

Kandidatspeciale

Moms ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i relation til frivillig momsregistrering

Kandidatspeciale

af

Rasmus Søholm Jensen



Juridisk Institut
Aalborg Universitet

Indholdsfortegnelse

TITELBLAD	3
1. INDLEDNING	4
2. ABSTRACT	6
3. PROBLEMFORMULERING	8
3.1. BEHANDLING AF PROBLEMFORMULERINGEN	8
4. AFGRÆNSNING	10
4.1. MOMSSYSTEMET	10
4.2. GEOGRAFISK AFGRÆNSNING	10
4.3. UDLEJNING AF PARKERINGSPLADSER, OPBEVARINGSBOKSE MV.	10
4.4. UDLEJNING AF FAST EJENDOM SOM INVESTERINGSGODE	10
5. METODE	11
5.1. JURIDISK METODE	11
5.1.1. Første del	11
5.1.2. Anden del	11
5.1.3. Tredje del	12
5.2. HERMENEUTIKKEN	12
5.3. RETSKILDER	12
5.4. RETSPRAKSIS	15
5.5. FORTOLKNINGSPRINCIPPER	16
5.6. NEUTRALITETSPRINCIPPET	18
6. REDEGØRELSE FOR GRUNDLÆGGENDE TEORETISKE ELEMENTER	21
6.1. FAST EJENDOM	21
6.2. FRITAGELSER	22
6.2.1. Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom	23
6.3. AFGIFTSPLIGTIG PERSON	24
6.3.1. Selvstændig økonomisk virksomhed	25
6.3.2. Egenskab af afgiftspligtig person	26
6.4. AFGIFTSPLIGTIG TRANSAKTION	28
6.4.1. Betingelser for en afgiftspligtig transaktion	30
6.5. FRIVILLIG MOMSREGISTRERING	31
6.5.1. Erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom	34
6.5.2. Boligformål	35
6.5.3. Genudlejning og udlejning i flere led	35
6.5.4. Fradragsret for moms ved udlejning af fast ejendom	36
6.5.5. Ændring af omfanget for frivillig momsregistrering	36
6.5.6. Reguleringsperioden	37
7. ANALYSE	38
7.1. FORARBEJDER	38
7.1.1. Momsloven	38
7.1.2. Momssystemdirektivet	39
7.2. DEFINITION AF UDLEJNING OG BORTFORPAGTNING AF FAST EJENDOM	40
7.2.1. C-326/99, Goed Wonen	41
7.2.2. C-284/03, SA Temco Europe	42
7.2.3. C-451/06, Gabriele Walderdorff	46

7.2.4 Delkonklusion	49
7.3. MOMSPLOGT VED UDLEJNING AF FAST EJENDOM	51
7.3.1. SKM2013.359.SR.....	52
7.3.2 SKM2007.240.SR.....	55
7.3.3. SKM2009.652.SR.....	57
7.3.4. Delkonklusion	62
7.4. FRIVILLIG MOMSREGISTRERING	63
7.4.1. C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg.....	64
7.4.2. SKM2015.703.SR.....	66
7.4.3. SKM2015.630.SR.....	67
7.4.4. SKM2001.409.ØLR	69
7.4.5. Delkonklusion	70
7.5. FRADRAGSRET FOR MOMS VED UDLEJNING AF FAST EJENDOM.....	72
7.5.1. SKM2003.163.VLR.....	73
7.5.2. SKM2010.490.BR	74
7.5.3. Delkonklusion	75
8. KONKLUSION.....	76
9. PERSPEKTIVERING.....	78
10. KILDEFORTEGNELSE.....	79
10.1. FAGLITTERATUR.....	79
10.2. SKATs JURIDISKE VEJLEDNING.....	79
10.3. LANDSSKATTERETSAPGØRELSER OG SKATTERÅDSAPGØRELSER.....	79
10.4. EU-DOMME.....	80
10.5. LOVFORARBEJDER.....	81
10.6. LOVGIVNING	81
10.7. INTERNETKILDER.....	82

Titelblad

Titel: Moms ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i relation til frivillig momsregistrering

Engelsk titel: VAT in regard to leasing and letting of immovable property in relation to voluntary VAT registration

Uddannelse: Erhvervsjura, (cand.merc.jur)

Uddannelsessted: Aalborg, Universitet, Juridisk Institut

Forfatter: Rasmus Søholm Jensen (studienummer: 20137098)

Vejleder: Charlotte Sørensen

Afleveringsdato: 17. maj, 2018

Projektbetegnelse: Kandidatspeciale

Antal sider: 82

Antal anslag: 143158

1. Indledning

I Danmark blev den samlede værdi af alle faste ejendomme i 2012 opgjort til 5 billioner kroner.¹ Denne enorme værdi gør helt naturligt området interessant i et skatte- og momsmæssigt perspektiv. De offentlige myndigheders interesse består for det første i at sikre en fair skatte- og momsmæssig behandling af aktiver og fortjenester. De offentlige myndigheder ønsker for det andet ikke, at en aktivmasse af så væsentlig en størrelse er ureguleret, og derved ville kunne udnyttes opportunistisk af borgere med et spekulativt motiv.

Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom har som hovedregel været momsfritaget i henhold til momsloven. Der er dog flere undtagelser til hovedreglen. Vedrører udlejningen hoteludlejning eller udlejning af parkeringspladser er dette undtaget fra momsfritagelse og omfattet af momspligt. Alternativt kan udlejer dog opnå tilladelse til frivillig momsregistrering mod, at der til gengæld betales moms af lejen.

For at opnå tilladelse til frivillig momsregistrering er det et krav, at udlejer opfylder en række betingelser. Disse betingelser er både defineret i momsloven, momssystemdirektivet og gennem EU-retspraksis.

EU-domstolen har givet medlemslandene i EU mulighed for selv at regulere betingelserne for frivillig momsregistrering yderligere i medlemslandenes nationale lovgivning. Medlemslandene har selv haft mulighed for at begrænse betingelserne i forhold til, hvad der findes passende i til hvert enkelt medlemsland. Det kan derfor ikke umiddelbart fastslås, at betingelserne for frivillig momsregistrering er de samme i alle medlemslandene i EU.

Betingelserne indgår i medlemslandenes nationale lovgivning, hvor hvert enkelt medlemsland, har defineret betingelserne yderligere inden for gældende rammer fastsat af EU-domstolen.

EU-domstolens uddelegering af retten til national begrænsning af muligheden for frivillig momsregistrering indebærer en naturlig risiko for en vis fortolkningsmæssig bias og dermed en mulig opportunistisk udnyttelse i forhold til de oprindelige tanker bag EU-domstolens præmisser

¹ <https://www.dr.dk/nyheder/indland/grafik-saa-meget-er-alle-ejendomme-i-danmark->

for lovgivningen i det enkelte medlemsland. Dette kunne eksempelvis i yderste konsekvens medføre, at det for borgere i det enkelte medlemsland kan blive sværere at opnå tilladelse til frivillig momsregistrering, end det oprindeligt var tiltænkt.

Forfatteren har valgt netop dette emne ud fra sin interesse for det momsretlige område. Det findes interessant, fordi den frivillige momsregistrering giver mulighed for, at forhold, der normalt ikke er omfattet af momspligt går hen og bliver omfattet. Formålet med specialet er således, at belyse gældende lovgivning og gældende retspraksis indenfor udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i relation til frivillig momsregistrering og påpege eventuelle udfordringer.

Specialet indeholder analyse af den nuværende retsstilling omkring udlejning og bortforpagtning af fast ejendom på det momsretlige område. Dette undersøges ud fra de af momsretlige begreber og principper, samt anvendelse af gældende lovgivning og relevante domme fra EU-domstolen, nationale domstole og nationale klageinstanser.

2. Abstract

The purpose of the master thesis is to deal with issues, related to value added tax (VAT), when leasing or letting immovable property. By default leasing or letting of immovable property is covered in Council Directive 2006/112/EC, in the regulations which exempt the act of leasing or letting of immovable property from being taxable. Council Directive 2006/112/EC does have the option for the landlord to choose freely, to become a taxable person causing transactions, regarding leasing or letting of immovable property, to be exempted from the exemptions in the forementioned directive, making the transactions subject to VAT.

As the transactions regarding leasing or letting of immovable property is exempted from VAT by default, this has caused uncertainty in situations where a taxable person chooses to let transactions, regarding leasing or letting of property, be subjected to VAT, because the area is not described or regulated further in the directive. This has caused a need for definitions in regards to what actually defines certain aspect of the legal area, as the definitions are not described in the law that regulates the area.

The definitions have instead been derived through discussions and descriptions, in cases by the Court of Justice of the European Union, in order to create jurisprudence that can be considered applicable law.

Council Directive 2006/112/EC, which gives the opportunity to apply VAT on transactions, regarding leasing and letting of immovable property, also gives the member countries the right to limit this option in the member countries national law. There are no laws regulating how much the member countries are allowed to limit the option of applying VAT to transactions, regarding leasing or letting of immovable property, in the member countries national law. The limitations in national law are only regulated through the use of the principle of fiscal neutrality and the requirement of correct, straightforward and uniform application, of the exemptions provided for. This means that it cannot be excluded that there are chances, that the option of applying VAT to transactions, regarding leasing and letting of immovable property, might not be the same in all member countries inside of the EU.

The master thesis will be dealing with the above-mentioned issues, by analyzing cases where the definitions have been derived by the Court of Justice of the European Union. The definitions will then be analyzed through their use by the Danish courts in cases, related to leasing and letting of immovable property. The analyzation of the defintions will lead to individual partial conclusions, which will be used to create the final conclusion, that will answer the problem statement and the questions asked in the master thesis.

3. Problemformulering

”Hvordan defineres og anvendes begreberne på det momsretlige område ”Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom” efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, i relation til frivillig momsregistrering, jf. § 51, stk. 1?”

3.1. Behandling af problemformuleringen

Dette speciale har til formål at analysere retsområdet *”Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom”* i relation til frivillig momsregistrering ud fra et momsretligt perspektiv. Fremgangsmåden vil være at analysere de grundlæggende teoretiske elementer på retsområdet med fokus på de situationer, hvor en udlejer opnår eller ønsker at opnå tilladelse til frivillig momsregistrering.

Relevante domme vil blive inddraget og analyseret med det formål, at danne et retvisende billede af den nuværende retsstilling på området. For at undersøge retsstillingen vil der blive opstillet fire delspørgsmål, som vil blive analyseret og besvaret.

De fire delspørgsmål er følgende:

- Hvordan defineres udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i EU-retten?
- Hvordan reguleres momspligten i forhold til undtagelserne i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt.?
- Hvilke betingelser skal opfyldes for at der kan gives tilladelse til frivillig momsregistrering?
- Hvordan behandles fradragsretten for moms ved udlejning af fast ejendom, når den faste ejendom anvendes både privat og erhvervsmæssigt?

Efterfølgende vil behandlingen af de fire delspørgsmål lede til individuelle delkonklusioner. Delkonklusionerne vil blive behandlet i efterfølgende afsnit ved anvendelse af gældende ret, momsens systematik og momsretlige principper, herunder neutralitetsprincippet. Dette vil danne baggrund for specialets endelige konklusion og besvarelsen af spørgsmålet i specialets problemformulering.

4. Afgrænsning

4.1. Momssystemet

Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom er som udgangspunkt reguleret i fritagelsesbestemmelserne, men kan være omfattet af momspligten, hvis udlejer er frivillig momsregistreret eller udlejningen vedrører forhold, som ikke er undtaget fra fritagelsen. Dette emne er omdrejningspunktet for specialets analyse.

4.2. Geografisk afgrænsning

Specialet vil tage udgangspunkt i gældende EU-ret, og hvordan denne er implementeret i den danske nationale ret. Andre EU-medlemslandes nationale lovgivning, i relation til specialets emne, vil ikke blive behandlet.

4.3. Udlejning af parkeringspladser, opbevaringsbokse mv.

Specialet afgrænser sig fra at behandle samtlige undtagelser til bestemmelsen, der omhandler fritagelser, herunder udlejning af parkeringspladser, opbevaringsbokse mv. Specialet kan dog muligvis referere til ovenstående, i tilfælde hvor et forhold skal sammenlignes med et andet, men vil ikke behandle disse forhold yderligere.

4.4. Udlejning af fast ejendom som investeringsgode

Specialet afgrænser sig desuden fra at behandle udlejning af fast ejendom, når formålet er at anvende den faste ejendom som et investeringsgode. I tilfælde, hvor investorer køber fast ejendom - som eksempelvis feriehotelejerlejligheder eller ferielejligheder - med henblik på at udleje disse til den oprindelige sælger, er det udelukkende udlejningsforholdet mellem køber og sælger, der vil blive behandlet.

5. Metode

5.1. Juridisk metode

Der er i udarbejdelsen af dette speciale blevet anvendt juridisk metode. Ved anvendelse af juridisk metode behandles problemstillingen gennem tre dele, som bliver beskrevet yderligere i dette afsnit.

5.1.1. Første del

Her analyseres gældende ret ud fra specialets problemformulering. Dette er blevet gjort i specialets redegørende del, hvor, der er redegjort for momsområdets gældende ret ved at sammenligne de dele af momsloven og momssystemdirektivet, der er relevante for specialets problemformulering, for derved at tydeliggøre de grundlæggende teoretiske rammer i gældende ret. Disse er efterfølgende anvendt og analyseret gennem anvendelse af retspraksis. Problemformuleringen i dette speciale vedrører moms ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i relation til frivillig momsregistrering. Gældende ret bliver således beskrevet ud fra denne problemformulering.

5.1.2. Anden del

Resultatet af første del skal fortolkes og analyseres. Dette vil fremgå af specialets analyseafsnit, som fungerer som anden del af den juridiske metode. Her vil teorien udledt fra første del af den juridiske metode blive bearbejdet gennem anvendelse af fortolkningsprincipperne, som er udledt af praksis, anvendelse af relevante kilder og retskilder, herunder anvendelse af neutralitetsprincippet. De fire delspørgsmål, som skal besvare specialets problemformulering vil også være en del af denne analyse, og vil blive analyseret med henblik på at lede til delkonklusioner, som vil blive opsamlet, i en samlet konklusion, i den tredje del af den juridiske metode. Delspørgsmålene fremgår af specialets afsnit 2.1. omhandlende behandling af problemformuleringen.

