GW-Fonden kunne udleje, opsig og foretage vedligeholdelsesarbejde på lejlighederne.<sup>59</sup>

GW-Foreningen havde i sin afgiftsangivelse for perioden 1. april til 30. juni angivet købsmoms på 1.285.059 NLG. Dette beløb relaterede sig til købsmomsen for opførelsen af bygningerne, mens

---

<sup>57</sup> C-326/99

<sup>58</sup> Ifølge Salomonsens konversationsleksion /Anden udgave / Bind XXIV: Tyskland – Vertere **usus fructus** (latinsk »Brug« og »Nydelse«) er i romersk Ret Betegnelsen for en personlig Servitut, der kunde have baade over fast Ejendom og Løsøre, og som gav Servituthaveren (*usufructuarius*) Ret til i enhver Henseende som en god Administrator (*boni viri arbitratu*) at bruge (*uti*) og udnytte (*frui*) en andens Ting, blot at Tingens Substans blev bevaret (*salva rerum substantia*).

C. W. W.

<sup>59</sup> C-326/99 præmis 14

salgsmomsen på 639.992 NLG var relateret til betalingen fra GW-Fonden for opnåelse af ususfructusretten. På baggrund af disse tal fik GW-Foreningen refunderet 639.992 NLG.<sup>60</sup>

Domstolen blev forelagt to præjudicielle spørgsmål, hvor det første ikke vurderes at have relevans for besvarelse af problemformuleringen for denne afhandling og er derfor udeladt. Det andet præjudicielle spørgsmål omformulerede EU-Domstolen til følgende:

1. Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 5, stk. 3 litra b), og artikel 13, punkt C, litra a), skal fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse, som momslovens artikel 11, stk. 1, litra b) nr. 5, hvorefter stiftelse af en ususfructusret over fast ejendom for en begrænset periode kan sidestilles med udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom med henblik på anvendelsen af momsfrigtagelsen.

#### 4.1.1 Domstolens bemærkninger

I forhold til spørgsmålet er det relevant med en tydeliggørelse af forskellen mellem begrebet udlejning og bortforpagtning og begrebet ususfructusret. I forbindelse med opnåelse af en ususfructusret opnår den ususfructusberettigede både retten til at benytte det pågældende aktiv, samt et afkast heraf. Er der derimod tale om udlejning er formålet med aftalen, at lejer opnår rådighed over aktivet. Denne rådighed betyder normalt, at lejer af en lejlighed ikke må fremleje denne, uden ejeren har givet tilladelse hertil.<sup>61</sup>

Udlejning af fast ejendom udgør normalt en passiv virksomhed, der ikke tilfører nogen merværdi. Dette kan sidestilles med en situation, hvor en ny opført ejendom sælges første gang, og der ligeledes ikke skal beregnes moms ved de efterfølgende salg, da der ikke er blevet tilført nogen merværdi.<sup>62</sup> Ejendommen kan dog efterfølgende indgå i afgiftspligtige transaktioner, såfremt den anvendes til erhvervsmæssigt formål.<sup>63</sup>

---

<sup>60</sup> C-326/99 præmis 15

<sup>61</sup> C-326/99 præmis 42

<sup>62</sup> C-326/99 præmis 52

<sup>63</sup> C-326/99 præmis 53



I forhold til princippet om afgiftsneutralitet skal en ususfructusret til en fast ejendom derfor sidestilles med udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.

## 4.2 C-284/03 Temco Europe

Denne sag fra Belgien vedrører spørgsmålet om, hvorvidt det skulle fortolkes som udlejning, at der mellem koncernforbundne selskaber var indgået en aftale om en midlertidig adgang til en fast ejendom.

SA Temco Europe drev momspligtige aktiviteter inden for vedligeholdelse og rengøring af bygninger.<sup>64</sup> Sa Temco ejede en ejendom bestående af flere bygninger. Omkring årsskiftet 1993-1994 blev den ene af bygningerne indrettet med henblik på udlejning. Sa Temco fradrog moms for omkostningerne i forbindelse med indretningen af bygningen. Sa Temco havde ikke driftssted i den pågældende bygning.<sup>65</sup>

Den 1. februar 1994 blev der indgået en aftale mellem Sa Temco og tre andre selskaber, som tilhørte samme koncern. I de individuelle aftaler mellem parterne var det Sa Temco, som bestemte lokalefordelingen.<sup>66</sup> Den tidsmæssige længde af aftalerne var bestemt til det tidsrum, hvor lejerne udøvede deres respektive virksomhed. Lejerne var forpligtet til udelukkende at anvende lokalerne til deres virksomhed. Ligeledes forpligtede lejerne sig til at overholde det ordensreglement, som Sa Temco udstak for bygningen. Sa Temco kunne til hver en tid og uden varsel kræve, at de skulle fraflytte deres lejemål.<sup>67</sup> Yderligere var det i aftalen bestemt, at el og gas beregnes i forhold til forbruget, hvorimod fællesudgifter fordeltes efter antal lejede kvadratmeter.<sup>68</sup>

---

<sup>64</sup> C-284/03 side 11261 første afsnit

<sup>65</sup> C-284/03 side 11261 andet afsnit

<sup>66</sup> C-284/03 side 11261 fjerde afsnit

<sup>67</sup> C-284/03 side 11261 femte afsnit

<sup>68</sup> C-284/03 side 11262 første afsnit

Lejen var fastsat til 3.500 BEF for kontorlokaler og 1.000 BEF for lagerlokaler. Der var aftalt en forhøjelse af lejen på følgende vilkår: en årlig regulering på 5.000 BEF, samt yderligere 0,4 pct. af lejerens omsætning eksklusiv moms.<sup>69</sup>

Det gav anledning til et præjudiciel spørgsmål, som EU-Domstolen omformulerede til følgende:

1. Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette Momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at transaktioner hvorved et selskab samtidigt, i form af særskilte aftaler, overdrager selskaber, der er forbundet med dette, en midlertidig ret til at tage den samme faste ejendom i brug mod betaling af et fast vederlag, der hovedsagelig er fastsat på grundlag af det benyttede areal – er >>udlejning af fast ejendom<< i denne bestemmelses forstand.

#### 4.2.1 Domstolens bemærkninger

Endnu engang bemærker Domstolen, at undtagelserne skal fortolkes strengt, da der er tale om en undtagelse fra det normale princip. Selvom undtagelserne skal fortolkes strengt, skal de anvendte udtryk i direktivet ikke fratages deres virkning.<sup>70</sup> Dette betyder, at udlejningslængde eller varighed ikke kan være et selvstændigt afgørende element i forhold til fortolkningen af, hvorvidt der foreligger udlejning af fast ejendom. Længden eller varigheden af en lejeperiode kan dog sagtens være et relevant kriterie i forhold til sondringen mellem, hvornår der er tale om udlejning af hotelværelser og beboelsesrum.<sup>71</sup> Det er heller ikke nødvendigt, at længden af udlejningen er bestemt fra starten, da dette alligevel altid vil kunne ændres af de involverede parter i kontraktperioden.<sup>72</sup>

Domstolen skriver yderligere i sine bemærkninger, at et vederlag kan dække over flere ydelser. I sådanne tilfælde skal det afklares, hvad der er hovedydelsen, og hvad der er sekundære ydelser.

---

<sup>69</sup> C-284/03 side 11262 andet afsnit

<sup>70</sup> C-284/03 præmis 17

<sup>71</sup> C-284/03 præmis 21

<sup>72</sup> C-284/03 præmis 22

Såfremt de sekundære ydelser er nært tilknyttet hovedydelsen således, at det for lejren fremstår som en samlet ydelse, skal de sekundære ydelser kvalificeres som hovedydelsen.<sup>73</sup>

Det er normalt de enkelte transaktioner, som enten er momspligtig eller moms fritaget. Når flere transaktioner skal ses under et, og momspligten eller moms fritagelsen følger hovedydelsen, vil transaktioner, som normalt er momspligtige, kunne blive moms fritaget. Om transaktionerne skal ses, som en samlet transaktion afgøres af, hvordan ydelsen fremstår for slutbrugeren.

Der er intet til hinder for at noget kan være udlejning, at der i aftalen mellem udlejer og lejer fastsættes, at lejer kun har adgang til en del af bygningen. Ligeledes kan der også være en del af lejemålet, som er fælles med andre lejere i bygningen. Der er heller ikke noget til hinder for, at der i lejeaftalen er bestemt, at udlejer regelmæssigt har mulighed for adgang til ejendommen.<sup>74</sup> Endelig kan der fra udlejers side stilles begrænsninger i forhold til, hvad lokalerne kan anvendes til.<sup>75</sup>

### 4.3 C-451/06 Gabriele Walderdorff

Denne sag omhandlede, hvorvidt en forpagtningsaftale vedrørende fiskerettighederne til et område skulle defineres som udlejning og bortforpagtning i momsmæssig sammenhæng.

Gabriele havde som hovederhverv et landbrug og skovbrug, der var beliggende i Østrig. De transaktioner, hun havde i disse økonomiske virksomheder var momspligtige.<sup>76</sup> I november 1995 indgik hun en aftale med en lystfiskerklub. Ifølge denne aftale skulle lystfiskerklubben betale et vederlag til Gabriele. For dette vederlag opnåede lystfiskerklubben en rettighed til at fiske i 2 søer, der var beliggende på Gabrieles land- og skovbrug. I aftalen opnåede lystfiskerklubben yderligere en rettighed til et fiskeområde, som var offentligt, men hvor Gabriele ifølge et offentligt register ejede fiskerettighederne.<sup>77</sup>

---

<sup>73</sup> C284/03 præmis 23

<sup>74</sup> C-284/03 præmis 24

<sup>75</sup> C-284/03 præmis 25

<sup>76</sup> C451/06 Præmis 7

<sup>77</sup> C451/06 Præmis 8

Forpagtningsaftalen havde en længde på 10 år, fra den 1. januar 1996 til den 31. december 2005.<sup>78</sup> Der blev ikke afkrævet moms af forpagtningsaftalen, hvilke de lokale myndigheder mente ikke var korrekt. De lokale skattemyndigheder fandt, at fiskeri var uafhængig af jorden, hvorfor aftalen mellem Gabriele og lystfiskerklubben ikke ansås for bortforpagtning af fast ejendom.<sup>79</sup>

Sagen blev forelagt EU-Domstolen, som omformulerede det præjudicielle spørgsmål til følgende:

1. Med det præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at tildeling af retten til at udøve fiskeri mod vederlag i vandområder i henhold til en forpagtningsaftale indgået for en periode på ti år, som er foretaget af ejeren af disse områder og af indehaveren af fiskerirettighederne vedrørende et offentligt ejet vandområde, udgør >>bortforpagtning udlejning af fast ejendom<< i denne bestemmelse forstand.

#### 4.3.1 Domstolens bemærkninger

Som i de foregående sager nævner EU-Domstolen, at bestemmelsen vedrørende momsfrigørelsen skal fortolkes strengt, da momsfrigørelsen er undtagelsen til det normale princip, hvor der opkræves moms af enhver tjenesteydelse, der leveres mod vederlag af en momspligtig person.<sup>80</sup>

Domstolen skriver i sine bemærkninger, at begrebet udlejning af fast ejendom ikke er defineret i sjette direktiv, men praksis fra EU-Domstolen har defineret udlejning som:<sup>81</sup>

*..den ret, udlejer af en ejendom indrømmer lejer til mod vederlag og for en aftalt periode at bruge denne ejendom og at udelukke alle andre fra at udnytte en sådan ret.*

---

<sup>78</sup> C451/06 Præmis 8

<sup>79</sup> C451/06 Præmis 9

<sup>80</sup> C451/06 Præmis 18

<sup>81</sup> C451/06 Præmis 17

I forpagtningsaftalen med Lystfiskerklubben og Gabriele er der givet en rettighed til Lystfiskeklubben til at fiske i de aftale områder. Gabriele har ifølge aftalen ret til selv at fiske i områderne, samt medtage en daglig gæst, der ligeledes må fiske i området.