5.1.3. Tredje del

Tredje del har til formål at uddrage en konklusion gennem analyse af resultaterne af første og anden del af den juridiske metode. De fire delkonklusioner vil her blive samlet op for derved at danne en samlet konklusion på specialets problemformulering.

5.2. Hermeneutikken

Hermeneutikken er en fortolkningsteori, som er kendetegnet ved, at der skabes forståelse gennem forforståelse omkring det emne, som vi ønsker at behandle.²

I dette speciale er det moms-systemet, som danner baggrund for, hvordan specialets problemstilling vil blive behandlet.

Momssystemet er det grundlæggende paradigme indenfor momsen. Forståelse for selve momssystemet danner således baggrund for forståelsen af den systematiske anvendelse af moms. Dette er en vigtig forudsætning for, hvordan specialets emne om udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, i relation til frivillig momsregistrering, bliver behandlet ud fra en gennemgående forståelse og fortolkning af det momsretlige område.³

5.3. Retskilder

Specialet vil anvende gældende ret og retspraksis fra EU-retten og dansk national ret til besvarelse af specialets problemformulering.

² Evald, Jens, Schaumburg-Müller, Sten, Retsfilosofi, Retsvidenskab og Retskildelære, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag 1. udgave, 1. oplag, 2004

³ Jensen, Dennis Ramsdahl, Merværdiafgiftspligten, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 1. oplag, 2004

Specialet anvender følgende national- og EU-retlig lovregulering:

- Lov om merværdiafgift (momsloven)⁴
- Momssystemdirektivet⁵

Lovforarbejderne til ovenstående lovgivning vil blive anvendt til at danne grundlag for anvendelse af lovgivningen, i forbindelse med udarbejdelsen af specialet. Lovforarbejderne beskriver formålet med udarbejdelsen af den pågældende lovgivning. Lovforarbejderne er således et relevant redskab, som anvendes til at skabe forforståelse for udarbejdelsen af lovgivningen.⁶

Lovforarbejderne er relevante, når det kommer til fortolkning af lovgivningen og hvordan loven skal anvendes i praksis.⁷ Lovforarbejderne udtrykker intentionen bag lovgivningen, hvilket er vigtigt i forhold til, hvordan loven senere anvendes i praksis. Lovforarbejderne er derfor altid vigtige, når formålet og hensigten med lovgivningen, skal undersøges.

Lovforarbejderne vil blive anvendt i dette speciale til at sikre korrekt anvendelse af loven efter dens oprindelige formål. Forfatteren vil anvende hermeneutikken til at skabe forforståelse for retsområdet gennem forståelse for lovforarbejderne, som skaber en samlet forståelse for formålet med lovgivningen. Specialet vil anvende afgørelser fra Landsskatteretten, EU-retten, Skatterådet og de almindelige domstole. Derudover vil specialet anvende SKATs juridiske vejledning.

Landsskatteretten er det øverste klagenævn for klager vedrørende skatter, afgifter, told og moms. Landsskatteretten er en del af Skatteministeriet, men fungerer i øvrigt som en uafhængig enhed. Landsskatteretten må derfor tildeles en vis objektiv værdi, men deres afgørelser kan være udtryk for SKATs egen holdning.

Som nævnt ovenfor er det Landsskatteretten, der behandler klagesager omhandlende moms. Landsskatterettens afgørelser må derfor udgøre en retsmæssig værdi, da disse afgørelser skaber

⁴ Lovbekendtgørelse 2016-06-21 nr.: 760 om merværdiafgift (momsloven)

⁵ Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112)

⁶ Jensen, Dennis Ramsdahl, Merværdiafgiftspligten, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 1. oplag, 2004, s. 29

⁷ Zahle, Henrik, Praktisk retsfilosofi, Christian Ejlers' Forlag, 1. udgave, 1. oplag, 2005, s. 78

størstedelen af alt retspraksis på det momsretlige område. Retssikkerheden bevares ligeledes ved, at Landsskatteretten anvender tidligere lignende afsagte domme i forbindelse med deres afgørelser.⁸

Sager, hvor der er afsagt dom af Landsskatteretten, tillægges ligeledes værdi af de almindelige domstole i Danmark, når der skal træffes afgørelse i domme, der omhandler skat, moms og afgifter.⁹

I dette speciale vil der også blive anvendt afgørelser fra EU-domstolen. EU-retspraksis regulerer en større del af momsretlige retsområde grundet det faktum, at momsloven skal fortolkes i overensstemmelse med momssystemdirektivet. Disse afgørelser kan derfor have betydning for behandlingen af specialets problemformulering.

I specialet vil der blive anvendt afgørelser fra Skatterådet. Størstedelen af Skatterådets afgørelser består af bindende svar og styresignaler. Selvom afgørelserne anses som værende en del af retspraksis, kan de ikke tillægges ligeså stor retsmæssig værdi, som afgørelser fra selve Landsskatteretten, EU-domstolen og de nationale domstole. Dette skyldes, at afgørelserne er et udtryk for SKATs egen fortolkning og holdning til spørgsmål, hvor der udarbejdes et bindende svar til spørgeren.

Selvom de anvendte afgørelser således ikke alle har lige stor retsmæssig værdi, er det vigtigt at holde sig for øje, at de individuelle instanser og nævn tillægger hinandens afgørelser værdi, når der skal udarbejdes svar til nye afgørelser. De bidrager således hver især med at danne ny retspraksis på området, gennem fortolkning af hinandens afgørelser.¹⁰

⁸ Evald, Jens, Schaumburg-Müller, Sten, Retsfilosofi, Retsvidenskab og Retskildelære, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag 1. udgave, 1. oplag, 2004, s. 298

⁹ Evald, Jens, Schaumburg-Müller, Sten, Retsfilosofi, Retsvidenskab og Retskildelære, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag 1. udgave, 1. oplag, 2004, s. 298

¹⁰ Zahle, Henrik, Praktisk retsfilosofi, Christian Ejlers' Forlag, 1. udgave, 1. oplag, 2005, s. 153-163

5.4. Retspraksis

Retspraksis er en grundlæggende del af de danske retskilder. Retspraksis er udviklet på baggrund af teorien fra retsvidenskaben, som sammen med den danske lovgivning danner baggrund for, hvordan domstolene fortolker og vurderer, når der skal afsiges afgørelse i en ny dom. Retspraksis danner samtidig baggrund for udviklingen af retsvidenskaben. Både retspraksis og retsvidenskaben er således vigtige elementer i udviklingen af dansk ret.

Specialet vil anvende retspraksis til behandling af det momsretlige område indenfor udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i relation til frivillig momsregistrering. Retsvidenskaben vil blive anvendt til at styrke analysen af specialets problemformulering ud fra gældende lovgivning, retspraksis og momsretlige principper.

Specialets formål er at belyse det momsretlige retsområde omhandlende udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder når udlejer opnår tilladelse til frivillig momsregistrering. Behandlingen vil foregå systematisk med hensyn til anvendelse af retsvidenskaben og retspraksis.¹¹ Retspraksis vil blive udvalgt på baggrund af dens relevans for retsområdet omkring fritagelse for moms ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i relation til frivillig momsregistrering.

Specialet vil anvende dansk lovgivning og EU-lovgivning. Dansk lovgivning gives her forrang, da momsretlige tvister i Danmark, som udgangspunkt, behandles efter dansk ret. Der findes dog visse definitioner og begreber, som er behandlet i retspraksis fra EU-domstolen ved anvendelse af EU-lovgivning. Disse afgørelser vil også blive anvendt i specialet.

Den danske momslov er udarbejdet på baggrund af momssystemdirektivet. Der er således en del ligheder mellem momsloven og momssystemdirektivet. Momsloven skal fortolkes i overensstemmelse med momssystemdirektivet. Dette gælder ikke kun for den danske momslov, men også for den nationale momslovgivning i andre medlemslande i EU. Formålet med dette er at harmonisere momsområdet på det indre marked indenfor EU.

¹¹ Evald, Jens, Schaumburg-Müller, Sten, Retsfilosofi, Retsvidenskab og Retskildelære, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag 1. udgave, 1. oplag, 2004, s. 214

Ovenstående vil i dette speciale blive anvendt til at danne et overblik over specialets problemformulering med henblik på at finde en løsning gennem anvendelse af retsvidenskaben, retspraksis, samt gældende ret. Forfatteren vil i forbindelse med dette anvende juridisk metode til at sikre, at behandlingen lever op til retsvidenskaben og den gældende ret.

5.5. Fortolkningsprincipper

De anvendte fortolkningsprincipper variere ud fra om der er tale om national ret eller EU-ret. Der er ofte i dansk ret anvendt enten ordlydsfortolkning¹² eller formålsfortolkning¹³. Især inden for områderne skatter og afgifter ses disse to fortolkningsprincipper anvendt. Årsagen til dette er, at Grundlovens § 43¹⁴ udtrykkeligt nævner, at pålagte skatter og afgifter skal have hjemmel i lov.

EU-domstolen anvender som hovedregel ordlydsfortolkning på alle sprog, som EU-lovgivningen er tilgængelig på, da alle sprogversioner er gældende ret. De individuelle sproglige versioner af samme lovgivning kan variere meget i forhold til sprogbrug og oversættelse. Dette kan lede til uklarheder, når der skal foretages en afgørelse i en dom. EU-domstolen anvender også sammenhængende målsætningsfortolkning ud fra de udviklingstrin¹⁵, som er gældende på tidspunktet for dommens afgørelse.

Teorien omkring EU-domstolen med tilhørende anvendelse af fortolkningsprincipper er behandlet på baggrund af retspraksis fra selvsamme domstol. Gennem retspraksis bemærkes, at EU-domstolen selv har fastslået, at de anvender sammenhængende målsætningsfortolkning. Af afgørelsen C-283/81, CILFIT præmis 18-20 kan det udledes, at EU-domstolen fortolker ud fra de ovenstående fortolkningsprincipper.¹⁶

¹² Evald, Jens, Retskilderne og den juridiske metode, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2. udgave, 1. oplag, 2000, s. 54

¹³ Evald, Jens, Retskilderne og den juridiske metode, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2. udgave, 1. oplag, 2000, s. 58

¹⁴ Lov 1953-06-05 nr.: 169 Danmarks Riges Grundlov

¹⁵ Neergaard, Ulla, Nielsen, Ruth, EU ret, Karnov Group, 6. udgave, 2. oplag, 2011, s. 114

¹⁶ Sørensen, Karsten Engsig, Nielsen, Poul Runge, EU-retten, 5. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2010, s. 123-124

EU kan derfor karakteriseres som værende et dynamisk retssystem, som anvender ordlydsfortolkning og sammenhængende målsætningsfortolkning.

I modsætning til dansk ret, som fortolker indskrænkende, fortolker EU-domstolen udvidende.¹⁷ Ved udvidende fortolkning udvides rækkevidden for, hvor langt lovgivningen kan strækkes. Lovgivningen kan derfor også komme til at være gældende for områder, hvor den ellers ikke som udgangspunkt var tiltænkt at skulle finde anvendelse.

Der kan argumenteres for, at EU-domstolen i visse tilfælde også fortolker udfyldende. Ved udfyldende fortolkning træffes der afgørelse ud fra kriterier, som EU-domstolen ikke tidligere har taget lovgivningsmæssig stilling til. EU-domstolen fungerer således både som udøvende og lovgivende magt, hvilket er en markant forskel i forhold til magtens tredeling i det danske retssystem.

I dansk ret fortolkes der, som følge af Grundloven¹⁸, indskrænkende, mens der i EU-retten fortolkes udvidende og udfyldende. Domstolenes fortolkningsprincipper i henholdsvis EU og Danmark er således modstridende. En udvidende fortolkning af lovgivningen omkring skatter og afgifter vil ligeledes være i uoverensstemmelse med Grundlovens § 43¹⁹.

En udvidende fortolkning af lovgivningen omkring skatter og afgifter ville have den effekt, at skatter og afgifter ville kunne opkræves på trods af at der ikke er lovhjemmel hertil. Ligeledes ville SKATs beføjelser til at kunne opkræve skatter og afgifter blive udvidet, som følge af den udvidende fortolkning, også selvom der ikke er direkte lovhjemmel hertil.

En indskrænkende fortolkning af lovgivningen omkring skatter og afgifter vil have den modsatte effekt af ovenstående. Her vil der i stedet være en risiko for, at skatter og afgifter ikke vil blive opkrævet på trods af, at der faktisk er lovhjemmel til opkrævning af selvsamme skatter og afgifter. Fortolkningsprincipperne er derfor et yderst betydningsfuldt element, når der skal træffes afgørelse i en sag, eller når lovgivning skal udarbejdes.

¹⁷ Neergaard, Ulla, Nielsen, Ruth, EU ret, Karnov Group, 6. udgave, 2. oplag, 2011, s. 119

¹⁸ Lov 1953-06-05 nr.: 169 Danmarks Riges Grundlov

¹⁹ Lov 1953-06-05 nr.: 169 Danmarks Riges Grundlov

Forudgående afsnit beskriver således forskellen på anvendelse af indskrænkende og udvidende fortolkning. En differentiering i anvendelse af fortolkningsprincipperne kan have den konsekvens, at danske domstole og EU-domstolen behandler de momsretlige tvister forskelligt, hvilket kan skabe en forvridding på det momsretlige område. Specialet vil tildele lige stor retskildemæssig værdi til de danske såvel som de EU-retlige afgørelser.

Det skal dog nævnes, at den danske momslov er udarbejdet ud fra momssystemdirektivet, som ikke er direkte implementeret i dansk lovgivning. Momssystemdirektivet formål er en total harmonisering af det momsretlige område og den danske momslov er udarbejdet på baggrund af dette formål. Dette er en vigtig pointe i forhold til domstolenes differentierede anvendelse af fortolkningsprincipperne.

Momsloven skal dog fortsat fortolkes ud fra dansk ret og ved anvendelse af de fortolkningsprincipper, som anvendes i dansk ret. Ved anvendelse af danske og EU-retlige afgørelser skal der tages højde for, at fortolkningsprincipperne bag afgørelserne variere ud fra om det er en dansk eller EU-retlig afgørelse. Dette er relevant for specialet, da både danske og EU-retlige afgørelser vil blive anvendt.

Specialet vil anvende principper fra danske og EU-retlige afgørelse til at danne baggrund for en undersøgelse af specialets problemformulering omhandlende moms i forbindelse med udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i relation til frivillig momsregistrering.

5.6. Neutralitetsprincippet

Neutralitetsprincippet har, siden momsens indførelse, været det vigtigste begreb i momssystemet. Teoretisk kan neutralitetsprincippet deles op i intern og ekstern neutralitet.²⁰

Formålet med den interne neutralitet er at sikre, at momsen forbliver neutral. Forbrugerens valget af varer og ydelser må ikke blive påvirket af momsen, grundet det faktum, at momsen er en flerledsavgift, der udelukkende har et fiskalt formål. Momsen har således udelukkende det

²⁰ Jensen, Dennis Ramsdahl, Merværdiafgiftsplikten, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 1. oplag, 2004

økonomiske formål, at generere en skattemæssig indtjening for staten. For at opretholde neutralitetsprincippet er det vigtigt, at momsen kun påvirker sidste led i momssystemet, hvilket ofte er forbrugeren.²¹ Dog må neutralitetsprincippet ikke påvirke forbrugers valg af varer eller ydelser.²²

Den eksterne neutralitet har til formål at sikre, at neutraliteten bliver opretholdt mellem forhandlere, som befinder sig i de individuelle medlemslande i EU. Dette er på grund af, at momsen ikke må påvirke forhandlerens valg af leverandør.

Neutralitetsprincippet har således til formål at sikre, at det indre marked fungerer effektivt, og at medlemslandene i EU, har mulighed for at handle åbent med hinanden, på tværs af landegrænserne indenfor EU. Ved at harmonisere lovgivningen gennem momssystemdirektivet, gælder der således ens regler, for alle forhandlere på tværs af EU-medlemslandene. Dette skal dels sikre opretholdelse af neutralitetsprincippet, samt at momsen forbliver neutral.²³

Den afgiftspligtige transaktion er både omfattet af den interne og eksterne neutralitet, og er således en vigtig del af afgiftens neutralitet. Definitionen på, hvad der udgør en afgiftspligtig transaktion er forholdsvist ens i samtlige medlemslande i EU. Skal det vurderes, om der foreligger en afgiftspligtig transaktion, vil denne vurdering blive foretaget ud fra de samme betingelser, uanset hvilket medlemsland den afgiftspligtige transaktion foretages i. Dette er af hensyn til det indre marked og for at sikre en ens behandling af de forskellige typer af transaktioner, som behandles på tværs af grænserne mellem medlemslandene i EU. Transaktioner af samme type vil derfor også blive behandlet ens uanset hvilket medlemsland transaktionen behandles i.²⁴

Momslovgivningen indenfor EU er således blevet harmoniseret gennem indførelsen af momssystemdirektivet. Momsens neutralitet sikres derfor gennem ens behandling af samme type af

²¹ Jensen, Dennis Ramsdahl, Merværdiafgiftspligten, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 1. oplag, 2004, s. 48

²² Jensen, Dennis Ramsdahl, Merværdiafgiftspligten, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 1. oplag, 2004, s. 48

²³ Jensen, Dennis Ramsdahl, Merværdiafgiftspligten, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 1. oplag, 2004, s. 48

²⁴ Jensen, Dennis Ramsdahl, Merværdiafgiftspligten, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 1. oplag, 2004, s. 49

transaktioner i samtlige medlemslande i EU. Dette er også for at sikre, at momsen ikke påvirker, hvilket medlemsland transaktionen foretages i, da momsen skal være neutral.²⁵

Uden neutralitetsprincippet ville der formentlig ske en skævvridning på det momsretlige område, da nogle medlemslande i EU i så fald ville være mere attraktive for virksomheder end andre, i forhold til udnyttelse af momssystemet. Neutralitetsprincippet er således med til at sikre, at dette ikke finder sted.

Som følge af neutralitetsprincippets betydning for momssystemet, har neutralitetsprincippet været i fokus i mange af de momsretlige afgørelser, som er blevet behandlet i retspraksis. Det er vigtigt, at der tages hensyn til neutralitetsprincippet, når domstolen afsiger dom i en momsretlige afgørelse, da det er afgørende for den systematiske opkrævning af momsen.

I C-475/03, Banca Popolare di Cremona præmis 28 har EU-domstolen afgjort, hvilke kendetegn der udgør den systematiske opkrævning af moms. Disse kendetegn er:

1. Moms skal generelt pålægges transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser.
2. Momsen skal være proportionel med den pris, som den afgiftspligtige modtager som modydelse, for de goder og tjenesteydelser der leveres.
3. Moms skal opkræves i hvert led af produktions- og distributionskæden.
4. En afgiftspligtig vil efterfølgende kunne få fradrag for momsen. Momsen må i sidste ende kun påvirke en ikke-afgiftspligtig person, som er forbrugeren, jf. C-475/03, Banca Popolare di Cremona præmis 28, C-338/97, C-344/97, C-390/97, Erna Pelzl m.fl. præmis 21.

Momsen må ikke påvirke forbrugers valg af varer eller ydelser. Derfor er momsreguleringen på det indre marked harmoniseret gennem anvendelse af momssystemdirektivet. Dette er for at sikre, at momsen bliver opkrævet så neutralt som muligt, på tværs af medlemslandene i EU. Alle EU-medlemslandenes nationale momslovgivning tager således også udgangspunkt i momssystemdirektivet.

²⁵ Jensen, Dennis Ramsdahl, Merværdiafgiftspligten, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 1. oplag, 2004, s. 49

6. Redegørelse for grundlæggende teoretiske elementer

6.1. Fast ejendom

Begrebet fast ejendom var indtil 1. januar 2017 defineret gennem domme fra EU-domstolen. EU-domstolen diskuterede blandt andet definitionen af fast ejendom i afgørelserne C-315/00, Maierhofer og C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn. Der var således ingen fælles definition på begrebet fast ejendom ud over det, som kunne udledes af EU-retspraksis. Fast ejendom er efterfølgende blevet defineret i momsforordningen art. 13b, stk. 1²⁶.²⁷ Definitionen af fast ejendom gælder i øvrigt for hele momssystemdirektivet^{28,29}.

”Fast ejendom” er defineret i momsforordningen art. 13b, stk. 1, litra a til d³⁰:

”a) Enhver specifik del af jorden, 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 integreret del af en bygning eller et bygningsværk, uden hvilket den pågældende bygning kan demonteres eller flyttes”.

”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”.

²⁶ Rådets gennemførelsesforordningen af 2011-03-15 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (282/2011)(momsforordningen)

²⁷ Rådets gennemførelsesforordning af 2013-10-07 om ændring af gennemførelsesforordning nr. 282/2011 for så vidt angår leveringsstedet for ydelser (1042/2013), artikel 1, nr. 2, litra a.

²⁸ Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112)

²⁹ Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.5.9.2.2

³⁰ Rådets gennemførelsesforordningen af 2011-03-15 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (282/2011)(momsforordningen)

Det fremgår af forordningen, at hensigten med en definition af fast ejendom har været at sikre en ensartet afgiftsmæssig behandling af ydelser i forbindelse med fast ejendom.³¹ Det kan derfor ikke udelukkes, at der har været domme, hvor udfordringen har omhandlet, hvorvidt et gode eller aktiv har kunnet defineres som værende fast ejendom eller ej, hvilket bl.a. også var udgangspunktet i C-315/00, Maierhofer.³²

Listen over definitioner af "*fast ejendom*" er ment som en udtømmende liste. I tilfælde hvor et gode eller et aktiv kan defineres under mere end en kategori vil kategorierne ikke udelukke hinanden, hvorfor godet eller aktivet fortsat vil være omfattet af definitionen.³³

6.2. Fritagelser

Fortolkningsprincipperne er forskellige i forhold til den danske lovgivning og EU-retten. Momsloven og momssystemdirektivet er derfor også forskellige og udledt ud fra forskellige fortolkningsprincipper. Dette afsnit vil derfor redegøre for forskellene mellem momsloven og momssystemdirektivet i forhold til begrebet "Fritagelser" på områder, der er relevante for specialets problemformulering.

³¹ Rådets gennemførelsesforordning af 2013-10-07 om ændring af gennemførelsesforordning nr. 282/2011 for så vidt angår leveringsstedet for ydelser (1042/2013), præmis 12

³² C-315/00, Maierhofer, præmis 21-22

³³ Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.5.9.2.2.1

6.2.1. Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom

Det fremgår af momsloven § 13, stk. 1³⁴, at:

”Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:”.

Det fremgår af momsloven § 13, stk. 1, nr. 8³⁵, at:

”Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejning eller bortforpagtning. Fritagelsen omfatter dog ikke udlejning af værelser i hoteller og lign., udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum end 1 måned, udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads, samt udlejning af opbevaringsbokse”.

Det fremgår af momssystemdirektivet art. 135, stk. 1³⁶, at:

”Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:”.

Momssystemdirektivet regulerer efterfølgende fast ejendom i art. 135, stk. 1, litra 1³⁷:

”l) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom”.

Undtagelserne til fast ejendom er efterfølgende reguleret i momssystemdirektivet art. 135, stk. 2, litra a til d³⁸:

”Den i stk. 1, litra l), omhandlende fritagelse omfatter ikke følgende former for udlejning:”

³⁴ Lovbekendtgørelse 2016-06-21 nr.: 760 om merværdiafgift (momsloven)

³⁵ Lovbekendtgørelse 2016-06-21 nr.: 760 om merværdiafgift (momsloven)

³⁶ Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112)

³⁷ Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112)

³⁸ Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112)

”a) udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser”.

”b) udlejning af pladser til parkering af transportmidler”.

”c) udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet”.

”d) udlejning af sikkerhedsbokse”.

”Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for det i stk. 1, litra l) omhandlede anvendelsesområde”.

I forhold til fortolkningen af fritagelserne inden for udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, er en af de væsentlige forskelle, at momsloven regulerer fritagelserne omhandlede udlejning og bortforpagtning ud fra begreberne *”varer og ydelser”*, mens momssystemdirektivet regulerer ud fra begrebet *”transaktioner”*.

Herudover regulerer momsloven et tidsrum for hoteller og virksomheder, der udlejer værelser i kortere tidsrum end 1 måned, hvor momssystemdirektivet ikke specificerer et decideret tidsrum for udlejning i førnævnte kategorier. Momssystemdirektivet giver EU-medlemslandene mulighed for selv at regulere yderligere i forhold til anvendelsesområdet inden for momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l, hvilket forklarer den yderligere specifikation af et konkret tidsrum på 1 måned i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8.

6.3. Afgiftspligtig person

Som det fremgår af afsnit 4.5. anvender dansk ret og EU-retten forskellige fortolkningsprincipper. Momsloven og momssystemdirektivet er derfor udarbejdet ud fra forskellige fortolkningsprincipper. Dette afsnit vil derfor redegøre for forskellene mellem momsloven og momssystemdirektivet i relation til begrebet *”afgiftspligtig person”*.

Det fremgår af momsloven § 3, stk. 1³⁹, at:

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

Det fremgår af momssystemdirektivet art. 9, stk. 1⁴⁰, at:

”Ved afgiftspligtige personer forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved økonomisk virksomhed forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter”.

Der er væsentlige forskelle i forhold til lovgivningernes definition af hvad der karakteriserer en afgiftspligtig person. Momsloven definerer her en afgiftspligtig person som værende *”juridiske eller fysiske personer”*, mens momssystemdirektivet i stedet definerer en afgiftspligtig person ud fra, hvorvidt der udøves *”økonomisk virksomhed”*.

Momsloven går dermed ind og definerer den afgiftspligtige person, hvor momssystemdirektivet i stedet oplister de gældende betingelser for, at der i lovens forstand kan være tale om en afgiftspligtig person.

6.3.1. Selvstændig økonomisk virksomhed

For at en fysisk eller juridisk person kan karakteriseres som værende en afgiftspligtig person, skal den afgiftspligtige person udøve selvstændig økonomisk virksomhed. Dette kan deles op i to individuelle kriterier, der begge skal være opfyldte, for at der kan være tale om en afgiftspligtig person; selvstændig virksomhed og økonomisk virksomhed.

³⁹ Lovbekendtgørelse 2016-06-21 nr.: 760 om merværdiafgift (momsloven)

⁴⁰ Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112)

Selvstændig virksomhed er defineret ud fra om der foreligger et arbejdstager-arbejdsgiverforhold, jf. momssystemdirektivet art. 10, stk. 1. Dette begreb anvendes derfor til at definere, hvorvidt der udøves selvstændig virksomhed.

Selvstændig virksomhed kan kun udøves hvis der ikke foreligger et arbejdstager-arbejdsgiverforhold, da personen ellers vil kunne karakteriseres som værende almindelig lønmodtager. En person, der karakteriseres som værende almindelig lønmodtager kan derfor ikke udøve selvstændig virksomhed.

Det er ikke et krav, at der er et økonomisk formål, eller at virksomheden skaber resultater, for at virksomheden kan udøve økonomisk virksomhed, jf. momssystemdirektivet art. 9, stk. 1. Det er dog ofte, at en virksomhed er skabt ud fra et økonomisk incitament og at formålet med virksomheden er at skabe et økonomisk overskud. For at kunne fastslå, om der er tale om økonomisk virksomhed, skal begreberne omfang og intensitet anvendes som redskaber til at definere, om der udøves økonomisk virksomhed.⁴¹ Gennem anvendelse af disse begreber er det således muligt at definere, om en økonomisk virksomhed drives ud fra et økonomisk incitament, eller om der er tale om økonomisk virksomhed under mere hobbylignende forhold.

Er der tale om en større virksomhed, med hensyn til både omfang og intensitet, er der stor sandsynlighed for, at formålet med virksomheden er at skabe økonomisk gevinst. Dette taler for, at virksomheden udøver økonomisk virksomhed. Det modsatte gør sig gældende, hvis der er tale om en mindre virksomhed, som kun udøves lejlighedsvist. En konkret vurdering af omfang og intensitet af virksomheden er således redskaberne, der anvendes til at definere, om der udøves økonomisk virksomhed eller ej.

6.3.2. Egenskab af afgiftspligtig person

En afgiftspligtig person skal handle i sin egenskab af at være en afgiftspligtig person, for at være omfattet af momspligten. Begrebet afgiftspligtig person kan både dække over en fysisk eller juridisk person, jf. momsloven § 3, stk. 1.

⁴¹ SKM2012.161.BR og SKM2016.606.BR

En afgiftspligtig person kan således foretage en momspligtig transaktion, men den afgiftspligtige person skal foretage den momspligtige transaktion i sin egenskab af at være en afgiftspligtig person, for at være omfattet af momspligten.