Der er derfor ikke tale om bortforpagtning af fast ejendom, da Lystfiskerklubben ikke har opnået en ret til at udelukke andre fra at fiske i området.<sup>82</sup>

#### 4.4 Sammenfatning

Generelt fremgår det af EU-Domstolens bemærkninger, at begrebet udlejning og bortforpagtning skal fortolkes strengt, da fritagelse for momspligten er undtagelsen til det normale princip. Hvis en transaktion skal karakteriseres som udlejning, skal lejeren opnå en rådighed over aktivet. Denne rådighed over aktivet skal afskære andre fra at kunne benytte aktivet. Rådigheden over aktivet giver dog ikke lejer en ret til at fremleje dette uden ejerens tilladelse.

Selvom lejeren skal opnå en rådighed over aktivitet, som giver mulighed for at afskære andre fra at benytte aktivitet, kan der godt i aftalen mellem udlejer og lejer være aftalt, at udlejer har adgang til en del af ejendommen. Der kan ligeledes i en lejeaftale opstilles begrænsninger i forhold til, hvad ejendommen må anvendes til.

Længden af lejeaftalen har ikke betydning for, hvorvidt transaktionen skal karakteriseres som udlejning. Længden af aftalen kan derimod være en god indikator for, hvorvidt transaktionen skal karakteriseres som hoteldrift og derved være en momspligtig transaktion. Længden af lejekontrakten skal ikke nødvendigvis være aftalt fra start, da udlejer og lejer vil kunne ændre i kontraktforholdet i løbet af lejeperioden. Endelig kan en del af et lejemål være fælles med andre lejere i en ejendom, her må kravet om muligheden for at afskære andre fra at benytte ejendommen, så være fælles mellem de lejere, som har adgang til fælles arealet.

Forskellen mellem sag C-451/06 og C-284/03 i forhold til ejers adgang er, at i C-451/06 der er der i lejeaftalen aftalt, at Gabriele og en daglig gæst, havde ret til at fiske i det udlejede område. Derved er der opstået en situation, hvor det ikke kun er ejeren der har adgang.

---

<sup>82</sup> C451/06 Præmis 23

Det vederlag, som betales fra lejer til udlejer, kan dække over flere ydelser. I sådanne tilfælde skal det afklares, hvad der er hovedydelsen, og hvad der er de sekundære ydelser. Såfremt de sekundære ydelser for slutbrugeren er tilknyttet hovedydelsen på en sådan måde, at det fremstår som en samlet ydelse, skal de sekundære ydelser følge hovedydelsen. Dette har den konsekvens, at transaktioner, kan skifte fra momspligt til momsfritagelse og omvendt.

## 5 P-Plads, strøm, vand, varme og lignende

Når der indgås en lejeaftale mellem udlejer og lejer, vil det ikke være usædvanligt, at der i lejeaftalen er inkluderet forskellige tillægsydelser. Disse tillægsydelser kan være vand og varme, rengøring eller en parkeringsplads. Der kan ligeledes i lejeaftalen være inkluderet forskellige ydelser, som er leveret af en visevært. Følgende afsnit vil med inddragelse af EU-retspraksis omhandle, hvornår noget skal karakteriseres som en tillægsydelse, og hvordan tillægsydelserne skal behandles momsmæssigt.

### 5.1 C-392/11 Field Fisher

Denne sag omhandlede, hvorvidt tillægsydelser i forbindelse med en lejeaftale bør karakteriseres som enkeltstående transaktioner.

Et advokatkontor havde indgået en lejeaftale, hvor der ifølge lejeaftalen skulle betales tre typer af lejeafgifter:<sup>83</sup>

1. Betaling for benyttelse af bygningen
2. Betaling for en andel af forsikringsomkostningerne for bygningen
3. Betaling for obligatoriske tjenesteydelser

Blev alle tre lejeafgifter ikke betalt, havde udlejeren ifølge lejeaftalen mulighed for at opsige lejemålet.<sup>84</sup>

De obligatoriske tjenesteydelser omfattede blandt andet vand og varme, rengøring af fællesarealer, samt reparation af inventar såsom elevator.<sup>85</sup> Udlejeren havde ikke foretaget

---

<sup>83</sup> C-392/11 præmis 8

<sup>84</sup> C-392/11 præmis 8

momsafregning af tillægsydelserne, da udlejeren var af den overbevisning, at disse var fritaget for merværdiafgift.<sup>86</sup> Udlejeren havde ikke benyttet muligheden for frivillig registrering, og udlejningen var derfor momsfrataget.<sup>87</sup>

Lejeren var af den overbevisning, at de leverede tillægsydelser var momsplichtige transaktioner, og havde derfor ansøgt om tilbagebetaling af det momsbeløb, de mente skulle have været betalt for tillægsydelserne. Skattemyndighederne afslog, da de anså det for en samlet transaktion, der var fritaget for merværdiafgift.<sup>88</sup>

EU-Domstolen er blevet forelagt fire præjudicielle spørgsmål, som blev behandlet under ét og omformuleret til følgende:

1. Med sine spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om Momsdirektivet skal fortolkes således, at udlejningen af fast ejendom og levering af de til denne udlejning knyttede tjenesteydelser under de i hovedsagen omstændigheder skal anses for at udgøre en enkelt ydelse, som er helt fritaget for moms, eller flere selvstændige ydelser, der hvad angår momspåleggelse skal vurderes enkeltvis. Denne ret ønsker bl.a. oplyst, hvilken relevans der under de nævnte omstændigheder bør tillægges det forhold, dels at lejeaftalen fastsætter, at udlejeren skal have de pågældende tjenesteydelser leveret af udlejeren, selv om førstnævnte i princippet kan få leveret i hvert fald en del af nævnte ydelser af tredjemand, dels at lejerens manglende betaling for tjenesteydelsesafgifterne giver udlejeren til at opsige lejeaftalen. Den forelæggende ret er i øvrigt i tvivl om fremgangsmåden i det tilfælde, hvor visse af de nævnte ydelser er momsfrataget, såsom hovedydelsen bestående i udlejning af fast ejendom, mens andre pålægges moms som selvstændige ydelser.

---

<sup>85</sup> C-392/11 præmis 8

<sup>86</sup> C-392/11 præmis 10

<sup>87</sup> C-392/11 præmis 9

<sup>88</sup> C-392/11 præmis 11

Domstolen skrev i sine bemærkninger, at hver ydelse normalt skal anses for en uafhængig ydelse.<sup>89</sup> Domstolen skrev ligeledes, at selvom ydelserne normalt skal behandles hver for sig, så kan der være forhold, som tilsiger de behandles som én samlet ydelse,<sup>90</sup> hvis det vil være kunstigt at opdele ydelsen.<sup>91</sup>

Hvorvidt ydelserne momsmæssigt skal vurderes som én samlet ydelse eller flere selvstændige ydelser, kan lejeaftalen være relevant i denne vurdering. Ligeledes skal det vurderes, om de sekundære ydelser for gennemsnitlejeren er et middel til at få mest ud af hovedydelsen, som i dette tilfælde er leje af erhvervslokaler.<sup>92</sup> Er der i lejeaftalen indskrevet forskellige ydelser, som ikke har nogen forbindelse med hovedydelse, men er medtaget i aftalen for at skabe en kunstig forbindelse, skal disse ikke medtages som sekundære ydelser.<sup>93</sup>

I forhold til hvorvidt det har betydning, om tillægsydelse kan leveres af tredjemand, er dette ikke afgørende, hvorvidt de enkelte transaktioner skal behandles momsmæssigt.<sup>94</sup> Det er derimod relevant, hvorvidt transaktioner skal ses samlet eller enkeltvis.<sup>95</sup>

Domstolen skrev i sin afgørelse, at udlejning af fast ejendom og levering af tillægsydelser kunne udgøre en enkelt transaktion. I dette tilfælde udgør udlejerens mulighed for at opsig lejermålet i tilfælde af, at lejer ikke betaler alle tre lejeafgifter et indicium på, at der er tale om en samlet transaktion. Selvom ydelserne kunne leveres af tredjemand, var det ikke i den pågældende sag nok til, at der ikke var tale om en samlet transaktion,<sup>96</sup> som afgiftsmæssigt følger hovedydelsen.

## 5.2 C-173/88 Morten Henriksen

Denne sag omhandlede, hvorvidt en garage skulle sidestilles med en parkeringsplads i det fri. Der var tale om to bygninger, som hver indeholdt 12 garager. Disse to garagebygninger var opført

---

<sup>89</sup> C-392/11 præmis 14

<sup>90</sup> C-392/11 præmis 15

<sup>91</sup> C-392/11 præmis 16

<sup>92</sup> C-392/11 præmis 23

<sup>93</sup> C-392/11 præmis 25

<sup>94</sup> C-392/11 præmis 26

<sup>95</sup> C-392/11 præmis 15

<sup>96</sup> C-392/11 præmis 28



i sammenhæng med 37 kædehuse. I forhold til garagerne var nogle udlejet til lejerne i de 37 kædehuse, mens andre var udlejet til personer med bopæl i nærheden. Alle garagerne havde egen port og var adskilt fra hinanden med en mur.<sup>97</sup>

Da sagen blev behandlet i Østre Landsret var Landsrettens konklusion, at udlejning af garager var fritaget for moms, da garager ikke efter dansk lov skulle betegnes som parkeringspladser.<sup>98</sup> Sagen blev anket til Højesteret, som stillede to præjudicielle spørgsmål til EU-Domstolen.<sup>99</sup>

EU-Domstolen har omformuleret de præjudicielle spørgsmål til følgende:

1. På baggrund af oplysningerne i sagen må det første spørgsmål forstås således, at det i det væsentlige ønskes oplyst, om artikel 13 B, litra b) i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 skal fortolkes således at begrebet >>udlejning af pladser til parkering af køretøjer <<også omfatter udlejning af lukkede garager, der er knyttet til faste ejendomme, der er fritaget for moms ved udlejning.<sup>100</sup>
2. Med det andet spørgsmål ønskes det i det væsentlige oplyst, om artikel 13 B, litra b), i det sjette direktiv skal fortolkes således, at den giver medlemsstaterne beføjelse til at fritage udlejning af pladser til parkering af køretøjer for merværdiafgift.

### 5.2.1 Domstolens bemærkninger

I de forskellige sprogversioner af det sjette direktiv artikel 13 B, litra b er der afvigelser i forhold til, hvordan udtrykket parkeringsplads skal forstås. I nogle sprogversioner var det kun parkeringspladser i det fri, som skal belægges med afgift. I andre sprogversioner var det både parkeringspladser i det fri, samt overdækkede parkeringspladser, som skal merværdiafgifts belægges.<sup>101</sup>

Det er derfor vigtigt at bemærke følgende ordlyd i Artikel 13 B, litra b i det sjette direktiv, som omhandler den generelle fritagelse for moms på udlejning af fast ejendom:

---

<sup>97</sup> C-173/88 præmis 2

<sup>98</sup> C-173/88 præmis 4

<sup>99</sup> C-173/88 præmis 5

<sup>100</sup> C-173/88 præmis 7

<sup>101</sup> C-173/88 præmis 10

*>>med undtagelse af ... udlejning af pladser til parkering af køretøjer<<*

Når der står med "undtagelse af", er det en undtagelse til den generelle fritagelse af udlejning af fast ejendom, og må derfor omfatte parkeringspladser i garager.

I forhold til det første spørgsmål er Domstolens holdning, at parkeringspladser både kan være i det fri eller lukkede garager.<sup>102</sup>

Parkeringspladser vil uanset om de er overdækket eller ej være omfattet af undtagelsen til momsfrigtagelsen, og der vil derfor som udgangspunkt skulle afregnes moms.