Et eksempel på ovenstående vil være, hvis en maler med sit eget malerfirma deltager i en arbejdsdag for forældre i sin søns børnehave. Da maleren har visse kompetencer bliver han sat til at male klatrevæggen, på børnehavens legeplads.

Da maleren får til opgave at male klatrevæggen vil denne handling ikke blive udført i malerens egenskab af at være en afgiftspligtig person. Selvom maleren har faglig erfaring og kompetence, kan han ikke anses for at være en afgiftspligtig person, der handler i sin egenskab af at være en afgiftspligtig person. Maleren vil i stedet blive anset som værende en privat person, som udfører et stykke arbejde på samme vilkår, som de andre frivillige forældre.

Tilbød selvsamme maler i ovenstående eksempel tilfældigvis at tage ud til den samme børnehave og male deres klatrevæg, ville denne handling muligvis kunne karakteriseres som værende udført af en afgiftspligtig person, som handler i sin egenskab af at være en afgiftspligtig person. Grunden til dette er, at der ikke er tale om et fastsat tidspunkt, hvor forældre privat har lovet at møde op og hjælpe til med forskelligt arbejde i børnehaven. Maleren er mødt op i børnehaven og har udført et stykke arbejde, som en hvilken som helst anden maler med tilsvarende kompetencer, kunne have udført. Maleren agerer i dette tilfælde som en privat person, på trods af at han anses som værende en afgiftspligtig person.

I ovenstående scenarie kunne børnehaven nemt have hyret en anden maler til at udføre arbejdet. Maleren ville efterfølgende kunne opkræve korrekt moms for det udførte stykke arbejde. Maleren i det ovenstående scenarie skaber således en konkurrencemæssig forvriddning, som strider mod neutralitetsprincippet. Dette er grundet i, at handlingen udføres af en privat person, selvom maleren burde være blevet anset, som værende en afgiftspligtig person, der handler i sin egenskab af at være en afgiftspligtig person.

Det kan ofte være svært at bevise, hvornår en afgiftspligtig person handler i sin egenskab af at være en afgiftspligtig person. Problemstillingen er derfor ofte blevet behandlet i retspraksis, som eksempelvis i dommen C-475/03, Banca Popolare di Cremona.

6.4. Afgiftspligtig transaktion

Begrebet afgiftspligtig transaktion er defineret i både momsloven og momssystemdirektivet. Dansk ret og EU-retten anvender forskellige fortolkningsprincipper og momsloven og momssystemdirektivet er derfor også udarbejdet ud fra forskellige fortolkningsprincipper, hvilket dette afsnit vil blive behandlet ud fra.

Det fremgår af momslovens § 4, stk. 1⁴², at:

”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”.

Momssystemdirektivet er udarbejdet anderledes, og modsætningsvis momsloven er afsnittene i momssystemdirektivet delt op i henholdsvis ”varer” og ”ydelser”.

Det fremgår af momssystemdirektivet art. 14, stk. 1⁴³, at:

”Ved levering af varer, forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode”.

Begrebet afgiftspligtig transaktion defineres yderligere i momssystemdirektivet art 14, stk. 2⁴⁴:

”Ud over den i stk. 1 omhandlende transaktion anses følgende transaktioner for at være levering af varer”:

⁴² Lovbekendtgørelse 2016-06-21 nr.: 760 om merværdiafgift (momsloven)

⁴³ Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112)

⁴⁴ Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112)

Momssystemdirektivet art. 14, stk. 2, litra a til c⁴⁵ nævner efterfølgende hvornår levering af en vare kan anses som værende en afgiftspligtig transaktion.

”a) overdragelse af ejendomsretten til en vare mod betaling af en erstatningsydelse i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven”.

”b) faktisk overdragelse af en vare eller i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg af en vare på afbetaling, med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag”.

”c) overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg”.

Momssystemdirektivet art 14, stk. 3⁴⁶ regulerer efterfølgende yderligere:

”Medlemsstaterne kan anse aflevering af visse byggearbejder som levering af varer”.

Momssystemdirektivet art. 24, stk. 1⁴⁷ definerer begrebet *”levering af ydelser”* i forhold til afgiftspligtige transaktioner:

”Ved levering af ydelser forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer”.

Begreberne varer og ydelser, er forholdsvist ens defineret i både momsloven og momssystemdirektivet. Varer defineres som materielle goder, der kan opnås råderet over, jf. momslovens § 4, stk. 1. Ydelser er i stedet afgrænset negativt og alt andet, der ikke opfylder betingelserne for at kunne defineres som værende en vare, vil i stedet blive defineret som værende en ydelse i et momsretligt perspektiv, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Den eneste undtagelse til ovenstående vedrører levering af energi, som i momsretligt perspektiv anses for en vare, jf. momsloven § 4, stk. 2.

Momsloven og momssystemdirektivets definition af levering af varer og ydelser er således forholdsvist ens defineret og anvender næsten samme betegnelse for, hvad der definerer en levering af varer og ydelser.

⁴⁵ Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112)

⁴⁶ Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112)

⁴⁷ Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112)

Momssystemdirektivet opremser efterfølgende flere scenarier, som også kan karakteriseres som værende omfattet af begrebet afgiftspligtig transaktion. Momssystemdirektivet går efterfølgende ind og definerer yderligere i forhold til, hvornår en levering af en vare eller ydelse kan karakteriseres som værende en afgiftspligtig transaktion.

6.4.1. Betingelser for en afgiftspligtig transaktion

For at der foreligger en afgiftspligtig transaktion, hvor beskatningsgrundlaget er i Danmark, er der fire betingelser, der alle skal være opfyldte:

1. Transaktionen skal indebære en levering af varer eller ydelser.
2. Transaktionen skal ske mod vederlag.
3. Transaktionen skal gennemføres af en afgiftspligtig person, som handler i sin egenskab af at være en afgiftspligtig person.
4. Transaktionen skal foretages i indlandet.

Som tidligere nævnt er begreberne varer og ydelser defineret forskelligt, jf. momsloven § 4, stk. 1. Varer er således defineret som materielle goder, der kan opnås råderet over, mens begrebet ydelser er defineret som alt, der ikke kan defineres som værende en vare, jf. momsloven § 4, stk. 1.

En afgiftspligtig transaktion kan kun foreligge, hvis der sker en levering mod vederlag og der foreligger et gensidigt bebyrdende retsforhold.

5.5. Frivillig momsregistrering

Momsloven og momssystemdirektivet giver mulighed for frivillig momsregistrering i forbindelse med opførelse, udlejning og bortforpagtning, ombygning, køb og levering af fast ejendom.

Det fremgår af momsloven § 51, stk. 1⁴⁸, at:

”Told- og skatteforvaltningen kan give tilladelse til frivillig registrering af erhvervmæssig udlejning, herunder bortforpagtning af fast ejendom eller dele heraf. Kun lokaler, der udlejes eller forsøges udlejet, omfattes af den frivillige registrering. Den frivillige registrering kan ikke omfatte udlejning til boligformål. Der kan tilsvarende gives tilladelse til frivillig registrering af køb og til- og ombygning af fast ejendom, som er fritaget for afgift, jf. § 13, stk. 1, nr. 9, med henblik på salg til en registreret virksomhed”.

Det fremgår af momsloven § 51, stk. 2⁴⁹, at:

”Frivillig registrering af udlejning af fast ejendom skal omfatte en periode på mindst 2 kalenderår. Foretages registrering, inden et byggeri afsluttes, regnes 2-års-perioden fra tidspunktet for første udlejnings påbegyndelse”.

Det fremgår af momsloven § 51, stk. 3⁵⁰, at:

”Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler for meddelelse af tilladelse til frivillig registrering efter stk. 1”.

Det fremgår af momssystemdirektivet art. 137, stk. 1⁵¹, at:

”Medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at betale afgift for følgende transaktioner:”.

⁴⁸ Lovbekendtgørelse 2016-06-21 nr.: 760 om merværdiafgift (momsloven)

⁴⁹ Lovbekendtgørelse 2016-06-21 nr.: 760 om merværdiafgift (momsloven)

⁵⁰ Lovbekendtgørelse 2016-06-21 nr.: 760 om merværdiafgift (momsloven)

⁵¹ Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112)

Bygninger og fast ejendom er efterfølgende reguleret i momssystemdirektivet art. 137, stk. 1, litra b til d⁵²:

”b) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord bortset fra levering omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a)”.

”c) levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b), nævnte byggegrunde”.

”d) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.”.

Det fremgår til sidst i momssystemdirektivet art. 137, stk. 2⁵³, at:

”Medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for udøvelse af den i stk. 1 fastsatte mulighed.

Medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgmulighed.”

Der er væsentlige forskelle i forhold til hvordan momsloven og momssystemdirektivet regulerer den frivillige momsregistrering i forhold til bebyggelse og fast ejendom. Momsloven § 51, stk. 2 nævner bl.a., at den frivillige registrering i forhold til udlejning af fast ejendom skal omfatte en periode på mindst 2 år, mens momssystemdirektivet ikke tidsbegrænser udlejningsperioden. Ligeledes nævner momsloven, at der ikke kan gives tilladelse til frivillig momsregistrering, hvis formålet med udlejningen er at ejendommen skal benyttes til boligformål. Dette er ikke reguleret i momssystemdirektivet.

Momsloven giver ligeledes mulighed for at udleje dele af den faste ejendom således, at den frivillige momsregistrering kun omfatter dele af den faste ejendom, som eksempelvis et lokale. Momssystemdirektivet regulerer ikke omkring muligheden for udlejning af dele af den faste ejendom. Der reguleres kun i forbindelse med levering af bygninger eller dele heraf.

⁵² Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112)

⁵³ Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112)

Momsloven og momssystemdirektivet regulerer på to forskellige niveauer. Momsloven regulerer i forhold til *"køb, salg, udlejning og bortforpagtning"*, mens momssystemdirektivet regulerer i forhold til om der enten er sket *"levering"*, om der er tale om *"udlejning og bortforpagtning"* og i forhold til *"transaktioner"*.

Medlemsstaterne har mulighed for at fastsætte yderligere betingelser, end de, der er nævnt i momssystemdirektivet, omkring muligheden for anvendelse af frivillig momsregistrering, jf. momssystemdirektivet art. 137, stk. 2. Der er således tale om en mulighed for en indskrænkende anvendelse i national ret af bestemmelserne omhandlende frivillig momsregistrering i momssystemdirektivet. EU-medlemslandene kan således indskrænke mulighederne for frivillig momsregistrering yderligere i national ret.

Som det fremgår ovenover i afsnit 3.5. er momsloven mere restriktiv i forhold til kravene og muligheden for frivillig momsregistrering. Momsloven benytter således momssystemdirektivets art. 137, stk. 2 til at begrænse mulighederne for frivillig momsregistrering inden for områder, som ikke er tiltænkt at være omfattet af momspligten. Eksempelvis hvis ejendommen skal anvendes til beboelse eller privat udlejning er der ikke mulighed for private personer at blive omfattet af momspligten, for derved at få fradrag for omkostninger, der måtte være i forbindelse hermed.

Da der er tale om at EU-medlemslande har mulighed for at *"begrænse omfanget af denne mulighed"* kan EU-medlemslandene således ikke fortolke momssystemdirektivet art. 137, stk. 2 udvidende. Hvis dette var tilfældet ville der i nogle tilfælde kunne gives ret til frivillig momsregistrering i situationer, som ikke er tiltænkt at skulle være omfattet af momssystemet. En udvidende fortolkning af momssystemdirektivet art. 137, stk. 2 ville også være i strid med grundlovens § 43⁵⁴.

Skatteministeren har ret til at fastsætte nærmere regler, for meddelelse af tilladelse til frivillig registrering efter momsloven § 51, stk. 1. Skatteministeren kan således ret regulere Told- og skatteforvaltningens grundlag for at meddele tilladelse til frivillig momsregistrering.

⁵⁴ Lov 1953-06-05 nr.: 169 Danmarks Riges Grundlov

6.5.1 Erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom

Momsloven § 51, stk. 1 kan give adgang til frivillig momsregistrering ved erhvervsmæssig udlejning, køb af fast ejendom og byggemodning med henblik på salg til momsregistreret virksomhed. Begrebet udlejning omfatter her også videreudlejning.⁵⁵

Vælger en virksomhed at blive frivilligt momsregistreret, skal denne virksomhed følge de samme regler i momsloven, som momspligtige virksomheder. Momslovens regler omhandlende momsgrundlaget, opgørelse af momstilsvaret, fakturering, regnskabsførelse mv. skal således også følges.⁵⁶

For at Skatteministeriet kan give tilladelse til frivillig momsregistrering i forbindelse med udlejning af fast ejendom, kræves det, at en række betingelser er opfyldt.

Der kan kun gives tilladelse til frivillig momsregistrering i forbindelse med udlejning af fast ejendom, hvis der er tale om "*erhvervsmæssig udlejning*" af fast ejendom. Begrebet "*erhvervsmæssig udlejning*" er defineret ud fra, at en række betingelser skal være opfyldte; lejen skal være fastsat ud fra markedsmæssige vilkår; virksomheden skal påtage sig en økonomisk risiko; udlejningen skal ske for at opnå en vedvarende indtægt.⁵⁷ Skatterådet har udtalt sig yderligere omkring frivillig momsregistrering i forhold til udlejning af fast ejendom i retspraksis.⁵⁸

Det skal bemærkes, at udlejningen ikke behøver at ske til afgiftspligtige formål for at opfylde betingelserne for frivillig momsregistrering.⁵⁹ Udlejning til en privatperson med private formål kan således også være omfattet af den frivillige momsregistrering. Dette kræver dog, at de øvrige betingelser for erhvervsmæssig udlejning er opfyldte i forbindelse med udlejningen.⁶⁰

⁵⁵ Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.14.5.2

⁵⁶ Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.14.5.2

⁵⁷ Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.14.5.2

⁵⁸ SKM.2012.116.SR

⁵⁹ Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.14.5.2

⁶⁰ Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.14.5.2

For allerede bestående erhvervslejemål er der ikke noget krav om, at lejer skal være indforstået med, at lejemålet bliver omfattet af momsregistreringen, for at erhvervslejemålet kan blive omfattet af den frivillige momsregistrering.⁶¹ Der skal således ikke indhentes tilladelse fra lejer for, at erhvervslejemålet kan blive omfattet af frivillig momsregistrering.