Domstolen bemærker til spørgsmål to, at medlemslandene ikke har mulighed for at fritage øvrige områder for momspligt, hvorimod medlemslandene har mulighed for at begrænse momsfrigtagelsen for de pågældende områder, der allerede er fritaget for merværdiafgift.<sup>103</sup> Ligeledes skal der opkræves moms i forbindelse med udlejning af parkeringspladser.<sup>104</sup> Der vil dog være mulighed for at foretage en momsfri udlejning af en parkeringsplads, hvis det er i nær sammenhæng med eller i nær tilknytning til en momsfri udlejning af fast ejendom.<sup>105</sup>

Det betyder, at de 24 garager momsmæssigt skal behandles forskelligt:

1. For de garager der udlejes til lejerne i kædehusene, vil udlejningen af garagerne være momsfri. Denne momsfrigtagelse opstår, da det for lejerne fremstår, som en enkelt transaktion, selvom det reelt er to transaktioner. Hovedydelsen er leje af kædehuset og den sekundære ydelse er leje af garagen. I sådanne tilfælde følger den sekundære ydelse hovedydelsen, og derved bliver udlejning af garagen momsfri.
2. For de garager der udlejes til personer, som bor i nærheden af bebyggelsen, og derfor kun lejer én garage, vil udlejning af garagen være momspligtig, da der i sådanne tilfælde er tale om udlejning af parkeringspladser.

---

<sup>102</sup> C-173/88 præmis 12

<sup>103</sup> C-173/88 præmis 21

<sup>104</sup> C-173/88 præmis 22

<sup>105</sup> C-173/88 præmis 23

Ligeledes er momspligten ikke afhængig af antallet af parkeringspladser, der udlejes. Såfremt det er alle kvadratmeter, eksempelvis et helt parkeringshus, der udlejes til én lejer, er dette momsfrit. I sådanne tilfælde er der tale om udlejning af fast ejendom og ikke udlejning af parkeringspladser.<sup>106</sup>

### 5.3 Strøm, vand & varme

Ifølge momsloven er levering af strøm, vand og varme momspligtigt. I relation til de pågældende ydelser, vil der være to relevante scenarier i forhold til denne afhandling:

1. Lejer afregner direkte med forsyningsselskaberne af strøm, vand og varme.
2. Strøm, vand og varme er indeholdt i huslejen

I de tilfælde, hvor forsyningsselskabet leverer strøm, vand og varme direkte til lejer, vil udlejer ikke have noget med disse omkostninger at gøre, og derfor vil den momsmæssige behandling af disse leverancer, ikke være relevant for udlejer. Det vil være en transaktion mellem forsyningsselskabet og lejeren.

Er omkostningerne til strøm, vand og varme derimod indeholdt i huslejen, vil omkostningerne kunne betragtes som værende i nærtilknytning til lejemålet, og derfor er leveringen af disse momsfritaget. Der er ikke en direkte momsfritagelse i momssystemdirektivet, dog vurderes denne fritagelse at være inden for rammerne af Direktivet. Såfremt det ikke var muligt at opnå denne momsfritagelse ved leveringen af strøm, vand og varme, når dette er indeholdt i huslejen, ville det i praksis betyde, at alle udlejere skulle lade sig momsregistrere.<sup>107</sup>

### 5.4 Depositum

Det er ikke usædvanligt, at der i forbindelse med indgåelse af en lejeaftale skal indbetales et depositum og tre måneders forudbetalt husleje, hvilket der er hjemmel til i lejelovens § 34 stk. 1. Udgangspunktet er, at depositum behandles på samme momsmæssige måde som husleje. Dette skyldes, at et depositum betragtes som et vederlag, der vedrører fremtidige leverancer jævnfør SKM2001.36.LSR.

---

<sup>106</sup> M. Andersen & S. E. Pedersen: Moms 2 fritagelser og lønsum 3. udgave 2010 side 33

<sup>107</sup> M. Andersen & S. E. Pedersen: Moms 2 fritagelser og lønsum 3. udgave 2010 side 43

I de tilfælde, hvor der sker en årlig regulering af huslejen og dermed også af det forudbetalte depositum, vil denne regulering ligeledes skulle behandles som ovenstående.

Er der foretaget en frivillig momsregistrering, vil der således skulle beregnes og afregnes moms af det forudbetalte depositum. I de tilfælde, hvor en del eller hele depositummet bliver tilbagebetalt til lejer, har udlejer mulighed for at regulere momsgrundlaget. En sådan regulering kræver dog, at der udstedes en kreditnota på den del af depositummet, der tilbagebetales jævnfør momslovens § 52a stk. 5

Såfremt lejer ikke ønsker at betale depositum direkte til udlejer, men vil indbetale depositummet på en sikrings- eller deponeringskonto i eget navn i et pengeinstitut, er dette muligt ifølge lejelovens § 34 stk. 1. Vælges denne metode, skal udlejer ikke beregne og afregne moms, da udlejer er afskåret råderetten over de deponerede midler.<sup>108</sup>

## 5.5 C-5728/07 Tellmer

Denne tvist omhandler, hvorvidt RLRE Tellmer Property, som havde en portefølje af udlejningsejendomme, havde foretaget korrekt afgiftsmæssig behandling af faktureringen af omkostninger i forbindelse med betaling for rengøringen af fællesarealer.

I praksis sendte RLRE Tellmer Property to fakturaer til lejerne. En faktura for leje af en beboelseslejlighed og en faktura for den enkeltes lejers andel af omkostningerne til rengøring af fællesarealerne.<sup>109</sup> I maj 2006 besluttede de lokale skattemyndigheder i Tjekkiet at forhøje RLRE Tellmer Propertys skyldige moms, da myndighederne mente, at der skulle afregnes moms af rengøringsydelse.<sup>110</sup>

Sagen blev forelagt med to præjudicielle spørgsmål, som EU-Domstolen har omformuleret til følgende:

1. Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret med henblik på anvendelsen af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), afklaret, hvordan forholdet er mellem udlejning

---

<sup>108</sup> Juridisk vejledning D.A.1.1.2.5

<sup>109</sup> C-572/07 præmis 7

<sup>110</sup> C-572/07 præmis 8

af en ejendom og rengøring af fælles arealer i en udlejet ejendom. Den ønsker nærmere bestemt oplyst, om udgifter til rengøring er omfattet af begrebet udlejning i den nævnte artikels forstand og derfor i afgiftsmæssig henseende er stillet som udlejning af fast ejendom, der er fritaget for moms i medfør af direktivs artikel 13, punkt B, litra b),

2. Dette spørgsmål er udeladt af afhandlingen, da domstolen i afgørelsen skriver "*Henset til besvarelsen af det første spørgsmål, er det uforholdende at besvare det andet spørgsmål*"<sup>111</sup>

I forhold til det første spørgsmål om hvorvidt udlejning og rengøring af fællesarealer er to selvstændige og uafhængige transaktioner, fremgår følgende af dommen:

Der kan være situationer, hvor ydelser, der normalt anses for selvstændige og derfor kan leveres enkeltvis, skal anses som være leveret samlet i en transaktion.<sup>112</sup>

De situationer, hvor forskellige ydelser skal anses som leveret i en samlet transaktion, er reelt kun et problem, når ydelserne skal behandles forskelligt afgiftsmæssigt. I sådanne tilfælde skal det fastlægges, hvilken af ydelserne, der er hovedydelsen og hvilken, der er den sekundære ydelse. En ydelse er sekundær, når denne ydelse ikke er hovedformålet med transaktionen, men indgår i kundens samlede vurdering og udgør en nytteværdi af hovedydelsen.<sup>113</sup>

Domstolen bemærker ligeledes, at rengøring af fællesarealer kan organiseres på flere forskellige måder. Fællesarealerne kan eksempelvis rengøres af et rengøringselskab, som fakturerer direkte til lejer. Ligeledes kan udlejers egne folk forestå opgaven, eller udlejer kan udlicitere opgaven til tredjemand.<sup>114</sup>

Yderligere skriver Domstolen i præmisserne, at udlejning af lejligheder og rengøring af fællesarealer kan adskilles,<sup>115</sup> hvis udlejer, i dette tilfælde RLRE Tellmer Property, fakturerer husleje og rengøringen af fællesarealerne særskilt.<sup>116</sup>

---

<sup>111</sup> C-572/07 præmis 26

<sup>112</sup> C-572/07 præmis 18

<sup>113</sup> C-572/07 præmis 18

<sup>114</sup> C-572/07 præmis 22

<sup>115</sup> C-572/07 præmis 24

<sup>116</sup> C-572/07 præmis 23

Da Tellmer Property foretager adskilt fakturering af de forskellige ydelser, fremstår disse også som selvstændige ydelser og dermed selvstændige transaktioner for lejeren. Derfor er rengøringen af fællesarealerne momspligtig.

## 5.6 Sammenfatning

Når der i lejeaftalen er inkluderet flere ydelser, skal der i momsmæssig sammenhæng foretages en vurdering af, hvorvidt disse ydelser skal anses for en enkelt transaktion eller flere selvstændige transaktioner. Såfremt ydelserne skal ses, som en samlet transaktion vil alle ydelserne momsmæssigt følge hovedydelsen.

I relation til, hvilke forhold der er afgørende, når det skal vurderes om ydelserne skal ses samlet eller hver for sig, vil det være relevant, hvordan ydelserne er faktureret. Hvis tillægsydelse bliver særskilt faktureret, er der tale om selvstændige ydelser, og transaktionerne skal momsmæssigt behandles hver for sig. Når det skal vurderes, om tillægsydelserne skal behandles som en samlet transaktion med hovedydelse, kan det være afgørende, hvorvidt manglende betaling af tillægsydelserne eventuelt giver udlejer ret til at opsige lejeaftalen. En sådan rettighed, vil veje tungt i forhold til, at vurdere ydelserne som en samlet transaktion.

Det skal ligeledes vurderes, om tillægsydelserne for gennemsnitlejeren fremstår som et middel til at opnå størst mulig nytte af lejemålet. Det vil igen tale for, at ydelserne skal vurderes som en samlet transaktion.

Der kan dog ikke skrives en masse tillægsydelser ind i lejekontrakten, som ikke har relevans, således der forsøges at skabe en kunstig forbindelse mellem hovedydelsen og tillægsydelserne. Såfremt tillægsydelserne vurderes indsat med dette formål, skal ydelserne transaktionsmæssigt vurderes hver for sig momsmæssigt.

## 6 Momspligt ved udlejning af fast ejendom

Tidligere i afhandlingen er der redegjort for, hvornår der forelægger en fast ejendom og hvornår der er tale om udlejning af fast ejendom. Hovedreglen i forbindelse med udlejning af fast ejendom er momsfrigørelse jævnfør momslovens § 13 stk. 1, 8. punkt. Der nævnes nogle undtagelser i momslovens § 13 stk. 1, 8. punkt og dette er:

- Udlejning af værelser i hoteller og lignende
- Udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for en kortere periode end 1 måned
- Udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads
- Udlejning af opbevaringsbokse

Når der er disse undtagelser til afgiftsfrigørelsen, er det relevant med en definerende af, hvornår der eksempelvis er tale om udlejning af hoteller og lignende.

Ved udlejning af værelser i hoteller vil der altid være tale om en momspligtig ydelse uanset længden af lejeperioden.<sup>117</sup> Denne momspligt ved udlejning af hotelværelser betyder, at selvom udlejning har karakter af bolig for eksempelvis en udstationeret medarbejder, vil der stadig skulle beregnes moms af lejen, hvis der i øvrigt drives hoteldrift.

Der vil i de følgende afsnit blive analyseret, hvor nogle af grænser for, hvornår der er tale om hoteldrift og hvornår det er udlejning af fast ejendom. Denne analyse vil blive foretaget ved hjælp af bindende svar.

### 6.1 SKM2013.359.SR

Spørgeren i dette bindende svar er ejeren af et større grundareal, hvor det ønskes at bygge et hotel og tilhørende konferencecenter, samt en restaurant som spørger enten vil drive selv eller alternativt bortforpagte. Hotellet, skal bestå af selvstændige matrikuleret hotelejerlejligheder, som spørger ønsker at sælge til eksterne investorer. Spørger ønsker at gennemføre salget af lejlighederne af likviditetsmæssige årsager.<sup>118</sup>

---

<sup>117</sup> Juridisk vejledning D.A.5.8.8

<sup>118</sup> SKM2013.359.SR

En af betingelserne for de eksterne investorer i forbindelse med købet af hotellejlighederne er, at disse skal udlejes til spørger, som anvender lejlighederne i hoteldrift. Selvom hotellejlighederne er solgt til eksterne investorer, vil spørger have den fulde råderet over dem, og ejerne har dermed fraskrevet sig råderetten over deres faste ejendom.<sup>119</sup>Såfremt de eksterne investorer ønsker at anvende deres hotellejlighed, må de indlogere sig på samme vilkår som andre gæster og betale markedsprisen.<sup>120</sup>

Lejeindtægten for køberne af hotellejlighederne udgøres af et fast grundbeløb, samt et tillæg der er afhængig af den omsætningen og overskud, der opnås ved hoteldriften. Det er ligeledes meningen, at hotellejlighederne frivilligt skal registreres for udlejning af fast ejendom, hvis det er muligt.<sup>121</sup>

Når hotellejlighederne efterfølgende udlejes i forbindelse med hoteldriften, vil lejlighederne som udgangspunkt blive lejet ud på dagsbasis. Det vil dog være gæsterne, som bestemmer længden af opholdet og dermed også lejemålets længde.<sup>122</sup>

Den pris gæsterne betaler for opholdet på hotellet inkluderer leje af værelse, rengøring, sengelinned, vand, varme og receptionsytelser. Gæsterne har mulighed for at vælge mellem to typer bookinger med eller uden morgenmad.<sup>123</sup>

Der blev stillet flere spørgsmål til SKAT i det bindende svar blandt andet:

1. Kan det bekræftes, at spørgers udlejning af de lejede hotelejerligheder, er momspligtig udlejning af hotelværelser, jf. momslovens § 13, stk. 1, 2. pkt.
2. Kan det bekræftes, at udlejning af hotelejerlejlighederne til spørger, er at anse for erhvervsmæssig udlejning til andet formål end bolig?

Der blev svaret bekræftende på begge spørgsmål, i forhold til det første spørgsmål om spørgers udlejning af hotellejlighederne var momspligtig hoteldrift.

---

<sup>119</sup> SKM2013.359.SR

<sup>120</sup> SKM2013.359.SR

<sup>121</sup> SKM2013.359.SR

<sup>122</sup> SKM2013.359.SR

<sup>123</sup> SKM2013.359.SR



SKAT har i deres begrundelse for svaret lagt vægt på flere forhold, der kan fremhæves følgende afsnit:

*For at udlejningen af de konkrete ferieejerslejligheder kan anses for at være sket på hotellignende vilkår, er det således af afgørende betydning, at spørger i samme retshandel tilbyder sådanne serviceydelser, som typisk er forbundet med udlejning i hotelsektoren, såsom reception, rengøring med skift af linned og håndklæder eller forplejning mv.*

En vigtig sondring i forhold til, hvornår der er tale om hoteldrift i momslovens forstand er, hvorvidt tillægsydelser er en fast del af prisen. Ligeledes må det forhold, at lejlighederne udlejes på dagsbasis og det er lejerens, som suverænt afgør længden af lejemålet ligeledes tale for, at der er tale om hotellignende forhold. Yderligere må det forhold, at de eksterne investorer, som er de reelle ejere ikke har råderet over deres hotellejlighed være et forhold, som er relevant i forhold til afgiftspligten.

I forhold til spørgsmål nummer to, har SKAT blandt andet begrundet det positive svar med, der er tale om erhvervs-mæssig udlejning, da køberne har en økonomisk risiko, samt at udlejningen foretages for at opnå en indtjening.<sup>124</sup> Det er ligeledes et vigtigt forhold, at køberens ved købet af hotelejerlejligheden fraskriver sig råderetten over denne og dermed reelt ikke har adgang til lejligheden.<sup>125</sup>

## 6.2 SKM2007.240.SR

Dette bindende svar omhandler ligeledes hotelejerlejligheder. Et kapitalselskab herefter kaldet A ApS ejer en ejendom. A ApS har udstykket denne ejendom i selvstændig matrikulerede hotelejerlejligheder. Lejlighederne har forskellig beliggenhed. En af hotellejlighederne er beliggende i samme bygning, som reception og restaurant. Der er ligeledes en hotelejerlejlighed,

---

<sup>124</sup> SKM2013.359.SR

<sup>125</sup> SKM2013.359.SR

bestående af reception, køkken og restaurantområde, ejeren af denne lejlighed forpligtiger sig til ansvaret for nøgleudlevering og morgenmadsservering. De andre lejligheder er beliggende i umiddelbar nærhed af hovedbygningen. Området er ifølge lokalplanen udlagt til hoteldrift og lejlighederne anvendes også til erhvervsmæssig hoteldrift.<sup>126</sup>

Køberne af hotellejlighederne er garanteret en minimums årlig lejeindtægt. Ligeledes har køberne en ret til selv at benytte deres lejlighed i løbet af året. Såfremt køberne selv benytter lejligheden i løbet af året vil den garanterede lejeindtægt blive reduceret i forhold til deres egen benyttelse. Der bliver foretaget afregning til ejeren af hotellejligheden den første i hver måned. De uger, hvor ejeren af hotellejligheden ikke selv benytter lejligheden har A ApS råderet over denne. Såfremt ejeren af hotelejerlejligheden ønsker at sælge lejligheden, skal der gives besked til A ApS, og en ny ejer skal tiltræde en tilsvarende aftale med A ApS, samt respektere eventuel allerede bookede udlejningsuger.<sup>127</sup> Køber er hermed afskåret for selv at benytte lejligheden i disse uger.

Ejerne af lejlighederne er forpligtet til et medlemskab af Hotelejerlejlighedsforeningen "C Ferielejligheder", som har til formål at administrere den fælles ejendom og øvrige fællesanliggender. Udlejningen af lejlighederne er administreret af et udlejningsbureau, og kunderne kan gennem dette bureau tilkøbe forskellige frivillige ydelser, såsom morgenmad, middag eller rengøring.<sup>128</sup>

I de perioder, hvor der foretages udlejning af lejlighederne, er det A ApS, som er ansvarlig for nøgleudlevering og slutrengøring. Det er ligeledes A ApS som opkræver betaling for telefon og slutrengøring.<sup>129</sup>

Køberne af hotelejerlejlighederne forpligter sig til, lejlighederne er møbleret og vedligeholdt. Hvis der under en udlejning opstår en situation, som kræver øjeblikkelig udbedring af en ekstern

---

<sup>126</sup> SKM2007.240.SR

<sup>127</sup> SKM2007.240.SR

<sup>128</sup> SKM2007.240.SR

<sup>129</sup> SKM2007.240.SR

håndværker, har A ApS rettidighed til på ejerens regning at tilkalde en håndværker, således at skaden kan blive udbedret.<sup>130</sup>

Der blev stillet følgende spørgsmål til Skatterådet i det bindende svar, som blev besvaret med et nej fra Skatterådet.

1. Skal ejerne af hotelejerlejlighederne betale moms af de modtagne lejebeløb?

SKAT skriver i deres indstilling til det bindende svar, at hotellejlighederne i dette tilfælde skulle betragtes, som sommerhuse på højkant. Det er fast praksis, at udlejning af sommerhuse er omfattet af afgiftsfritagelsen i momslovens § 13 stk. 1 nr. 8.<sup>131</sup>

Nogle af de forhold, som har betydning for hotelejerlejlighederne skal betragtes som sommerhuse, er at der er foretaget selvstændig matrikulering af lejlighederne. Lejegarantien er afhængig af ejerens egen anvendelse af lejligheden og ejeren har en forpligtigelse til at lejligheden er møbleret og vedligeholdt.<sup>132</sup>

Der er ligeledes for de personer, som lejer hotellejlighederne en del ligheder i forhold til at booke et sommerhus. Udlejning er på ugebasis, der betales separat for en obligatorisk slutrengøring, endelig kan sengelinned og håndklæder medbringes af lejeren eller alternativt lejes i receptionen.

### 6.3 SKM2009.656.SR

Ejeren af 70 ferielejligheder, som er placeret i nærheden af et feriecenter, har henvendt sig for at få et bindende svar vedrørende, hvilken momsmæssig konsekvens der er ved udlejning af ferielejligheder.

Virksomhedsformen for feriecenteret er et interessentskab. Det er planen at udskille udlejningen af ferielejlighederne fra feriecenteret og forsøge at sælge lejlighederne til eksterne private købere. Det er meningen, at der skal etableres en ejerforening, som har ansvaret for vedligeholdelse af fælles arealer. Der er ikke en udlejningspligt for ejerne af ferielejlighederne, men ønsker ejerne at

---

<sup>130</sup> SKM2007.240.SR

<sup>131</sup> SKM2007.240.SR

<sup>132</sup> SKM2007.240.SR

udleje disse, skal det ske gennem det udlejningsbureau, som ejerforeningen har indgået en aftale med. Udlejningsbureauet kan være spørgeren.<sup>133</sup>

Feriecenteret stiller en del aktiviteter til rådighed for gæsterne, såsom bordtennis, legerum, udendørs grillhus og hoppeborg. Anvendelse af disse aktiviteter er tilgængelig uden ekstra betaling. Det er også muligt at benytte nogle af de andre aktiviteter, som feriecenteret stiller til rådighed, det kan være badeland, ridning, bowling eller massage. Såfremt gæsterne ønsker at benytte nogle af disse aktiviteter, skal der betales særskilt for dette.<sup>134</sup>

I forbindelse med udlejning af lejlighederne vil dette primært være uden de ydelser, som feriecenteret tidligere tilbød. Det bliver ligeledes kundernes eget ansvar at medbringe sengelinned og håndklæder.<sup>135</sup>

Der blev stillet følgende to spørgsmål i det bindende svar:

1. Kan I/S Feriecenters udlejning af ferielejligheder betragtes som udlejning på sommerhuslignende vilkår, således at udlejningen er momsritaget?
2. Er I/S Feriecenters salg af ydelser vedrørende badeland, rengøring, udlevering af håndklæder og lignende momspålagt?

Skatterådet svarede nej til det første spørgsmål og ja til det andet. SKAT skriver i deres indstilling, at:

*Feriecenterdrift er, i lighed med hoteldrift, momspålagt. Der er tale om en 'ydelse af midlertidig logi på kommerciel basis' og i reglen er der 'mulighed for servering'. Det anses, også som 'mulighed for servering', hvis en forpagter under samme tag driver restaurantsvirksomhed.*

---

<sup>133</sup> SKM2009.656.SR

<sup>134</sup> SKM2009.656.SR

<sup>135</sup> SKM2009.656.SR

Ligeledes henviser SKAT til SKM2008.1.SR, hvor Skatterådet citeres for:

*Feriecenterydelsen for gennemsnitsforbrugeren fremstod som en økonomisk helhed, og at den sammensatte ydelse med adgang til diverse aktiviteter samt services i form af receptionsydelse, var at betragte som en hotellignende ydelse.*

Det har således betydning, hvordan ydelsen fremstår for forbrugeren i forhold til afgiftspligten og der må derfor foretages en vurdering af, hvad er hovedydelsen og hvad er eventuelle tillægsydelse. Ligeledes skal sommerhuse i Danmark ses som et supplement til en helårsbolig, således sommerhuset er et sted, der anvendes i fritiden eller ferier.<sup>136</sup>

#### 6.4 Sammenfatning

Der er flere forhold, som har betydning når momspligten på eksempelvis hotelejerlejligheder eller ferielejligheder skal bestemmes. Der skal foretages en sondring mellem om hotel- og ferielejlighederne er en del af hoteldrift eller lignende, hvilket vil betyde der er momspligt. Skal ferie- og hotellejlighederne derimod betragtes som sommerhuse på højkant, vil udlejningen være moms fritaget.