Består erhvervslejemålet af flere lokaler, hvor kun en bestemt andel af lokalerne er udlejet eller forsøges udlejet, vil kun disse lokaler være omfattet af den frivillige momsregistrering. Virksomheden skal således kunne dokumentere, at lokalerne er udlejet eller forsøges udlejet.⁶² Anvender udlejer delvist lokalerne selv, er dette ikke til hinder for, at lokalerne kan være omfattet den frivillige momsregistrering.⁶³

Som tidligere nævnt kan der ikke gives tilladelse til frivillig momsregistrering, hvis der er tale om udlejning af fast ejendom til boligformål. Hvad der kan betegnes som boligformål er reguleret i praksis.⁶⁴

6.5.2. Boligformål

Som førnævnt er spørgsmålet om hvad der kan betegnes som værende boligformål reguleret i retspraksis. Betegnelsen "*boligformål*" vil således blive behandlet yderligere i specialets analyserende del i afsnit 4.3. Dette vil blive gjort med henblik på at klarlægge, hvilke kriterier der har afgørende indflydelse på om en fast ejendom anvendes til boligformål eller ej.

6.5.3. Genudlejning og udlejning i flere led

Udlejes eller genudlejes en fast ejendom skal kriteriet omhandlende ikke-boligformål vurderes ved hvert enkelt led i udlejningen, hvis der anmodes om en frivillig momsregistrering for udlejning af

⁶¹ Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.14.5.2

⁶² Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.14.5.2

⁶³ Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.14.5.2

⁶⁴ Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.14.5.2

fast ejendom.⁶⁵ Er der tale om udlejning af en boligejendom, som udlejes i sin helhed til et udlejningsselskab, anses dette også som værende udlejning til boligformål.⁶⁶

6.5.4. Fradragsret for moms ved udlejning af fast ejendom

Vælger udlejer at lade sig frivilligt momsregistrere, for udlejning af fast ejendom, kan udlejer fratække moms for udgifter, som opstår i forbindelse med eksempelvis opførelse, ombygning, reparation, vedligeholdelse, daglig drift og administration, jf. momslovens §§ 37-38. Udlejer skal til gengæld belægge huslejen med moms.⁶⁷

Momsbekendtgørelsen § 51, stk. 2-3⁶⁸ angiver hvilke betingelser, der skal være opfyldte for at der kan gives fradragsret for udgifter, der måtte opstå i forbindelse med opførelse af byggeri, som skal anvendes til udlejning.⁶⁹

6.5.5. Ændring af omfanget for frivillig momsregistrering

Ændres omfanget af den frivillige momsregistrering inden for en periode af 10 regnskabsår, skal der ske en hel eller delvis tilbagebetaling af den fratrukne byggemoms.⁷⁰ Et eksempel på dette kunne være, hvis ejendommen overgår til at blive anvendt til boligformål.

Fraflyttes et lejemål og udlejer ønsker at genudleje lejemålet, skal købsmomsen ikke reguleres. Det vil heller ikke være nødvendigt, at afbryde reguleringsperiode, jf. momsbekendtgørelsen, § 52, stk. 2⁷¹.⁷²

⁶⁵ Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.14.5.2

⁶⁶ Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.14.5.2

⁶⁷ Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.14.5.2

⁶⁸ BEK 2015-06-30 nr.: 808 Bekendtgørelse om merværdiafgift(momsbekendtgørelsen)

⁶⁹ Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.14.5.2

⁷⁰ Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.14.5.2

⁷¹ BEK 2015-06-30 nr.: 808 Bekendtgørelse om merværdiafgift(momsbekendtgørelsen)

⁷² Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.14.5.2

6.5.6. Reguleringsperioden

Reguleringsperioden for fast ejendom på 10 regnskabsår begynder i det regnskabsår, hvor den faste ejendom tages i brug. Skal den faste ejendom anvendes til udlejning, anses hele ejendommen som værende taget i brug, når første udlejning har fundet sted.⁷³

⁷³ Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.14.5.2

7. Analyse

På baggrund af specialets redegørende teoretiske afsnit skal det momsretlige område omhandlende udlejning og bortforpagtning af fast ejendom analyseres. Dette vil blive gjort ved anvendelse af juridisk metode og analyse af relevante afgørelser med henblik på at skabe klarhed omkring gældende retspraksis og domstolenes fortolkning og anvendelse af gældende momsretlig lovgivning og neutralitetsprincippet. Endvidere vil der blive udarbejdet en analyse af praksis omkring frivillig momsregistrering i forhold til EU-medlemslandenes mulighed for at foretage yderligere national begrænsning.

7.1. Forarbejder

I forbindelse med specialet er det relevant af kigge på lovforarbejderne til henholdsvis momsloven og momssystemdirektivet. Disse forarbejder er udarbejdet med det formål, at danne forståelse for og give indblik i tankerne bag udarbejdelsen af lovgivningen.

Da der findes ikke egentlige forarbejder til direktiver, anvendes der i stedet Kommissions- eller Rådsforslag fra høringsprocedurer, samt lignende dokumenter i forbindelse med lovgivningsproceduren. Bestemmelserne i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l) og art. 137, stk. 1 og stk. 2 er en videreførelse af bestemmelserne i sjette momsdirektivs art. 13, punkt B, litra b) og art. 13, punkt C, som derfor anvendes i dette afsnit.

7.1.1 Momsloven

Det fremgår af lovforarbejderne til momsloven, at formålet med lovforslaget er, at der skal ske en forenkling af frivillig momsregistrering, for udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.⁷⁴ Forenklingen består i en ophævelse af betingelsen om, at det på daværende tidspunkt var nødvendigt for udlejer, at indhente samtykke fra lejereren på allerede indgåede erhvervslejemål, for at

⁷⁴ Lovforslag 2009-04-22 nr.: 203 Forslag til Lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v.

kunne opnå tilladelse til frivillig momsregistrering.⁷⁵ Denne administrative byrde for udlejer blev, med vedtagelsen af lovforslaget, fjernet.⁷⁶

De fleste erhvervslejemål er udlejet til momspligtige virksomheder, som vil opnå momsfradrag, når udlejer bliver frivilligt momsregistreret.⁷⁷ Dette var ikke en mulighed før lovforslagets vedtagelse, da huslejen ikke indeholdt moms, og derfor ikke kunne fratrækkes i momsregnskabet.⁷⁸

7.1.2. Momssystemdirektivet

Det fremgår af sjette momsdirektiv, at momsfritagelser skal fastsættes af EU-medlemslandene på en sådan måde, at de sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelsesbestemmelserne med henblik på at forhindre svig, unddragelse og misbrug.⁷⁹

EU-medlemslandene har mulighed for i sjette momsdirektivs art. 13, punkt B, litra b), at fastsætte yderligere undtagelser i deres nationale ret i forhold til udlejning og bortforpagtning af fast ejendom såfremt momsfritagelserne lever op til ovennævnte betingelser.⁸⁰

Sjette momsdirektivs art. 13, punkt C giver EU-medlemslandene mulighed for, at give afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af bortforpagtning og udlejning af

⁷⁵ Lovforslag 2009-04-22 nr.: 203 Forslag til Lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v.

⁷⁶ Lovforslag 2009-04-22 nr.: 203 Forslag til Lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v.

⁷⁷ Lovforslag 2009-04-22 nr.: 203 Forslag til Lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v.

⁷⁸ Lovforslag 2009-04-22 nr.: 203 Forslag til Lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v.

⁷⁹ Rådets sjette direktiv af 1977-05-17 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (77/388)

⁸⁰ Rådets sjette direktiv af 1977-05-17 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (77/388)

fast ejendom.⁸¹ Yderligere har EU-medlemslandene mulighed for, at begrænse omfanget af denne valgfrihed i EU-medlemslandenes nationale ret.⁸²

7.2. Definition af udlejning og bortforpagtning af fast ejendom

Dette afsnit vil analysere, hvad der udgør udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, da begrebet hverken er formuleret i momsloven eller momssystemdirektivet. Det vil derfor være relevant at diskutere, hvad begrebet "*udlejning og bortforpagtning af fast ejendom*" indebærer, og hvilket omfang begrebet har. EU-domstolen har flere gange behandlet retstvister omhandlende hvad der definerer af udlejning og bortforpagtning af fast ejendom. Disse EU-domme vil således danne baggrund for specialets behandling af definitionen af hvad der udgør udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.

Ved udlejning af fast ejendom findes der grundlæggende kendetegn, som skal være opfyldte for at forholdet skal kunne defineres som værende udlejning af fast ejendom i sjette momsdirektivs art. 13, punkt B, litra b (nu momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l))'s forstand. Disse kendetegn er defineret ud fra hvad rettighedshaver skal tildeles retten til i forbindelse med udlejningen.⁸³

Ovenstående kan udledes af sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, præmis 21 og sag C-275/01, Sinclair Collins Ltd., præmis 25-31.⁸⁴

Sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International præmis 21 har defineret hvad udlejning af fast ejendom indebærer i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l)'s forstand. Det nævnes her, at udlejning af fast ejendom grundlæggende består i, at ejeren af en fast ejendom mod betaling af leje og for en aftalt periode overlader lejeren brugsretten og retten til at udelukke andre fra at anvende det lejede.⁸⁵

⁸¹ Rådets sjette direktiv af 1977-05-17 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (77/388)

⁸² Rådets sjette direktiv af 1977-05-17 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (77/388)

⁸³ Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.5.8.4.1.2

⁸⁴ Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.5.8.4.1.2

⁸⁵ C-108/99, Cantor Fitzgerald International, præmis 21

Sag C-275/01, Sinclair Collins Ltd., præmis 25-31 har ligeledes taget stilling til hvad der definerer udlejning af fast ejendom i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l)'s forstand. Udlejning af fast ejendom blev her defineret ud fra det grundlæggende kendetegn, at en rettighedshaver, for en aftalt periode og mod vederlag, skal tildeles retten til at råde over en fast ejendom, som om den pågældende var ejer heraf og skal kunne udelukke andre fra at udnytte denne rettighed.⁸⁶

Ovenstående sager forholder sig således til, hvilke kendetegn, der definerer udlejning af fast ejendom. Dette kan opsummeres på følgende måde:

Rettighedshaver skal, for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til følgende:

1. Råderetten over en fast ejendom, som om rettighedshaver var den pågældende ejer heraf.
2. Rettighedshaver skal have mulighed for at udelukke andre fra at udnytte den ovenstående rettighed.

Opfylder et lejeforhold således ovenstående krav, kan det i de fleste tilfælde karakteriseres som værende udlejning af fast ejendom i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l)'s forstand.

Er der i stedet tale om en brugsret til en fast ejendom, kan det diskuteres om dette forhold opfylder ovenstående krav og kan anses som værende udlejning af fast ejendom i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l)'s forstand.

7.2.1. C-326/99, Goed Wonen

Spørgsmålet omhandlende om en brugsret til en fast ejendom kan anses som værende udlejning af fast ejendom i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l)'s forstand, er blevet behandlet af EU-domstolen i sag C-326/99, Goed Wonen.

⁸⁶ C-275/01, Sinclair Collins Ltd., præmis 25-31

Sagen omhandler spørgsmålet om, hvorvidt en brugsret til en fast ejendom kan sidestilles med udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l)'s forstand.

I sagen blev GW-Fonden (herefter: lejer) mod betaling tildelt en 10-årig brugsret af GW-Foreningen (herefter: udlejer) til tre ejendomme (herefter: det lejede). Brugsretten gav således lejer ret til at træffe de samme beslutninger, omhandlende det lejede, som udlejer havde under den forudsætning af det lejede skulle leveres tilbage i samme stand, som det var blevet leveret i. Lejer kunne således udleje, opsiges og foretage vedligeholdelsesarbejde på det lejede.⁸⁷

Lejer havde således både retten til at benytte det lejede og muligheden for videreudlejning til tredjemand, for derved at opnå et afkast. Dette stemmer ikke overens med definitionen af udlejning af fast ejendoms i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l)'s forstand, da rettighedshaver eller lejer, skal opnå en brugsret og retten til at udelukke andre fra at anvende det lejede i en aftalt periode. Dette betyder også, at lejer som udgangspunkt ikke har ret til at fremleje det lejede uden at indhente tilladelse fra udlejer.

EU-domstolen sidestillede i C-326/99, Goed Wonen lejers brugsret med udlejning af fast ejendom i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l)'s forstand. Grunden hertil var af hensyn til princippet om afgiftsneutralitet og en overensstemmende anvendelse af bestemmelserne i sjette momsdirektiv.⁸⁸

7.2.2. C-284/03, SA Temco Europe

Sagen vedrører et spørgsmål om, hvorvidt en aftale mellem to selskaber omhandlende midlertidig adgang til en fast ejendom kunne fortolkes som værende udlejning af fast ejendom i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l)'s forstand.

SA Temco Europe er en momspligtig virksomhed som driver aktiviteter inden for rengøring og vedligeholdelse af bygninger. SA Temco Europe ejer en fast ejendom med flere bygninger, hvor en

⁸⁷ C-326/99, Goed Wonen, præmis 14

⁸⁸ C-326/99, Goed Wonen, præmis 56

af bygninger i 1993-1994 blev indrettet med henblik på udlejning.⁸⁹ SA Temco Europe har på tidspunktet for indretningen ikke fast driftssted i den indrettede bygning.⁹⁰ SA Temco Europe foretog således fradrag for den moms der blev faktureret for indretningen.⁹¹

SA Temco Europe indgår aftale med tre andre selskaber (herefter: lejere) fra samme koncern, som flytter ind i den udlejede bygning. SA Temco Europe giver dem ret til at udøve virksomhed i den faste ejendom ud fra en lokaletildeling som bestemmes af bestyrelsen i SA Temco Europe.⁹² Lejerne får således ikke en særlig ret til en bestemt del af den faste ejendom, og har desuden ingen indflydelse på, hvilket lokale den individuelle lejer bliver tildelt.⁹³

Aftalerne mellem SA Temco Europe og lejerne gav lejerne mulighed for kun at anvende den faste ejendom i det tidsrum, hvor lejerne udøvede deres virksomhed. Ligeledes blev lejerne forpligtet til udelukkende at anvende lokalerne i forbindelse med udøvelsen af deres virksomhed.⁹⁴

Lejerne af den faste ejendom skulle forpligte sig til at overholde et ordensreglement, som var fastsat af SA Temco Europe. Ligeledes havde SA Temco Europe mulighed for, til enhver tid og uden varsel, at opsige lejemålet og kræve at lejerne skulle fraflytte lejemålet.⁹⁵

Faste udgifter i form af elektricitet og gas blev beregnet i forhold til hver lejers individuelle forbrug, mens fællesudgifterne blev fordelt på grundlag af lejerens antal lejede kvadratmeter.⁹⁶ Der blev ligeledes fastsat en husleje baseret på hver lejers antal kvadratmeter og om disse kvadratmeter var indrettet som kontor eller lager.