Nogle af de forhold, som er relevante i forhold til sondringen mellem hotel og sommerhus er, hvad der er inkluderet i prisen. Hvis kunden selv skal medbringe sengelinned og håndklæder vil det være et parameter, som taler for hotel- eller ferielejligheden bør betragtes som et sommerhus. Et andet parameter er, hvorvidt lejligheden er selvstændigt matrikuleret, såfremt lejligheden har sit eget matrikel nummer, kan det være et forhold, der taler for en vurdering som sommerhus.

Et sommerhus er et supplement til ejerens helårsbeboelse. Derfor har det betydning for sondringen, hvorvidt ejeren har mulighed for selv at disponere over lejligheden nogle uger i løbet af året. Såfremt ejeren selv kan benytte lejligheden, i nogle uger uden der skal betales for dette,

---

<sup>136</sup> D.A.5.8.5 skatteministerens svar af 20. februar 2009

vil det være et forhold, som bør medtages i sondringen om hotel- eller ferielejligheden bør karakteriseres som sommerhus.

Det er ligeledes relevant med en vurdering af, hvordan gennemsnitsforbrugeren oplever købet. Er købet for forbrugeren et samlet køb bestående af muligheden for at benytte forskellige aktiviteter og en ferielejlighed, så er det en konstellation, som vil minde om hoteldrift. Ligeledes vil muligheden for at inkludere morgenmad i prisen, være et faktum, som giver det hotellignende karakter.

Hvorvidt udlejningen af en hotel- eller ferielejlighed bør betragtes, som være omfattet af undtagelsen til fritagelsen i momslovens § 13 stk. 1 nr. 8, vil være en afvejning af flere forhold som nævnt i ovenstående.

## 7 Frivillig momsregistrering

Udlejning af fast ejendom er som udgangspunkt fritaget for afgift jævnfør momslovens § 13 stk. 1, 8. punkt, der er dog visse undtagelser eksempelvis udlejning af hotelværelser, parkeringspladser og opbevaringsbokse. Der er dog mulighed for at foretage en frivillig momsregistrering jævnfør momslovens § 51.

Såfremt der ønskes en frivillig registrering efter momslovens § 51 stk. 1, kan den frivillige momsregistrering kun omfatte erhvervsmæssig udlejning. Det er ligeledes et krav, at den frivillige registrering kun omfatter lokaler der er udlejet eller forsøges udlejet. Der er ligeledes mulighed for en frivillig registrering i forbindelse med levering af en ejendom, som er fritaget jævnfør momslovens § 13 stk. 1, 9. punkt, såfremt denne levering er til en køber, som kan overtage en eventuel reguleringsforpligtigelse.

En eventuel tilladelse til en frivillig momsregistrering vil være bindende i minimum 2 kalenderår jævnfør momslovens § 51 stk. 2.

## 7.1 SKM2015.703.SR

Et ejendomsselskab ønskede at udleje en ejendom til et datterselskab, som derefter udlejede de enkelte lejligheder til beboelse. Se nedenstående figur.<sup>137</sup>



Ejendomsselskabet A/S ønsker at blive frivilligt registret efter momslovens § 51, således der skal afregnes moms mellem Ejendomsselskab A/S og Ejendomsdatterselskab.<sup>138</sup>

Såfremt der skal opnås en frivillig registrering, skal det være erhvervsmæssig udlejning. Erhvervsmæssig udlejning skal vurderes på grundlag af, at huslejen svarer til markedsvilkår. Der skal være en økonomisk risiko og udlejningen sker for at opnå en vedvarende indtægt.<sup>139</sup>

Der kan ikke gives tilladelse til frivillig registrering når udlejning vedrører boligformål. Dette betyder dog ikke, at der kun kan opnås frivillig registrering, hvis udlejningen er til afgiftspligtige formål. Udlejning til private, hvor det ikke er boligformål, har ligeledes mulighed for frivillig registrering.<sup>140</sup>

Når en ejendom udlejes gennem flere led, vil det være det sidste leds anvendelse af ejendom, der er afgørende for, hvorvidt der kan opnås frivillig registrering efter momslovens § 51.<sup>141</sup>

Det betyder, at Ejendomsselskab A/S ikke kan opnå en frivillig registrering, da Ejendomsdatterselskabet udlejer til private til boligformål.

---

<sup>137</sup> Egen tilvirkning på baggrund af figur i SKM2015.703.SR

<sup>138</sup> SKM2015.703.SR

<sup>139</sup>SKM2015.703.SR

<sup>140</sup> SKM2015.703.SR

<sup>141</sup> SKM2015.703.SR

## 7.2 SKM2015.630.SR

Denne sag omhandlede hvorvidt udlejning af en ejendom opfylder kravene, således at der kunne opnås frivillig registrering efter momslovens § 51 stk. 1

Spørger udlejer en fast ejendom, hvor der er foretaget ny- og ombygning. Ejendom udlejes til X, udlejningen sker på markedsmæssige vilkår. Bygningen er opdelt i undervisning- og beboelseslokaler og en afdeling med kontorfaciliteter. Der indgås to lejeaftaler mellem parterne. X anvender ejendommen til behandling og brugerne vil typisk bo der i nogle uger i hverdagene, men er hjemme i deres private boliger i weekenden. Formålet med opholdet er at give dem en bedre tilværelse efterfølgende.<sup>142</sup>

Østre Landsret har i en tidligere sag<sup>143</sup> vurderet, hvorvidt indkvartering af flygtninge skal anses for at vedrøre boligformål. Landsretten anførte i sin afgørelse, at begrebet boligformål i momslovens § 51 er undtagelsen til muligheden for den frivillige registrering, hvorfor begrebet skal fortolkes snævert. Østre Landsret understregede endvidere, at opholdets længde ikke har betydning i forhold til, om det er boligformål.<sup>144</sup>

Skatterådet har i SKM2007.142.SR vurderet, at fast ejendom der anvendes til hospice skal karakteriseres som boligformål, da formålet med patientens ophold er pleje og behandling, hvilket kan sidestilles med et hospital ophold. SKAT mener ikke, det skal tillægges nogen selvstændig betydning, at et ophold på et hospice vil være midlertidigt. Derimod skal formålet med opholdet afgøres ud fra hovedydelsens karakter.<sup>145</sup>

Derfor kan spørger opnå frivillig registrering efter momslovens § 51 stk. 1, da udlejningen ikke er til boligformål.<sup>146</sup>

---

<sup>142</sup> SKM2015.703.SR

<sup>143</sup> Dommen er offentliggjort i TFS1998.708

<sup>144</sup> SKM2015.703.SR

<sup>145</sup> SKM2015.703.SR

<sup>146</sup> SKM2015.703.SR



### 7.3 SKM2001.409.ØLR

Denne sag vedrørte, hvorvidt udlejning er erhvervsmæssig, når der er personsammenfald mellem udlejer og lejer.

Et interessentskab udlejede et lægehus til de to interessenter i interessentskabet, som efterfølgende drev lægepraksis fra ejendommen. I ansøgningen om den frivillige registrering i marts 1998, var det oplyst på ansøgningsblanketten, at der var sammenfald mellem udlejer og lejer. Skattemyndighederne tilbagekaldte tilladelsen til den frivillige registrering den 30. juli 1998 med begrundelse om, at betingelserne i momslovens § 51 ikke var opfyldt. Huslejeniveauet og lejevilkårene var fastsat af en statsautoriseret ejendomsmægler med kendskab til det pågældende område.<sup>147</sup>

Landsretten skrev i sin afgørelse, at udlejningen af fast ejendom for at være erhvervsmæssigt, skal ske for egen regning og risiko. Udlejningen var ikke erhvervsmæssigt, da den økonomiske risiko for interessenterne var i lægehuset og ikke i ejendoms I/S'et, som ejede ejendommen med lægepraksissen. En eventuelt manglende huslejebetaling fra lejerne, vil kun betyde, at nøjagtig samme personkreds hæfter for en eventuelt manglende betaling af ejendoms I/S'ets kreditorer.

### 7.4 Begrebet forsøges udlejet

Det er kun lokaler der udlejes eller forsøges udlejet, hvor der kan foretages frivillig registrering efter momslovens § 51 stk. 1.

Skattemyndighederne kan kræve dokumentation for, at der foretages forsøg på at udleje lokalerne. Det kan være en formidlingsaftale med en ejendomsformidler. Det behøves ikke være eksterne, der foretager formidlingen, det vil også blive accepteret, såfremt udlejeren selv indrykker annoncer fra tid til anden. Hvor ofte det skal være må vurderes i forhold til den konkrete situation.<sup>148</sup>

---

<sup>147</sup> SKM2001.409.ØLR

<sup>148</sup> RR.1999.10 afsnit 4.2

## 7.5 Sammenfatning

Hovedregel er, som beskrevet i tidligere afsnit, at udlejning af fast ejendom er fritaget for momspligt jævnfør momslovens § 13 stk. 1, 8. punkt, der er dog mulighed for at blive frivilligt registreret ifølge momslovens § 51.

Kravene til at blive frivilligt momsregistreret er, at udlejningen er erhvervmæssig udlejning. Den frivillige registrering kan kun omfatte lokaler, som er udlejet eller forsøges udlejet. Det er ikke muligt at blive frivilligt registreret, hvis lokalerne anvendes til boligformål.

Når det skal vurderes om lokalerne anvendes til erhvervmæssig udlejning, er det nødvendigt med en vurdering af, hvad ejendommens endelige anvendelse er. Der kan således ikke indskyldes et mellemliggende selskab, som det var forsøgt SKM2015.703.SR, for derved at opnå en frivillig registrering. Så hvis ejendommens endelige anvendelse er boligformål, kan den ikke blive frivilligt registreret. Når en ejendom skal karakteriseres, som anvendt til boligformål, skal det være beregnet til et længerevarende ophold og ikke overnatningsmulighed i forbindelse med et kursus tilbud, hvor kursisterne bor i hverdagene, men rejser hjem i weekenden.

Kravet til den erhvervmæssige udlejning, skal fortolkes således, at det er for udlejers egen regning og risiko, hvilket betyder, at der ikke må være fuldstændig personsammenfald mellem udlejer og lejer. I sådanne tilfælde er der ingen økonomisk risiko, og så har det ingen betydning, at lejen er fastsat af tredjemand med lokalkendskab til lejemarkedet i det pågældende område. Det er ikke nok at huslejen er forsøgt fastlagt, så det svarer til armslængde vilkår.

Det er endeligt også muligt at lade lokaler, der forsøges udlejet blive omfattet af den frivillige registrering. I sådanne tilfælde skal der aktives gøres en indsats i forhold til at forsøge at leje lokalerne ud. Dette kan gøres gennem annoncer eller udlicitering af opgaven til en ejendomsformidler. Hvor koncentreret en annoncering der skal anvendes, må bero på en konkret vurdering.

Det er et krav for at opnå den frivillige registrering efter momslovens § 51, at alle tre krav er opfyldt.

## 8 Fradragsret i forbindelse med udlejning af fast ejendom

Såfremt der er foretaget frivillig registrering efter momslovens § 51 stk. 1, vil der være fradrag for indgående moms ved køb af vare og tjenesteydelser, såfremt den frivillige registrering omfatter hele ejendommen eller alle ejendommene. Er det kun en mindre del af lokalerne, som er omfattet af den frivillige registrering, vil der kun være delvist fradrag efter reglerne i momslovens §§ 38 og 39.<sup>149</sup>

Såfremt det kun er en del af den økonomiske virksomhed, der er omfattet af den frivillige registrering, skal der anvendes forskellige fordelingsnøgler.<sup>150</sup>

1. Hvis udgiften udelukkende vedrører lokaler, der er omfattet af den frivillige registrering, så er der fuld fradrag jævnfør momslovens §§ 37 og 39 stk. 3. Det skal være specificeret på fakturaen, at det vedrører de frivilligt registrerede lokaler.
2. Hvis udgiften udelukkende omhandler lokaler, der ikke er omfattet af den frivillige registrering, så holdes disse uden for momsregnskabet.
3. Er udgiften vedrørende både frivilligt registrerede og ikke registrerede lokaler, og der er en omkostning vedrørende opførelse eller tilbygning af ejendommen, skal fordelingen fastsættes ud fra et skøn af, hvor meget omkostninger vedrørende den frivilligt registrerede del udgør af de samlede byggeomkostninger. Der vil være fradrag efter momslovens § 39 stk. 1.
4. Er udgiften vedrørende vedligeholdelsesarbejde eller reparationsarbejde en fælles omkostning for både registrerede og ikke registrerede lokaler, da skal der foretages fordeling efter etagearealet for den registrerede del i forhold til det samlede etageareal for ejendommen. Der vil i sådanne tilfælde være fradrag efter momslovens § 39 stk. 4.
5. Køb af ydelser, der ikke vedrører fast ejendom direkte, men er en fællesomkostning, fordeles efter den frivilligt registreredes andel af den samlede lejeindtægt. Der vil være fradrag efter momslovens § 38 stk. 2.

---

<sup>149</sup> RR.1999.10 afsnit 4.6

<sup>150</sup> RR.1999.10 afsnit 4.6 & 4.6.1 & 4.6.2 & 4.6.3 & 4.6.4

6. Er det en udgift, som vedrører momspligtig udlejning og privat anvendte lokaler, da fordeles fradraget efter et skøn om, hvor meget ydelsen anvendes i den momspligtige udlejning. Der vil ligeledes i disse tilfælde være fradrag jævnfør momslovens § 38 stk. 2.

Som det kan ses af de seks punkter, indgår der faktorer, som etageareal, omsætning, skøn og direkte specificerede fakturaer, når der skal opgøres det korrekte momsfradrag, såfremt der er foretaget frivillig registrering efter momslovens § 51 stk. 1.

### 8.1 SKM2003.163.VLR

En hovedanpartshaver opførte en villa i to etager, hvorefter stueetagen blev udlejet til hans anpartsselskab. Der var foretaget frivillig registrering efter momslovens § 51 og foretaget fradrag for den del af omkostningerne, der efter en kvadratmeterfordeling kunne henføres til de lokaler anpartsselskabet havde lejet. Det samlede udlejede areal udgjorde 141,8 m<sup>2</sup>.<sup>151</sup>

Af de lejede kvadratmeter var der et specialindrettet kontor på 47,1 m<sup>2</sup>, et toilet beklædt med kinesisk marmor. Der var ligeledes et depot/teknikrum på 29,11 m<sup>2</sup>, som indeholdt skabe, vaskemaskine og tørretumbler. Dette depot/teknikrum skulle ifølge udlejer/hovedanpartshaveren anvendes til lagerrum.<sup>152</sup>

Ifølge ejendomsvurderingen var 123 m<sup>2</sup> indrettet til beboelse, mens 176 m<sup>2</sup> var indrettet til kontor og kantine.<sup>153</sup>

Vestre Landsret skrev i afgørelsen, at de udlejede lokaler ikke specielt var indrettet til erhverv og lokalerne var kun i begrænset omfang adskilt fra udlejer/hovedanpartshaverens bolig på første sal. Lokalerne var egnede til at indgå som en integreret del af den private bolig på første sal. Der kunne derfor ikke opnås fradrag for momsen efter momslovens § 39 på baggrund af en frivillig registrering efter momslovens § 51 stk. 1.

---

<sup>151</sup> SKM2003.163.VLR

<sup>152</sup> SKM2003.163.VLR

<sup>153</sup> SKM2003.163.VLR

## 8.2 SKM2001.409.ØLR

Denne sag omhandlede hvorvidt, der kunne opnås fradrag for omkostninger til ombygning på en ejendom, der blev anvendt til både erhverv og privat beboelse. Ejendommen var en firelænget gård, hvor der i den ene af længerne blev ombygget med pool, spa, sauna og omklædningsfaciliteter.<sup>154</sup>

Der blev drevet flere typer erhverv fra ejendommen blandt andet stutteri, landbrug, tømrervirksomhed og udlejningsvirksomhed. Der var cirka 52 personer, som havde adgang til det ombyggede område og ifølge ejeren af ejendommen, skulle området med pool mv. anvendes som et personalegode til alle de ansatte.<sup>155</sup>

Pool området var placeret i nærtilknytning til beboelsen.<sup>156</sup>

Byretten skrev i sin afgørelse, at lokalerne udelukkende må anvendes til erhverv, såfremt der skulle skal opnås fradrag. Lokaler der anvendtes som bolig for virksomhedens indehaver kunne ikke medregnes i de lokaler, hvor der kunne opnås fradrag. Ifølge retspraksis fortolkes reglerne udvidende, sådan at blot lokalerne kunne anvendes privat, så bortfalder muligheden for fradrag.<sup>157</sup>

## 8.3 SKM2007.362.ØLR

Sagen omhandlede, hvorvidt specifikationskravet til nogle fakturaer var opfyldt i forbindelse med ombygning af en ejendom, der blev anvendt til erhvervsmæssig udlejning. Ombygningen omfattede også bygninger, der ikke blev udlejet eller forsøgt udlejet.

En enkeltmandsvirksomhed havde foretaget ombygning af en ejendom, som blev udlejet både til bolig og erhverv. Virksomheden var ejet af A, men det var dennes ægtefælle, som havde ansvaret for den daglige drift. Virksomheden havde i årene 1998 – 1999 angivet 374.188,23 DKK

---

<sup>154</sup> SKM2010.490.BR

<sup>155</sup> SKM2010.490.BR

<sup>156</sup> SKM2010.490.BR

<sup>157</sup> SKM2010.490.BR

i købsmoms af ombygningsarbejdet på ejendommen. Virksomheden var ikke frivilligt registreret for udlejning af fast ejendom jævnfør momslovens § 51.<sup>158</sup>

Købsmomsen vedrørte bygninger, som blev anvendt til erhvervmæssig udlejning, udlejning til boligformål, samt indehaverens øvrige private ejendom. Virksomheden havde hovedsageligt faktureret lejen med moms. SKAT anerkendte den købsmoms, som vedrørte de bygninger, som var erhvervmæssigt udlejet. Dette skyldes, at virksomheden ville have opnået en frivillig registrering efter momslovens § 51, såfremt der var ansøgt.<sup>159</sup>

Ombygningen af ejendommen blev foretaget af et selskab Nordsol ApS, hvor indehaveren ejede 50 pct. af anpartskapitalen. Nordsol ApS lejede en del af ejendommen og der blev ikke opkrævet husleje fra Nordsol ApS, da Nordsol ApS ifølge indehaveren ikke var særlig likvid.

Virksomheden solgte ejendommen 12. september 2002. I forbindelse med salget, overtog køberen ikke nogen reguleringsforpligtigelse, og der blev ikke foretaget nogen momsregulering ved overdragelsen af ejendommen til køberen.<sup>160</sup>

Østre Landsret skrev i afgørelsen, at omkostningerne, der var relateret til Nordsol ApS' lejemål, ikke kunne fradrages. Da Nordsol ApS ikke betalte husleje, var det ikke en momspligtig aktivitet ifølge momsloven § 3 stk. 1 og § 4 stk. 1. Der er ligeledes ikke fradrag for købsmomsen for de øvrige ombygningsomkostninger til ejendommen, da der ikke i fakturaen var udspecificeret, hvilket arbejde, der var udført. Det er leverandøren, der skal foretage opdelingen af det udførte arbejde jævnfør momslovens § 39 stk. 3. At der er udarbejdet et overslag med fordeling af omkostningerne inden arbejdet er påbegyndt, kan ikke erstatte kravet om opdelte fakturaer i momslovens § 39 stk. 3.

## 8.4 Sammenfatning

Såfremt der ønskes fradrag for købsmomsen ved udlejning af fast ejendom, skal der være foretaget en frivillig registrering efter momsloven § 51. Selvom der er opnået en frivillig

---

<sup>158</sup> SKM2007.362.ØLR

<sup>159</sup> SKM2007.362.ØLR

<sup>160</sup> SKM2007.362.ØLR

registrering, skal alle betingelserne stadig opfyldes efterfølgende. Betingelserne for at opnå den frivillige registrering er, at lokalerne bliver anvendt til erhvervsmæssig udlejning, lokalerne er udlejet eller forsøges udlejet og ikke anvendes til boligformål. Muligheden for fradrag er også betinget af, at udlejningen udgør en selvstændig økonomisk virksomhed.

Hvis ejendommen indeholder lokaler, som både anvendes privat og til erhverv, skal der være en klar adskillelse mellem disse. Ifølge retspraksis fortolkes reglerne udvidende, så blot lokalerne kan anvendes privat, bortfalder retten til fradrag for merværdiafgift.

Hvis købsmomsen kan henføres direkte til de lokaler, der er omfattet af den frivillige registrering, vil der være fuldt fradrag for købsmomsen. I sådanne tilfælde skal det være udspecificeret på fakturaen, hvilke lokaler omkostningen vedrører. Ligeledes vil der ikke være momsfradrag, hvis omkostningen kan henføres direkte til lokaler, der ikke er omfattet af den frivillige registrering. De udgifter, som både vedrører lokaler omfattet af den frivillige registrering og lokaler der ikke er omfattet, vil købsmomsen kunne fordeles efter etageareal eller et andet relevant kriterie.

## 9 Investeringsgoder

I forhold til udlejning af fast ejendom, vil investeringsgoder kun være relevant, såfremt der er foretaget en frivillig registrering efter momslovens § 51, som omhandler udlejning af erhvervsmæssige lokaler.

Momslovens §§ 43 og 44 omhandler, hvad der skal karakteriseres som et investeringsgode, og hvordan dette skal reguleres.

Investeringsgoder er maskiner, inventar eller andre driftsmidler, som har en anskaffelsessum på over 100.000 DKK eksklusiv moms. Ligeledes skal det pågældende aktiv have en værdiforringelse.<sup>161</sup> Investeringsgoder er ligeledes fast ejendom, samt ombygning eller tilbygning.<sup>162</sup> Yderligere skal reparation og vedligeholdelse af fast ejendom, såfremt

---

<sup>161</sup> Momslovens § 43 stk. 2 nr. 1

<sup>162</sup> Momslovens § 43 stk. 2 nr. 2

omkostningen er større end 100.000 årligt, betragtes som et investeringsgode.<sup>163</sup> Endelig skal software og rettigheder, som har en fremstillingspris eller anskaffelsessum på over 100.000 DKK eksklusiv moms med regnes, anses som et investeringsgode.

I forbindelse med regulering er det momslovens § 44, som er relevant. I forhold til fast ejendom er der en reguleringsforpligtigelse i ti år. Såfremt det er reparation og vedligeholdelse af fast ejendom er reguleringsforpligtigelsen på 5 år jævnfør momslovens § 44 stk. 1.

Er det en fast ejendom, er det 1/10-del af det afgiftsbeløb i forbindelse med anskaffelsen, der skal reguleres årligt jævnfør momslovens § 44 stk. 2, hvorimod reparation og vedligeholdelse er 1/5-del af afgiftsbeløbet, der skal reguleres ligeledes jævnfør momslovens § 44 stk. 2.

Der skal dog kun foretages en regulering, såfremt der er en ændring på 10 procentpoint jævnfør momslovens § 44 stk. 3.

## 9.1 SKM2013.571.BR

Denne sag omhandlede, hvorvidt det var muligt for en køber af en ejendom at overtage en reguleringsforpligtigelse fra sælger.