⁸⁹ C-284/03, SA Temco Europe, præmis 6

⁹⁰ C-284/03, SA Temco Europe, præmis 6

⁹¹ C-284/03, SA Temco Europe, præmis 6

⁹² C-284/03, SA Temco Europe, præmis 6

⁹³ C-284/03, SA Temco Europe, præmis 6

⁹⁴ C-284/03, SA Temco Europe, præmis 6

⁹⁵ C-284/03, SA Temco Europe, præmis 6

⁹⁶ C-284/03, SA Temco Europe, præmis 6

Ovenstående forhold gav således anledning til følgende præjudicielle spørgsmål:

”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 samtidig, 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.”⁹⁷

EU-domstolen nævner i deres afgørelse, at de anvendte udtryk, som betegner fritagelserne fastsat i sjette momsdirektivs art. 13, punkt B, litra b) skal fortolkes strengt, da de er undtagelser til det almindelige princip omhandlende opkrævning af moms af tjenesteydelser udført mod vederlag af en afgiftspligtig person.⁹⁸

På trods af at ovenstående regel om en streng fortolkning, betyder dette imidlertid ikke, at de udtryk, der anvendes til at betegne fritagelserne fastsat i sjette momsdirektivs art. 13, skal fortolkes så strengt, at de får frataget deres virkning.⁹⁹

EU-domstolen nævner efterfølgende, at udlejningens varighed, som er det faktum, der typisk tillægges mest vægt i sager omhandlende udlejning af fast ejendom i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l)’s forstand, i dette tilfælde ikke i sig selv kan udgøre et afgørende element, der gør det muligt at kvalificere om forholdet i en kontrakt kan karakteriseres som udlejning af fast ejendom.¹⁰⁰

Dette begrundes med, at udlejning af fast ejendom typisk udgør passiv virksomhed, hvor lejeperiodens korte eller længere varighed er et relevant kriterie i forhold til om forholdet kan karakteriseres som værende udlejning af fast ejendom i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l)’s forstand eller om forholdet i stedet vil karakteriseres som en transaktion omfattet af

⁹⁷ C-284/03, SA Temco Europe, præmis 12

⁹⁸ C-284/03, SA Temco Europe, præmis 17

⁹⁹ C-284/03, SA Temco Europe, præmis 17

¹⁰⁰ C-284/03, SA Temco Europe, præmis 20-21

undtagelsesbestemmelserne i momssystemdirektivets art. 135, stk. 2, litra a-d.¹⁰¹ Eksempelvis, hvis der havde været tale om udlejning af beboelsesrum eller opbevaringsbokse.¹⁰²

EU-domstolen nævner yderligere, at det ikke er relevant om parterne har aftalt længden af udlejningsperioden fra start af eller ej, da sådanne forhold kan ændres løbende gennem udlejningsperioden.¹⁰³

EU-domstolen nævner, at på trods af at udlejers vederlag er knyttet til udlejningsperioden for lejers anvendelse af den faste ejendom, og synes at afspejle en udlejningstransaktion, er dette ikke grund nok til at udlede, at vederlaget udelukkende dækker over disse aktiviteter. Det skal således afklares hvad hovedydelsen indebærer og hvad der kan karakteriseres som værende sekundære ydelser.

I tilfælde hvor de sekundære ydelser er nært tilknyttet hovedydelsen og de fremstår som en samlet ydelse for lejer, skal de sekundære ydelser indgå i hovedydelsen således, at det hele fremstår som en samlet hovedydelse.¹⁰⁴

I momsretten er det normalt at definere den enkelte transaktion, som værende enten omfattet af momspligten eller momsfritaget, afhængigt af transaktionens type. Er flere transaktioner derimod i nær tilknytning til hinanden, vil alle transaktionerne kunne anses som værende en hovedydelse. Sekundære ydelser, der normalt ville være omfattet af momspligten, vil i stedet være momsfritaget. Om flere transaktioner i nær tilknytning til hinanden skal anses som værende en samlet hovedydelse afhænger af, hvordan transaktionen fremstår over for slutbrugeren.

EU-domstolen diskuterer til sidst om det har nogen indflydelse, at lejer kun har adgang til dele af den faste ejendom og at udlejer forbeholder sig retten til regelmæssigt at få adgang til det lejede.

EU-domstolen nævner her, at det ikke har indflydelse på lejerens opnåelse af en eneret til det lejede, at udlejer forbeholder sig retten til regelmæssigt at have adgang til det lejede. Udover førnævnte, kan en lejekontrakt godt vedrøre bestemte dele af en fast ejendom og det forhold, at det

¹⁰¹ C-284/03, SA Temco Europe, præmis 20-21

¹⁰² C-284/03, SA Temco Europe, præmis 21

¹⁰³ C-284/03, SA Temco Europe, præmis 22

¹⁰⁴ C-284/03, SA Temco Europe, præmis 23

lejede skal benyttes i fællesskab med andre lejere er således ikke til hinder for, at lejer opnår en eneret i forbindelse med udlejningen.¹⁰⁵

EU-domstolen besvarer ovenstående præjudicielle spørgsmål med følgende:

*”Sjette momsdirektivets artikel 13, punkt B, litra b) skal fortolkes således, at transaktioner – hvorved et selskab samtidigt, i form af særskilte aftaler, overdrager ejendom i brug mod betaling af et fast vederlag, der hovedsageligt er fastsat på grundlag af det benyttede areal – er >>udlejning af fast ejendom<< i denne bestemmelses forstand, når disse aftaler, således som de opfyldes, i det væsentlige har til formål passivt at stille lokaler eller arealer i fast ejendom til rådighed mod et vederlag, der er knyttet til den tid, der forløber, og ikke levering af en tjenesteydelse, som kan undergives en anden kvalifikation”.*¹⁰⁶

EU-domstolen udtaler således at ovenstående forhold er udlejning af fast ejendom i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l)’s forstand, da den overvejende del af transaktionen har til formål passivt, og mod vederlag, at stille lokaler eller arealer i en fast ejendom til rådighed overfor en lejer. Transaktionen kan således ikke kvalificeres som en tjenesteydelse, eller anden type transaktion end udlejning af fast ejendom i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l)’s forstand.¹⁰⁷

7.2.3. C-451/06, Gabriele Walderdorff

Sagen vedrører et spørgsmål om, hvorvidt en forpagtningsaftale til fiskerettighederne i et område, kunne anses som værende udlejning og bortforpagtning i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l)’s forstand.

¹⁰⁵ C-284/03, SA Temco Europe, præmis 24-25

¹⁰⁶ C-284/03, SA Temco Europe, præmis 28

¹⁰⁷ C-284/03, SA Temco Europe, præmis 28

Gabriele Walderdorff ejer et landbrugs- og skovbedrift beliggende i Østrig. De transaktioner, som foretages som led i Gabriele Walderdorffs økonomiske virksomhed, er underlagt den almindelige momsordning og er således momspligtige.¹⁰⁸

Gabriele Walderdorff indgik d. 21. november 1995 en aftale med en fiskeklub. I henhold til aftalen skulle fiskeklubben betale et vederlag til Gabriele Walderdorff. Fiskeklubben ville således opnå fiskerettigheder til to damme beliggende på Gabriele Walderdorffs landbrugs- og skovbrugsbedrift. Hun har således fiskerettighederne til disse to damme, fordi de fysisk er beliggende på hendes faste ejendom. Fiskeklubben vil ligeledes opnå fiskerettigheder til et fiskeriområde henhørende under offentligt ejede vandområder, hvor fiskerettighederne, i henhold til fiskeriregistreret, er ejet af Gabriele Walderdorff.¹⁰⁹ Gabriele Walderdorff betalte ikke moms af bortforpagtningen og forpagteren blev således heller ikke afkrævet moms. Aftalen omhandlende fiskerettighederne varede en 10-årig periode fra d. 1. januar 1996 til d. 31. december 2005.¹¹⁰

I forbindelse med en skattekontrol foretaget for årene 1998-2000 undersøgte de lokale skattemyndigheder aftalen og mente at denne ikke var korrekt, da der ifølge dem var tale om bortforpagtning af rettighederne til at udøve fiskeri og ikke bortforpagtning af rettighederne til en fast ejendom, som er momsfritaget.¹¹¹ Gabriele Walderdorff blev derfor pålagt at skulle betale moms for de år, hvor forpagtningen af fiskerettighederne til fiskeklubben havde fundet sted.¹¹²

Ovenstående forhold gav således anledning til følgende præjudicielle spørgsmål:

”Med det præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs 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

¹⁰⁸ C-451/06, Gabriele Walderdorff, præmis 7

¹⁰⁹ C-451/06, Gabriele Walderdorff, præmis 8

¹¹⁰ C-451/06, Gabriele Walderdorff, præmis 8

¹¹¹ C-451/06, Gabriele Walderdorff, præmis 9

¹¹² C-451/06, Gabriele Walderdorff, præmis 10

offentligt ejet vandområde, udgør >>bortforpagtning og udlejning af fast ejendom<< i denne bestemmelses forstand".¹¹³

Også her nævner EU-domstolen, at de anvendte udtryk, som betegner fritagelserne fastsat i sjette momsdirektivs art. 13, punkt B, litra b) skal fortolkes strengt, da de undtagelser til det almindelige princip omhandlende opkrævning af moms af tjenesteydelser udført mod vederlag af en afgiftspligtig person.¹¹⁴

Begrebet "*bortforpagtning*" og "*udlejning af fast ejendom*" er ikke defineret i sjette momsdirektivs art. 13, punkt B, litra b) (nu momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l)). Begreberne er derfor defineret ud fra tidligere sager, hvor EU-domstolen har behandlet hvad definitionerne "*bortforpagtning*" og "*udlejning af fast ejendom*" indebærer i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l)'s forstand, hvilket er blevet behandlet tidligere i afsnittet 6.2. Definition af udlejning og bortforpagtning af fast ejendom. Her blev der redegjort for, at for at et forhold kan betegnes som værende udlejning i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l)'s forstand, skal forholdet indeholde følgende kendetegn:

Rettighedshaver skal, for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til følgende:

1. Råderetten over en fast ejendom, som om rettighedshaver var den pågældende ejer heraf.
2. Rettighedshaver skal have mulighed for at udelukke andre fra at udnytte den ovenstående rettighed.

I aftalen mellem Gabriele Walderdorff og fiskeklubben har Gabriele Walderdorff givet fiskeklubben rettighed til at fiske i aftale områder på Gabriele Walderdorffs egen faste ejendom og på et offentligt område, som Gabrielle Walderdorff ejer fiskerettighederne til. Aftalen afholder ikke Gabriele Walderdorff, og en af hende godkendt gæst, fra selv at anvende fiskeområderne.¹¹⁵

¹¹³ C-451/06, Gabriele Walderdorff, præmis 14

¹¹⁴ C-451/06, Gabriele Walderdorff, præmis 18

¹¹⁵ C-451/06, Gabriele Walderdorff, præmis 21

I aftalen har fiskeklubben således ikke opnået en eneret til fiskeområderne idet Gabriele Walderdorff, og en af hende godkendt gæst, fortsat har ret til at anvende fiskeområderne.

Kravet om at rettighedshaver skal have mulighed for at udelukke andre fra at udnytte en ret til ejerskab over den omhandlende faste ejendom er i dette tilfælde ikke opfyldt, hvorfor forholdet ikke lever op til definitionen af bortforpagtning og udlejning af fast ejendom i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l)'s forstand. Forholdet mellem Gabriele Walderdorff og fiskeklubben er således ikke omfattet af reglerne om momsfrigtagelse.

7.2.4 Delkonklusion

Det kan udledes af de gennemgåede sager ovenfor, at EU-domstolen fortolker de anvendte udtryk som betegner fritagelse for momspligt, herunder begrebet omhandlende udlejning og bortforpagtning af fast ejendom strengt, da der er tale om undtagelser til det almindelige princip omhandlende opkrævning af moms af tjenesteydelser udført mod vederlag af en afgiftspligtig person.

Ydermere kan det udledes, at en transaktion kun kan karakteriseres som værende udlejning af fast ejendom, hvis lejer i forbindelse med udlejningen, opnår en enlig råderet over den faste ejendom. Den enlige råderet skal ligeledes give lejer ret til at udelukke andre fra at udnytte denne mulighed. Lejers enlige råderet til den faste ejendom giver dog ikke lejer ret til at fremleje det lejede uden udlejers tilladelse.

På trods af at lejer skal opnå en enlig råderet og retten til at udelukke andre fra at udnytte denne mulighed, er dette ikke til hinder for, at lejer og udlejer aftaler, at udlejer har adgang til en del af den faste ejendom. Ligeledes er udlejer i sin gode ret til at begrænse lejer i forhold til, hvad lejer har ret til at anvende den faste ejendom til. To sager, hvor EU-domstolen kom frem til modstridende resultater omhandlende udlejers adgang til det lejede kan henholdsvis ses i C-451/06 og C-284/03.

I C-451/06 havde Gabriele Walderdorff forbeholdt sig retten, for hende selv og en daglig gæst, til at anvende de udlejede fiskeområder. I dette tilfælde var det således ikke kun udlejer, der havde forbeholdt sig retten til anvendelse af det lejede. Lejer havde således ikke opnået en enlig råderet til

det lejede, hvorfor der ikke var tale om udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l)'s forstand.

Længden af lejeaftalen mellem udlejer og lejer har ikke indflydelse på, hvorvidt en transaktion kan defineres som værende udlejning i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l)'s forstand, da sådanne forhold kan ændres løbende gennem udlejningsperioden. Længden af lejeaftalen er kun anvendelig i de tilfælde, hvor en transaktion omfatter eksempelvis udlejning af hotelværelser, da udlejninger af denne type typisk er af kortere varighed og transaktionerne er omfattet af momspligten.