Et kapitalselskab købte i december 2007 en ejendom. Sælgerne af ejendommen var Landsforbund A med en ejerandel på 60 pct. og Landsforbund B med en ejerandel på 40 pct. I aftalen for købet accepterede selskabet at overtage en samlet momsreguleringsforpligtigelse på i alt 338.720 DKK. fra Landsforbund A og Landsforbund B. Ejendommen var opført i 1999 og den resterende reguleringsforpligtigelse vedrørte årene 2007 og 2008.<sup>164</sup>

Begge landsforbunds hovedaktivitet var moms fritaget ifølge momslovens § 13. Landsforbund B havde dog haft en mindre sekundær momspligtig omsætning på 1 pct. og havde på den baggrund foretaget delvis fradrag for deres andel af opførselsomkostningerne.<sup>165</sup>

---

<sup>163</sup> Momslovens § 43 stk. 2 nr. 3

<sup>164</sup> SKM2013.571.BR

<sup>165</sup> SKM2013.571.BR



Selskabet som overtog ejendommen angav en samlet indgående afgift på 169.369 DKK ved opgørelsen af momstilsvaret for 4. kvartal 2007. Beløbet på 169.369 DKK var selskabets andel af den samlede reguleringsforpligtigelse. Af beløbet på 169.369 DKK var de 67.744 DKK af reguleringsforpligtigelsen overtaget af Landsforbund B og det resterende beløb på 101.616 DKK var overtaget af Landsforbund A.<sup>166</sup>

SKAT anerkendte den overtagne reguleringsforpligtigelse fra Landsforbund B, da der var foretaget delvis fradrag for merværdiafgiften ved opførelsen af ejendommen.<sup>167</sup> SKAT ville dog ikke anerkende, at køber kunne overtage en reguleringsforpligtigelse fra Landforening A.

Byretten skrev i afgørelsen, at det fremgik af forarbejderne til momslovens § 43, stk. 3 nr. 4:

*At bestemmelsen vedrører fradrag opnået i forbindelse med den faste ejendoms anskaffelse eller opførelse.*

Landsforening A's aktivitet var fritaget for merværdiafgift jævnfør momslovens § 13. Derved har Landsforening A ikke kunnet udnytte en fradragsret til sin andel af omkostningerne ved opførelsen af ejendommen. Da Landsforening A ikke har haft en reguleringsforpligtigelse var det ikke muligt at overdrage en reguleringsforpligtigelse til køberen i december 2007.<sup>168</sup>

## 9.2 SKM2009.278.LSR

Denne sag omhandlede, hvorvidt det var muligt at overdrage en reguleringsforpligtigelse til køberen af en ejendom.

Ved salget af en ejendom den 1. juni 2004 meddeler sælger den 11. januar 2005, at køberen har overtaget momsreguleringsforpligtigelsen på 3.329.782 DKK. Det er oplyst til SKAT, at køber opfylder kravene til at kunne overtage reguleringsforpligtigelsen. Køberen af ejendommen havde

---

<sup>166</sup> SKM2013.571.BR

<sup>167</sup> SKM2013.571.BR

<sup>168</sup> SKM2013.571.BR

været momsregistreret i perioden 30. juli – 31. december 2003 og igen fra 1. januar 2006, men var altså ikke momsregistreret på tidspunktet, hvor købet af ejendommen blev foretaget.<sup>169</sup>

Landsskatteretten skrev i sin afgørelse, at kravet for at overtage hele reguleringsforpligtigelsen er, at køber har mindst samme fradragsret som sælger. I de situationer, hvor køber har en fradragsret, der er mindre end sælger, kan køberen overtage den del af reguleringsforpligtigelsen, som svarer til købers fradragsret og resten af reguleringsforpligtigelsen må efterreguleres af sælger. Det er en betingelse ved overdragelse af en reguleringsforpligtigelse, at køber accepterer at overtage den resterende reguleringsforpligtigelse.<sup>170</sup>

Da køber ikke havde været momsregistreret på tidspunktet for købet af ejendommen eller tidspunktet for overdragelsen af reguleringsforpligtigelsen, skal reguleringsforpligtigelsen betales af sælger.<sup>171</sup>

### 9.3 SKM2012.518.SR

Dette bindende svar omhandlede, hvorvidt der skulle ske en regulering af købsmomsen, når lejligheder, opført med henblik på salg, jævnfør momslovens § 13, stk. 1, 9. punkt, i stedet udlejes momsfrit.

P/S A er en del af en større koncern, som udviklede, opførte og solgte fast ejendom. Koncernen havde været ejere af en grund gennem flere år og der havde været forskellige projektplaner. P/S A var på tidspunktet for spørgsmålene langt fremme med projekteringen af 39 ejerlejligheder. Lejlighederne havde forskellig størrelse fra 54 m<sup>2</sup> til 96 m<sup>2</sup>. Det var planen, at alle lejlighederne skulle udbydes til salg, og der var på dette tidspunkt opsat skilte, hvor der var henvisning til selskabet og projektet. Prisen på lejlighederne var i intervallet 1,36 – 2,41 mio. DKK<sup>172</sup>

Såfremt det ikke lykkedes P/S A at sælge lejlighederne, ville det være nødvendigt med et alternativ til at sælge lejlighederne, dette kunne være momsfri udlejning, eventuelt med en

---

<sup>169</sup> SKM2009.278.SR

<sup>170</sup> SKM2009.278.SR

<sup>171</sup> SKM2009.278.SR

<sup>172</sup> SKM2012.518.SR

køberet. Købsprisen ved udnyttelse af køberetten kunne eksempelvis være efter to års leje udbudsprisen fratrukket et års leje.<sup>173</sup>

Skatterådet skrev i afgørelsen, at såfremt de pågældende lejligheder ikke kunne sælges og udlejes i stedet, ville de overgå fra P/S A's momspligtige aktiviteter til momsfritagne aktiviteter og der ville på den baggrund skulle foretages en regulering af den fratrukne købsmoms. De udgifter, der kunne henføres til de enkelte lejligheder, medtages fuldt i reguleringsforpligtigelsen. Fælles udgifter, som vedrører både momsfrie og momspligtige aktiviteter, kan fordeles efter kvadratmeter eller et andet rimeligt skøn.<sup>174</sup>

Der vil første gang skulle foretages en regulering, når der er opstået en ændret anvendelse, i dette tilfælde udlejning, hvilket reelt ville være i forbindelse med et regnskabsårs udløb. Reguleringsforpligtigelsen vil være gældende i 10 år fra færdiggørelsens tidspunktet.<sup>175</sup>

#### 9.4 SKM2007.836.SR

Dette bindende svar omhandler, hvorvidt udlejer var forpligtet til at overtage en reguleringsforpligtigelse fra lejerens af ejendommen.

Spørger ønskede at indgå en lejeaftale med en selvejende institution. Den selvejende institution ønskede at opføre en orkestergrav på det lejede areal. Orkestergraven skulle betragtes som fast ejendom. Spørger havde et ønske om, at den selvejende institution skulle fjerne orkestergraven i forbindelse med fraflytning. Dette er dog ikke økonomisk muligt. Spørger var ikke på tidspunktet for det bindende svar besluttet på, om orkestergraven ville blive fjernet for egne midler i forbindelse med, at den selvejende institution fraflyttede lejemålet.<sup>176</sup>

Skatterådet skrev i deres bindende svar, at udlejeren ikke hæftede for den reguleringsforpligtigelse, der måtte være på orkestergraven, med mindre udlejer accepterer at

---

<sup>173</sup> SKM2012.518.SR

<sup>174</sup> SKM2012.518.SR

<sup>175</sup> SKM2012.518.SR

<sup>176</sup> SKM2007.836.SR

overtage reguleringsforpligtigelsen. Det har derfor ikke betydning, om arealet leveres tilbage med eller uden orkestergrav i forbindelse med fraflytning af lejemålet.<sup>177</sup>

## 9.5 Sammenfatning

Reglerne om investeringsgoder finder anvendelse ved fast ejendom, samt om- og tilbygning. Ligeledes skal reglerne om investeringsgoder anvendes ved reparation og vedligeholdelse for mere end 100.000 DKK, når arbejdet er foretaget på fast ejendom. Reguleringsperioden er 10 år for fast ejendom og 5 år for reparations- og vedligeholdelsesarbejde.

Der skal foretages en regulering, hvis fradragprocenten ændrer sig mere end 10 procentpoint og ændringen sker i reguleringsperioden. Hvis fradragprocenten ændres med eksempelvis 15 procentpoint, vil reguleringsbeløbet være 15 procentpoint af enten 10 pct. eller 20 pct. af den oprindelige købsmoms.

Det er muligt at overdrage en reguleringsforpligtigelse. Det kan eksempelvis være i forbindelse med et salg af en frivilligt registreret ejendom. Der kan ikke overdrages en reguleringsforpligtigelse med mindre modtageren positivt acceptere overdragelsen af reguleringsforpligtigelsen. Det er ligeledes et krav, at der er en reguleringsforpligtigelse at overtage. Såfremt modtageren accepterer at modtage reguleringsforpligtigelsen, skal modtageren have en fradragprocent på minimum samme niveau som sælgeren.

Hvis en lejer opfører et aktivt på udlejers ejendom og dette aktiv i momslovens forstand er et investeringsgode. I sådanne tilfælde er udlejeren ikke forpligtet til at overtage reguleringsforpligtigelsen ved lejers fraflytning af lejemålet.

---

<sup>177</sup> SKM2007.836.SR

## 10 Konklusion

Når der foretages udlejning af fast ejendom, er hovedreglen, at dette er momsfrit jævnfør momslovens § 13 stk. 1, 8. punkt. Der er dog visse undtagelser hertil, eksempelvis udlejning af hotelværelser.

Det er ikke defineret i hverken momsloven eller Momssystemdirektivet, hvad der karakteriserer en fast ejendom. Derfor er begrebet underlagt en definition på baggrund af retspraksis fra EU-Domstolen. Med virkning fra 2017, vil en nærmere definition af begrebet fast ejendom, kunne findes i EU-forordningen nr. 1042/2013, som netop følger den praksis EU-Domstolen har fastlagt gennem tiden.

På baggrund af de analyserede EU-domme, kan det konkluderes, at en fast ejendom er forankret med et solidt fundament. Selvom bygningen kan nedtages relativt hurtigt og genopføres andet sted, kan den stadig karakteriseres som fast ejendom, så længe der er et solidt fundament. Om bygningen er opført på eget eller lejet grund har ingen betydning i forhold til, om det er en fast ejendom. En fast ejendom udgør et fast, varigt og afgrænset område. Det har ingen betydning, om dette område er dækket af vand. Er ejendommen udlejet, har lejekontraktens længde ingen betydning i forhold til, hvorvidt det er en fast ejendom eller ej.

Såfremt der er tvivl om, hvorvidt et aktiv skal betragtes som et løsøre eller tilhørende den faste ejendom, finder afskrivningsloven anvendelse. Her af følger, at et aktiv er et driftsmiddel, hvis det tjener produktionen højere end den bygning, hvor aktivet er installeret.

Begrebet udlejning og bortforpagtning af fast ejendom er, som begrebet fast ejendom, hverken defineret i momsloven eller i Momssystemdirektivet, og er derfor også underlagt en fortolkning på baggrund af EU-domstolens afgørelser.

Begrebet udlejning og bortforpagtning skal fortolkes strengt, da merværdiafgiftspligten er undtagelsen til det normale princip. Hvis en transaktion skal karakteriseres som udlejning, skal lejeren opnå en rådighed over aktivet, som afskærer andre for at benytte aktivet. Denne rådighedsret giver ikke ret til at fremleje uden udlejerens tilladelse. Ligeledes kan der være begrænsninger i lejeaftalen i forhold til, hvad ejendommen må anvendes til. Der kan yderligere i

lejeaftalen være aftalt, at udlejer har adgang til ejendommen og at denne adgang kun gælder udlejeren og ikke udlejerens gæster.

Længden af lejeaftalen skal ikke nødvendigvis være aftalt ved lejemålets begyndelse, da dette kan ændres i løbet af kontraktperioden. Længden af lejeaftalen kan være en god indikator for, hvornår en transaktion skal karakteriseres som hoteldrift, og derved er en momspligtig transaktion. Selvom lejeaftalen er kort, kan det stadig være udlejning af fast ejendom.

Hovedreglen er, at det er den enkelte transaktion, som afgør momspligten eller momsfrigtagelsen. Hvis der i lejeaftalen er aftalt levering af sekundære ydelser, da vil hovedydelsen og de sekundære ydelser ses som en samlet transaktion, hvor de sekundære ydelser momsmæssigt følger hovedydelsen. Det betyder, at transaktioner, som selvstændigt er momspligtige, kan blive momsfrataget. Udlejning af en parkeringsplads er som hovedregel momspligtig, men hvis det er i forbindelse med leje af momsfri fast ejendom, vil leje af parkeringspladsen ligeledes være fritaget for merværdiafgift.

Et andet forhold, der er relevant ved vurderingen af, om der er tale om én eller flere transaktioner, er selve faktureringen. Hvis ydelserne faktureres enkeltvis, er det et indicium på, at transaktionerne momsmæssigt skal vurderes hver for sig. Er ydelserne derimod faktureret samlet, kan det være et tegn på, at ydelserne også momsmæssigt skal behandles samlet. Et andet kriterium er, om de sekundære ydelser for gennemsnitlejeren fremstår som et middel til at få størst mulig nytte af transaktionen, hvilket kan betyde, at ydelserne momsmæssigt skal behandles samlet. Hvis der skrives tillægsydelser ind i lejekontrakten, så der forsøges at skabe en kunstig forbindelse mellem hovedydelsen og tillægsydelserne, skal ydelserne transaktionsmæssigt vurderes hver for sig.

Ved udlejning af hotelejerlejligheder eller ferielejligheder skal der sondres mellem, om det er momspligtig hoteldrift eller ej. Et parameter som taler for momsfrataget udlejning er blandt andet en aftale om, at kunden selv skal medbringe sengelinned og håndklæder. Er hotellejligheden selvstændig matrikuleret, vil det ligeledes være et parameter for momsfrataget udlejning. Hvis ejeren af hotel eller ferielejligheden har adgang til selv at benytte lejligheden nogle uger i løbet af året, uden ejeren skal betale for denne adgang, vil det ligeledes være et forhold, som taler for momsfrataget udlejning.

Er der inkluderet forskellige aktiviteter i prisen, som giver transaktionen hotellignende karakter, udløses momspligt. Er morgenmad eksempelvis inkluderet i prisen, vil transaktionen have hotellignende karakter og dermed være en transaktion omfattet af merværdiafgiften.

Hovedreglen er, at udlejning og bortforpagtning er fritaget for merværdiafgift. Der er mulighed for en frivillig momsregistrering jævnfør momsloven § 51. Såfremt der ønskes en frivillig registrering er der følgende krav, som skal opfyldes. Det skal være erhvervsmæssig udlejning, lokalerne skal være udlejet eller forsøges udlejet og endelig må det ikke være lokaler til boligformål.

Når det skal vurderes, om lokalerne kan blive omfattet af den frivillige registrering, er det den endelige anvendelse, der skal tages i betragtning. Hvis slutbrugeren anvender lokalerne til boligformål, kan der ikke opnås den frivillige registrering. Ligeledes skal der være en økonomisk risiko, hvilket betyder, at der ikke må være fuldstændig personsammenfald mellem udlejer og lejer. Selvom huslejen er fastsat på armslængdevilkår, er der ingen økonomisk risiko, når der er fuldstændig personsammenfald.

Hvis der ønskes fradrag for købsmomsen ved udlejning af fast ejendom, skal der være foretaget en frivillig registrering. Når den fradragsberettigede købsmoms skal opgøres, er der flere fordelingsnøgler, der skal tages højde for. Hvis købsmomsen kan henføres direkte til de lokaler, der er omfattet af den frivillige registrering, er købsmomsen fuldt fradragsberettiget. I sådanne tilfælde skal det fra leverandørens side være udspecificeret på fakturaen, at det vedrører de lokaler, som er omfattet af den frivillige registrering. Hvis en omkostningen både vedrører lokaler, som ikke er omfattet af den frivillige registrering og lokaler omfattet af den frivillige registrering, da vil købsmomsen for disse omkostninger kunne fordeles forholdsmæssigt efter areal eller andet relevant skøn.

Hvis en fast ejendom indeholder lokaler, som kan anvendes privat, skal reglerne ifølge retspraksis fortolkes udvidende. Det betyder, at såfremt lokalerne kan anvendes privat, bortfalder retten til fradrag for købsmomsen.

Reglerne om investeringsgoder finder anvendelse ved fast ejendom. Reglerne gælder også ved reparation og vedligeholdelse samt om- og tilbygning. Reguleringsperioden er 10 år for fast ejendom og 5 år for reparations- og vedligeholdelsesarbejde. Ved salg af et investeringsgode er

det muligt at overdrage reguleringsforpligtigheden til køber. Det er dog en betingelse, at køber positivt accepterer at overtage reguleringsforpligtigheden. Det er ikke muligt at overdrage en reguleringsforpligtighed, hvis modtageren har en mindre fradragssprocent end sælger. Der skal foretages en regulering af købsmomsen for investeringsgodet, hvis fradragssprocenten ændrer sig mere end 10 procentpoint.

Hovedreglen er, udlejning og bortforpagtning af fast ejendom er fritaget for merværdiafgift. Der kan være situationer, hvor der er momspligt. Er der tale om udlejning af hotelværelser eller parkeringspladser er disse transaktioner omfattet af momspligt. Ligeledes er der momsmæssige problemstillinger, hvis der er foretaget en frivillig registrering og der udlejes både lokaler omfattet af den frivillige registrering og lokaler til boligformål. I sådanne situationer, skal der anvendes forskellige fordelingsnøgler til opgørelse af den fradragberettigede købsmoms, således der kun opnås fradrag for den købsmoms, der vedrører de frivilligt registrerede lokaler.



## 11 Executive Summary

The purpose of this chapter is to provide a summary of this thesis.

This thesis deals with the value added tax (VAT) issues that occur when leasing immovable properties. VAT is regulated by the EU through the council directive on the common system of value added tax, which is implemented in Denmark through the VAT Act.

The basis of this thesis is the fact that the transactions carried out by a taxable person who is covered by scope of the VAT Act.

The main rule is that it is the individual transactions character, which determines the VAT liability to the transaction. However, there may be situations in which multiple transactions must be seen as one single transaction. In the occasions where there are a primary and a secondary service the VAT liability or exemption will follow the primary service. This means that services that are normally VAT liable can become exempt from VAT in the event that the primary service is exempt from VAT.

In the council directive on the common system of value added tax it is not defined what immovable properties is. Therefore, the definition of what immovable properties is in the relation to the council directive on the common system of value added tax is subject to interpretation by the EU Court. In the thesis relevant rulings from the EU Court has been included to be able to analyze what characterizes immovable properties in relation to the council directive on the common system of value added tax. The same applies to the concept of leasing, which is not defined as well. Furthermore, it will be analyzed whether an asset is to be defines as immovable property or movable.

In the occasion of the rental of immovable properties, the leasing agreement is often provided with various additional services such as parking, cleaning of common areas or water and heating. It is in the thesis analyzed how these services should be treated in relation to the value added tax obligations.

The general rule of the council directive on the common system of value added tax and, thereby, the VAT Act is that the rental and leasing of real estate is exempt of VAT. However, there are a

few exceptions in this VAT exemption. An example could be rental of rooms in hotels as exception to the exemption in the VAT Act. Decisions regarding rental of holiday and hotel apartments are used in this thesis to analyze when rental of rooms in hotels and the like is occurring.

The main rule is that renting and leasing immovable properties is exempt from VAT. There is the option of a voluntary registration in the VAT Act. There are three requirements that must be satisfied in order to obtain a voluntary registration.

1. Commercially rented
2. The rooms must be rented or attempted to be rented
3. It must not be rented for housing purposes.

Has a voluntary registration been made then there will be a VAT deduction for the costs regarding the rooms that the registration includes. Are there costs related to voluntary registered rooms and rooms for housing purposes then the deductibility is calculated by different plans of distribution. The purpose with these plans of distribution are to be able to achieve VAT deduction for the costs related to business voluntary registered rental.

The thesis will also deal with investment goods because this is relevant in the event that the tenant of real estate have conducted voluntary registration in accordance with the VAT Act § 51. If an asset to be characterized as a capital good then there will be a regulatory obligation for either 5 or 10 years. Furthermore, the thesis will analyze whether it is possible to entrust such a regulatory obligation.

The thesis is ended with a conclusion that follows up on the main points from the different sections.

## 12 Litteraturliste

### 12.1 Direktiver, Love, bekendtgørelser og vejledninger

Momssystemsdirektivet 2010/88/EU

Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977

Forordning nr. 1042/2013

Lov nr. 169 af 05/06/1953 – Danmarks Riges Grundlov

Lov nr. 363 af 14. maj 1992

LBK nr. 106 af 23/01/2013 – Momsloven

LBK nr. 1075 af 30/09/2014 – Tinglysningsloven

LBK nr. 948 af 17/08/ 2015 – Afskrivningsloven

LBK nr. 809 af 01/07/2015 - Lejeloven

BEK nr. 808 af 30/06/2015 – Bekendtgørelse om merværdiafgift (Momsbekendtgørelsen)

Juridisk vejledning

### 12.2 Bøger & artikler

Titel: Moms, Energi, Lønsum

Forfatter(e): Dekov, Erik – Engsig, John opdateret af Juul, Mette – Gosvig, Lars

Forlag: Karnov Group

Udgivet: 2014

Titel: EU momsmanual

Forfatter(e): Engers Pedersen, Søren – Higham, Dorthe

Forlag: Karnov Group

Udgivet: 2014

Titel: Lærebog om indkomstskat

Forfatter(e): Michelsen, Aage – Askholt, Steen m.fl.

Forlag: Jurist- og økonomforbundets forlag

Udgivet: 2013

Titel: Retsfilosofi, Retsvidenskab og retskildelære

Forfatter(e): Ewald, Jens – Schaumburg-Müller

Forlag: DJØF

Udgivet: 2004

Titel: EU RET

Forfatter(e): Neergaard, Ulla – Nielsen, Ruth

Forlag: Thomson Reuters

Udgivet: 2010

Titel: Merværdiafgiftspligten

Forfatter(e): Ramsdahl Jensen, Dennis

Forlag: Jurist- og økonomforbundets Forlag

Udgivet: 2004

Titel: Fradragsret for merværdiafgift

Forfatter(e): Stensgaard, Henrik

Forlag: Jurist- og økonomforbundets Forlag

Udgivet: 2004

Titel: Moms 2 – Fritagelser og lønsumsafgift  
Forfatter(e): Andersen, Merete – Engers  
Pedersen, Søren  
Forlag: Thomson Reuters  
Udgivet: 2010

Titel: Moms og fast ejendom  
Forfatter(e): Edlund, Hans Henrik  
Forlag: Revision og Regnskabsvæsen  
Udgivet: 1999

## 12.3 Hjemmesider

Adresse: [www.SKAT.dk](http://www.SKAT.dk)

Adresse: [www.Karnovgroup.dk](http://www.Karnovgroup.dk)

Adresse: [www.EU.dk](http://www.EU.dk)

Adresse: [www.kromannreumert.dk](http://www.kromannreumert.dk)

Adresse: [www.Runeberg.org](http://www.Runeberg.org)

## 12.4 Domme mv.

### 12.4.1 EU-Domme

Titel: C-173/88

Offentliggjort: 13.07.1989

Titel: C-284/03

Offentliggjort: 18.11.2004

Titel: C-315/00

Offentliggjort: 16.01.2003

Titel: C-326/99

Offentliggjort: 04.10.2001

Titel: C-392/11

Offentliggjort: 27.09.2012

Titel: C-428/02

Offentliggjort: 03.03.2005

Titel: C-451/06

Offentliggjort: 06.12.2007

Titel: C-572/07

Offentliggjort: 11.06.2009

### 12.4.2 Højesteret

Titel: U.1923.995.H

### 12.4.3 Østre og Vestre Landsret

Titel: SKM2001.409.ØLR

Titel: SKM2003.163.VLR

Titel: SKM2007.362.ØLR

### 12.4.4 Byret

Titel: SKM2010.490.BR

Titel: SKM2013.571.BR

### 12.4.5 Bindende svar

Titel: SKM2007.240.SR

Titel: SKM2007.836.SR

Titel: SKM2009.278.SR

Titel: SKM2009.656.SR

Titel: SKM2012.518.SR

Titel: SKM2013.359.SR

Titel: SKM2015.703.SR