Selvom lejer skal opnå en enlig råderet over det lejede er der intet til hinder for, at en del af den udlejede faste ejendom er et fællesareal, som samtlige lejere har lige ret til at benytte. Lejerne kan således ikke udelukke hinanden fra disse fællesarealer, da råderetten er fordelt ligeligt mellem alle lejere.

I situationer hvor vederlag, som betales fra lejer til udlejer, kan dække over flere ydelser, skal det afklares hvad der kan betegnes som værende hovedydelsen og hvad der kan betegnes som værende sekundære ydelser. I tilfælde hvor de sekundære ydelser er i nær tilknytning til hovedydelsen og hvor hovedydelsen og de sekundære ydelser fremstår som en samlet ydelse overfor lejer, skal de sekundære ydelser indgå i hovedydelsen således, at det hele fremstår som en hovedydelse. Normalt skal den enkelte transaktion defineres som værende enten omfattet af momspligten eller moms fritaget.

Er flere transaktioner i nær tilknytning til hinanden, skal alle disse transaktioner anses som værende en samlet hovedydelse. Sekundære ydelser, der normalt ville være momspligtige vil i stedet være moms fritaget. Om flere transaktioner i nær tilknytning til hinanden skal anses som værende en samlet hovedydelse, afhænger af, hvordan transaktionen fremstår for slutbrugeren.

7.3. Momspligt ved udlejning af fast ejendom

Specialet har redegjort for hvad der definerer en fast ejendom i momsretlig forstand og hvad der karakteriseres som værende udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l)'s forstand. Som hovedregel er udlejning og bortforpagtning af fast ejendom moms fritaget, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. Undtagelserne hertil er reguleret i § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt. og har følgende ordlyd:

*”Fritagelsen omfatter dog ikke udlejning af værelser i hoteller og lignende, udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum end 1 måned, udlejning af camping-, parkerings-, og reklameplads, samt udlejning af opbevaringsbokse”.*¹¹⁶

Ovenstående undtagelser til moms fritagelsen kan give anledning til problemstillinger omhandlende om et forhold kan karakteriseres som værende udlejning i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l)'s forstand eller om forholdet i stedet skal karakteriseres som værende hotelvirksomhed, værelsesudlejning eller lignende.

Udlejning af hotelværelser vil altid være omfattet af momspligten uanset lejeperiodens længde.¹¹⁷ Hoteller, der udlejer værelser over længere tid, hvor værelset fungerer som egentlig bolig for lejeren, er således ikke moms fritaget af udlejningen, da der fortsat er tale om hotelvirksomhed.¹¹⁸

Afsnittet vil analysere momspligt ved udlejning af fast ejendom i forhold til hotelvirksomhed i dansk national ret og hvilke kriterier der har indflydelse på, om der er tale om udlejning af fast ejendom eller hotelvirksomhed. Analysen vil blive foretaget på baggrund af bindende svar udstedt af SKAT.

¹¹⁶ Lovbekendtgørelse 2016-06-21 nr.: 760 om merværdiafgift (momsloven)

¹¹⁷ Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.5.8.8

¹¹⁸ Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.5.8.8

7.3.1. SKM2013.359.SR

Spørger ejer et større grundareal og ønsker at udvikle og bygge et hotel- og konferencecenter. Hotellet skal bestå af et større antal hotellejligheder, som ligger, så de er i direkte tilknytning til konferencecenteret. Der vil også blive opført en restaurant, som spørger enten vil drive selv eller bortforpagte til anden side. Spørger ønsker at sælge hotelejerlejlighederne til eksterne investorer, så hver lejlighed bliver selvstændigt matrikuleret. Spørger ønsker at sælge hotelejerlejlighederne til eksterne investorer af likviditetsmæssige årsager.¹¹⁹

I forbindelse med købet af hotelejerlejlighederne forpligter den enkelte investor sig til at udleje lejligheden til spørger. Ved at udleje hotelejerlejligheden fraskriver den eksterne investor sig således enhver råderet over lejligheden.¹²⁰ Ønsker de eksterne investorer at anvende deres lejlighed må de leje denne på markedsvilkår som enhver anden kunde. De eksterne investorer skal ligeledes betale samme pris som andre almindelige gæster.¹²¹

Udlejningen vil foregå således, at lejligheden udlejes til spørger til et fast grundbeløb pr år. Der vil også blive aftalt en overskudsdeling, så hver ekstern investor vil få tildelt et beløb på baggrund af hoteldriftens omsætning og overskud. Spørger ønsker, at de enkelte lejligheder skal frivillig momsregistreres for udlejning af fast ejendom, hvis dette er muligt.¹²²

Udlejning af lejlighederne vil foregå på dagsbasis. Gæsterne kan dog selv bestemme, hvor lang tid de ønsker at overnatte.¹²³ Prisen, som gæsterne betaler, er inklusiv rengøring, sengelinned, håndklæder, elektricitet, vand, varme og receptionsytelser. Gæsterne har mulighed for at bestille deres ophold enten med morgenmad inkluderet, som serveres i konferencecenterets restaurant.¹²⁴ Alternativt har gæsterne mulighed for at bestille deres ophold uden morgenmad inkluderet.¹²⁵

¹¹⁹ SKM2013.359.SR

¹²⁰ SKM2013.359.SR

¹²¹ SKM2013.359.SR

¹²² SKM2013.359.SR

¹²³ SKM2013.359.SR

¹²⁴ SKM2013.359.SR

¹²⁵ SKM2013.359.SR

Det bindende svar indeholder i alt fire spørgsmål fra spørger, hvoraf to er relevante i forhold til behandling af momspligt ved udlejning af fast ejendom. Disse spørgsmål er følgende:

1. *"Kan det bekræftes, at udlejningen af hotelejerlejlighederne til spørger, er at anse for erhvervsmæssig udlejning til andet formål end bolig?"*¹²⁶

2. *"Kan det bekræftes, at spørgers udlejning af de lejede hotelejerlejligheder, er momspligtig udlejning af hotelværelser, jf. momslovens § 13, stk. 1, 2. pkt."*¹²⁷

SKAT svarede her "ja" til begge spørgsmål. Det er derfor relevant at uddybe hvorfor ovenstående forhold ikke kan karakteriseres som værende momsfritaget udlejning af fast ejendom.

SKAT bekræfter det første spørgsmål, da udlejning af lejligheder i situationer, hvor udlejningsforholdene er ens for alle, ikke kan anses som værende momsfritaget udlejning på sommerhuslignende vilkår.¹²⁸ Udlejningen er i stedet omfattet af momslovens fritagelsesbestemmelse omhandlende udlejning af fast ejendom, jf. momslovens § 13, stk. 1, 1. pkt.¹²⁹

Spørgsmålet omhandler udelukkende forholdet mellem de eksterne investorer, der fungerer som udlejere og spørger, der fungerer som lejer. Hvordan spørger har i sinde at anvende de udlejede lejligheder har derfor ingen betydning for den momsmæssige behandling af lejeforholdet mellem de eksterne investorer og spørger. Ifølge praksis har dette forhold kun indflydelse på, om den enkelte lejlighedsejer kan opnå frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom.¹³⁰

Da spørger opnår fuld råderet over lejligheden året rundt og kan råde over den, som om han var ejer heraf lever forholdet således op til den momsretlige definition af momsfritaget udlejning af fast ejendom, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8.

¹²⁶ SKM2013.359.SR

¹²⁷ SKM2013.359.SR

¹²⁸ SKM2013.359.SR

¹²⁹ SKM2013.359.SR

¹³⁰ SKM2013.359.SR

Forholdet kan ligeledes anses som værende erhvervsmæssig udlejning, da de eksterne investorer har en økonomisk risiko, samt at udlejningen foretages med gevinst for øje.¹³¹ De eksterne investorer har også fraskrevet sig retten til at benytte lejligheden privat og har kun mulighed for at anvende lejligheden på lige markedsvilkår med andre kunder. Forholdet opfylder således kravene for frivillig momsregistrering.¹³²

Andet spørgsmål vedrører, om spørgers udlejning af hotelejerlejlighederne er momspligtigt, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8.

Bestemmelsen omhandlende momspligt af udlejning af hotelværelser er fortolket bredt af EU-domstolen, hvilket fremgår af EU-retspraksis.¹³³ Bestemmelsen omfatter således udlejning af hotelværelser, samt udlejning, der kan anses som værende i konkurrence med hotelvirksomhed.¹³⁴

Det fremgår af EU-retspraksis, at det er et krav, at der skal leveres en række tjenesteydelser, som typisk er forbundet med udlejning af hotelværelser, for at forholdet kan være omfattet momspligt for udlejning af hotelværelser. Disse tjenesteydelser omfatter eksempelvis reception, rengøring, skift af linned og håndklæder eller forplejning m.v. Tjenesteydelserne skal ligeledes være omfattet af prisen, som lejer betaler for udlejningen af lejligheden.

I spørgers tilfælde er rengøring, skift af sengelinned og håndklæder, elektricitet, vand, varme, samt receptionsytelser en del af den samlede pris, som lejer skal betale for at leje en af lejlighederne. Ligeledes udlejes lejlighederne på dagsbasis og det er lejeren, der bestemmer længden af lejemålet.

SKAT vurderer således ud fra praksis, at spørgers udlejningsaktivitet kan karakteriseres som værende momspligtig udlejning af hotelværelser, da kriterierne herfor er opfyldte. Forholdet er således momspligtigt, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8.¹³⁵

¹³¹ SKM2013.359.SR

¹³² SKM2013.359.SR

¹³³ SKM2013.359.SR

¹³⁴ SKM2013.359.SR

¹³⁵ SKM2013.359.SR

7.3.2 SKM2007.240.SR

En ejendom ejes af A ApS, som er ejet af B. Ejendommen ejet af A ApS, er kendt som Hotel C og anvendes til hotel- og restaurationsdrift. Ejendommen består af selvstændigt matrikulerede hotelejerlejligheder, som ligger forskellige steder på ejendommen. Hovedbygningen er blevet udstykket til to hotelejerlejligheder og resten af bygningerne på ejendommen er udstykket til 23 hotelejerlejligheder. Disse ligger forholdsvis tæt på hovedbygningen.

Af de to hotelejerlejligheder i hovedbygningen består en af lejlighederne af 10 værelser, mens den anden består af reception, køkken og restaurationsfaciliteter. Ejeren af sidstnævnte lejlighed har således forpligtet sig til udlevering af nøgler til de andre lejligheder, morgenmadsservering og andre tilvalgsydelser.¹³⁶ I henhold til lokalplanen, er bygningen beliggende i et område, som er udlagt til hoteldrift.¹³⁷

Ejerne af hotelejerlejlighederne modtager hvert år en fastsat minimums lejeindtægt, som følge af en leje garanti, som A ApS yder overfor ejerne. Ejerne har mulighed for at benytte deres hotelejerlejlighed mod at der fratrækkes et fastsat beløb fra den leje garanti, som A ApS yder til ejerne. A ApS afregner med ejerne den 1. i hver måned.¹³⁸

Ved køb af hotelejerlejlighederne forpligter hver enkelt ejer sig til, at A ApS har dispositionsret over hotelejerlejligheden når denne ikke anvendes af ejer. A ApS sørger til gengæld for nøgleudlevering og rengøring i forbindelse med hver enkelt udlejning.

Det er ejernes ansvar at hotelejerlejlighederne er velholdte og fuldt møbleret. Det er også den individuelle ejers ansvar, at hotelejerlejligheden er forsikret med en sædvanlig husforsikring. Opstår der et behov for afhjælpning under en lejers ophold er det ejeren af hotelejerlejligheden der forpligter sig til at forholdet omgående afhjælpes. A ApS forbeholder sig retten til, for ejerens

¹³⁶ SKM2007.240.SR

¹³⁷ SKM2007.240.SR

¹³⁸ SKM2007.240.SR

regning, at afhjælpe problemer, der måtte opstå under lejers ophold i de situationer, hvor ejeren ikke er tilgængelig.¹³⁹

Ejerne af hotelejerlejlighederne forpligter sig til at være medlem af Hotelejerlejlighedsforeningen ”C Ferielejligheder”. Formålet med medlemskabet af hotelejerlejlighedsforeningen er at denne sørger for administration af den fælles ejendom og øvrige fællesanliggender for ejerne af hotelejerlejlighederne.¹⁴⁰ Udlejningen af hotelejerlejlighederne foregår gennem et udlejningsbureau.

I de tilfælde, hvor en ejer ønsker at sælge sin hotelejerlejlighed, skal den nye ejer tiltræde samme aftale, som var indgået med den foregående ejer. Er der uger, hvor hotelejerlejligheden allerede er booket ud, forpligter den nye ejer sig til ikke at benytte hotelejerlejligheden i disse uger.¹⁴¹

Det bindende svar indeholder et enkelt spørgsmål fra spørger. Spørgsmålet er følgende:

1. ”Skal ejerne af hotelejerlejlighederne betale moms af de modtagne lejebeløb?”.¹⁴²

SKAT svarede ”nej” til ovenstående spørgsmål. Dette er begrundet i, at vedlaget, som ejerne af hotelejerlejlighederne modtager er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt.¹⁴³

Det fremgår af retspraksis, at udlejning af sommerhuse er omfattet af momsfritagelse, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt.¹⁴⁴ SKAT opfatter således, at udlejningen i spørgers tilfælde kan karakteriseres som værende udlejning af ”sommerhuse på højkant”, begrundet i, at udlejningen har væsentlige ligheder med udlejning af sommerhus.¹⁴⁵

¹³⁹ SKM2007.240.SR

¹⁴⁰ SKM2007.240.SR

¹⁴¹ SKM2007.240.SR

¹⁴² SKM2007.240.SR

¹⁴³ SKM2007.240.SR

¹⁴⁴ SKM2007.240.SR

¹⁴⁵ SKM2007.240.SR

SKAT har efterfølgende lagt vægt på følgende forhold:

- *”Lejlighederne er selvstændigt matrikulerede,*
- *der er givet ejeren en leje garanti, der afhænger af omfanget og tidsrummet af ejerens egetforbrug,*
- *ejeren er forpligtet til at have lejligheden forsikret med sædvanlig husforsikring, og*
- *ejeren er forpligtet til at holde lejligheden velholdt og fuldt møbleret”.*¹⁴⁶

Udover ovenstående er der heller ikke væsentlige forskelle fra lejers synspunkt i forhold til om det lejede er en hotelejerlejlighed eller et sommerhus. Udlejningen foregår på ugebasis og lejer har selv mulighed for at medbringe håndklæder og sengelinned, eller leje dette i hoteladministrationen. Desuden betales slutrengøringen af hotelejerlejligheden separat.¹⁴⁷

SKAT opfatter således ikke ejerens udlejning som værende omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt. vedrørende hotelværelseudlejning, fordi udlejningen ikke vedrører udlejning af værelser og udlejningen ikke foregår på hotellignende vilkår.¹⁴⁸

Ejerne af hotelejerlejlighederne er således ikke momspligtige af de beløb, som modtages i lejeindtægt som følge af udlejning af hotelejerlejlighederne.¹⁴⁹

7.3.3. SKM2009.652.SR

X Feriecenter A/S har overtaget X Feriecenter, der før var ejet af Y.

X Feriecenter har beliggenhed i et sommerhusområde, hvor området, ifølge lokalplanen, skal anvendes til sommerhusformål/kollektiv feriebebyggelse. Området består af et hotel med 18 værelser, en centerbygning og fællesbygninger, hvor der er etableret badeland, restaurant og kursusfaciliteter. Alt sammen er bygget op omkring et samlet feriecenter. Feriecentret består

¹⁴⁶ SKM2007.240.SR

¹⁴⁷ SKM2007.240.SR

¹⁴⁸ SKM2007.240.SR

¹⁴⁹ SKM2007.240.SR

ligeledes af 174 ferielejligheder. Alle ferielejlighederne er opført som selvstændige enkeltstående bygninger.

X Feriecenter A/S ønsker at frasælge ferielejlighederne i området, så X Feriecenter kun består af hotel og feriecenter, hvilket skal drives videre som momspligtig virksomhed.¹⁵⁰ Der skal efterfølgende etableres en ejerforening, som kommende ejere kan betale til. Betalingen til ejerforeningen vil dække over vedligeholdelse af fællesarealerne og give ejerne mulighed for benyttelse af feriecentrets badeland.

Af de i alt 174 ferielejligheder i området, er de første 87 ferielejligheder blevet opdelt i ejerlejligheder. Spørger ønsker at videresælge ferielejlighederne til individuelle private købere.¹⁵¹

I forbindelse med overdragelsen vil der opstå en momsreguleringsforpligtelse. Det samme gør sig gældende vedrørende ferielejlighederne, hvis den fremtidige udlejning af disse viser sig at være moms fritaget.

X Feriecenter stiller forskellige faciliteter til rådighed for deres gæster. Alt sammen er inkluderet i den samlede leje, som gæsterne betaler.

Gæsterne har således adgang til følgende uden ekstra beregning:

*”Badeland, fitnesscenter, sauna, beachvolley, bordtennis, bueskydning, grillplads, petanque/boule, aktivitets- og legerum, hoppepude, legeplads”.*¹⁵²

Gæsterne har også mulighed for at benytte andre faciliteter. Disse kræver dog særskilt betaling:

*”Bar, café møntvaskeri, restaurant, solarium, cykeludlejning, minigolf, tennisbane”.*¹⁵³

¹⁵⁰ SKM2009.652.SR

¹⁵¹ SKM2009.652.SR

¹⁵² SKM2009.652.SR

¹⁵³ SKM2009.652.SR

Efter overdragelsen vil X Feriecenter A/S sørge for driften af feriecentret.¹⁵⁴ Feriecentret vil stå for aktiviteter som reception, udlevering af nøgler og klagebehandling. Salg og udlejning af tillægsydelser vil også foregå gennem feriecentret. Det er ligeledes feriecentret, der står for driften af badeland, hotel, restaurant og administration af brugsaftaler med ejerne af ferielejlighederne.¹⁵⁵

Der vil blive foretaget udlejning af ferielejlighederne i salgsperioden. Dette vil dog kun omfatte udlejning på ugebasis eller miniferier. Det er påkrævet, at lejer selv medbringer håndklæder og sengelinned i forbindelse med udlejningen. Elektricitet der anvendes i forbindelse med udlejningen, skal betales særskilt af lejer. Der skal ligeledes betales for slutrengøring.

Det bindende svar indeholder to spørgsmål fra spørger, hvoraf det kun er det første spørgsmål, der er relevant. Spørgsmålet er følgende:

1. *"Er X Feriecenter A/S's udlejning af ferielejligheder, der er erhvervet med henblik på salg til private, momsfri, når udlejningen sker på sommerhuslignende vilkår?"*¹⁵⁶

SKAT svarede i dette tilfælde *"nej"* til ovenstående spørgsmål. Det er derfor relevant at uddybe, hvorfor forholdet ikke er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt. omhandlende udlejning af fast ejendom. Forholdet kan være omfattet af undtagelsen til fritagelsen, hvis det karakteriseres som værende vedrørende udlejning af hotelværelser, der udlejes i kortere tidsrum end en måned, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt.

Med hensyn til spørgsmålet er udlejning af sommerhuse og ferielejligheder efter praksis, fritaget for momspligt, jf. § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt. Det er blot et krav, at udlejningen sker på sommerhuslignende vilkår, for at være omfattet af førnævnte bestemmelse.¹⁵⁷

En generel betingelse for at opnå momsfritagelse ved udlejning af ferieboliger er, at hver enkelt feriebolig skal være selvstændigt matrikuleret og opdelt i ejerlejligheder. Der findes dog tilfælde, hvor Skatterådet har behandlet denne problemstilling og har vurderet forholdet som værende

¹⁵⁴ SKM2009.652.SR

¹⁵⁵ SKM2009.652.SR

¹⁵⁶ SKM2009.652.SR

¹⁵⁷ SKM2009.652.SR

momsfritaget, selvom ferieboligen ikke har været selvstændigt matrikuleret, men kun har været opdelt i ejerlejligheder.¹⁵⁸ Dette blev bl.a. afgjort i sagen SKM2007.802.SR, hvor Skatterådet afgjorde, at en bygning uden selvstændigt matrikelnummer, der var opdelt i ejerlejligheder godt kunne være omfattet af momsfrataget udlejning, når udlejningen skete på samme vilkår som ved udlejning af sommerhuse.¹⁵⁹ Kravet om selvstændig matrikulering kan således ikke karakteriseres som værende et altafgørende krav, så længe bygningerne er opdelt i individuelle ejerlejligheder.¹⁶⁰

Det forhold, at der sker en opdeling af ferielejligheder i individuelle ejerlejligheder kan ikke være afgørende for om udlejningen sker på samme vilkår som ved udlejning af sommerhuse.¹⁶¹

I spørgers tilfælde er det beskrevet, at når der udlejes en ferielejlighed, vil lejen primært inkludere et hus. Ligesom ved almindelig sommerhusudlejning vil der ikke være nogen tillægsydelse forbundet med lejen. Det er derfor nødvendigt, at lejer selv medbringer håndklæder, sengelinned m.v. Morgenmad er heller ikke inkluderet. Efterfølgende rengøring af ferielejligheden er dog inkluderet i prisen.¹⁶²

SKAT mener at X Feriecenter A/S's aktivitet, som primært består i at drive feriecenter, hvor der udlejes ferielejligheder, som udgangspunkt er momspligtigt.¹⁶³ Det skal derfor diskuteres som udlejningen af ferielejligheder i spørgers tilfælde er momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt.

SKAT nævner, at det forhold, at ferielejlighederne er erhvervet med salg for øje, ikke kan tillægges betydning i forhold til den momsmæssige vurdering af, om udlejning er omfattet af momsfratagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt.

En definition af hvad der udgør "*udlejning af værelser i hoteller og lignende*" findes ikke i loven, men er blevet behandlet flere gange i praksis.¹⁶⁴

¹⁵⁸ SKM2009.652.SR

¹⁵⁹ SKM2009.652.SR

¹⁶⁰ SKM2009.652.SR

¹⁶¹ SKM2009.652.SR

¹⁶² SKM2009.652.SR

¹⁶³ SKM2009.652.SR

¹⁶⁴ SKM2009.652.SR

I forbindelse med leje af ferielejlighed i feriecentret, får lejer ikke blot stillet en fast ejendom til rådighed. Lejer får også, uden yderligere betaling, adgang til en lang række aktiviteter, som er nævnt ovenover. Lejer får også adgang til badeland uden yderligere betaling. Også receptionen leverer en række ydelser, der ikke blot kan betegnes som værende nøgleudlevering, som typisk set ved udlejningsbureauer, der udlejer sommerhuse. Den samlede ferielejlighedsydelse fremstår derfor som en økonomisk helhed overfor lejer.¹⁶⁵

SKAT opfatter således de hotellignende ydelser/feriecenterydelser som værende sammensatte ydelser, der bliver tilgængelige når lejer betaler for leje af en fast ejendom i form af en ferielejlighed. Den samlede ydelse vil derfor kunne karakteriseres som en momspligtig aktivitet, når der udbydes varer og ydelser i samme retshandel som udlejning af en fast ejendom.¹⁶⁶

Spørger nævner, at nogle ferielejligheder er opdelt i ejerlejligheder, mens andre ikke er det. Uanset om der udlejes en af de ferielejligheder, der opdelt i ejerlejligheder eller ej, vil karakteren af den samlede ferieydelse være den samme.¹⁶⁷

Da udlejningen er omfattet af momspligten, vil slutrengøringen af lejligheden også være omfattet af momspligten som en associeret ydelse hertil.¹⁶⁸

Af ovenstående kan det udledes, at det har betydning, hvordan den samlede ydelse fremstår overfor slutforbrugeren. Det er således nødvendigt at adskille den samlede ydelse i en hovedydelse og tillægsydelser. I dette tilfælde består den samlede ydelse af flere momspligtige tillægsydelser, som slutforbrugeren får adgang til som følge af udlejning af en fast ejendom. Hele transaktionen vil derfor være omfattet af momspligten.

¹⁶⁵ SKM2009.652.SR

¹⁶⁶ SKM2009.652.SR

¹⁶⁷ SKM2009.652.SR

¹⁶⁸ SKM2009.652.SR

7.3.4. Delkonklusion

Flere forhold gør sig gældende, i forhold til om hotelejerlejligheder eller ferielejligheder er omfattet af momspligt eller ej. Det er således vigtigt at sondre mellem om forholdet har karakter af hotelvirksomhed, som er omfattet af momspligten, eller om forholdet har karakter af udlejning af sommerhuse, som er omfattet af momsfrigørelse.

Det er vigtigt at kigge på, hvilke ydelser der er inkluderet i den samlede transaktion. Skal lejer selv medbringe håndklæder og sengelinned taler dette for, at udlejningen sker på sommerhuslignende vilkår og derfor vil være momsfrigørelset. Består den samlede transaktion af en hovedydelse, hvor flere momspligtige ydelser er en del af denne hovedydelse, vil transaktionen i stedet være momspligtig. Det er derfor vigtigt om de sekundære ydelser er tillæggydelser eller en del af en samlet hovedydelse.

Den faste ejendoms beliggenhed bliver overvejet i forhold til, om ejendommen ligger i et område udlagt til hoteldrift eller om der er tale om et sommerhusområde. Det har betydning om, hvorvidt hotelejerlejlighederne eller ferielejlighederne er selvstændigt matrikuleret og er opdelt i individuelle ejerlejligheder. Er dette tilfældet taler dette for, at forholdet har karakter af at være udlejning af sommerhus, hvilket er momsfrigørelset. Det er blot et krav, at udlejningen sker på sommerhuslignende vilkår. Det skal bemærkes, at flere hotellejligheder eller ferielejligheder godt kan have samme matrikelnummer, hvis disse er opdelt i ejerlejligheder. Det faktum, at hotelejerlejlighederne eller ferielejlighederne er opdelt i ejerlejligheder vægter således tungere i forhold til om hotelejerlejligheder eller ferielejlighederne er selvstændigt matrikuleret.

Har ejeren af lejligheden mulighed for selv at disponere over lejligheden i løbet af året, eller skal denne lejes af ejer på lige markedsvilkår med andre gæster, skal dette medtages i sondringen omkring momspligt/momsfrigørelse. Et sommerhus vil altid kunne karakteriseres som værende et supplement til ejerens helårsbeboelse. Det har derfor betydning for vurderingen om ejeren har mulighed for at disponere over lejligheden i løbet af året og om ejeren betaler for denne disponering, eller om udlejningen foregår på lige markedsvilkår med andre gæster. Sidstnævnte kan i så fald tale for, at udlejningen skal karakteriseres som værende momsfrigørelset udlejning af sommerhus.

Det er vigtigt at vurdere, hvordan købet fremstår overfor gennemsnitsforbrugeren. Hvis der er tale om et samlet køb, hvor udlejningen af en fast ejendom også indeholder muligheden for at anvende forskellige aktiviteter uden yderligere beregning, vil dette tale for, at forholdet minder om hoteludlejningen. Det er samtidig vigtigt at undersøge, om morgenmad og rengøring er inkluderet i prisen, eller om dette skal købes som en tillægsydelse.

Der er således flere forhold der bør afvejes i forhold til om udlejningen af en hotel- eller ferieejendom kan karakteriseres som værende momsfrataget udlejning af sommerhus eller momspligtig udlejning af hotelværelser. Alle forhold skal således overvejes overfor hinanden i en samlet vurdering.

7.4. Frivillig momsregistrering

Som udgangspunkt er udlejning af fast ejendom momsfrataget, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt. Der findes dog undtagelser til momsfratagelsen for udlejning af fast ejendom, som eksempelvis hvis udlejningen vedrører hotelværelser eller udlejning af opbevaringsbokse, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt.

Såfremt en udlejning ikke er momspligtig, kan man vælge at blive frivilligt momsregistreret, jf. momslovens § 51, stk. 1. Dette kræver dog, at visse krav er opfyldt i forbindelse med udlejningen.

Frivillig momsregistrering kan kun omfatte erhvervmæssig udlejning. Det er ligeledes et krav, at formålet med udlejningen ikke er bolig. Det er kun lokaler, der er udlejet eller forsøges udlejet, der er omfattet af den frivillige momsregistrering. Den frivillige momsregistrering er bindende i minimum 2 kalenderår, jf. momslovens § 51, stk. 2.

EU-domstolen har, under visse betingelser, givet EU-medlemslandene mulighed for at begrænse adgangen til opnåelse af tilladelse til frivillig momsregistrering i EU-medlemslandenes nationale lovgivning. Den vigtigste betingelse er, at begrænsningerne skal overholde kravene om afgiftens neutralitet og om korrekt, enkel og ensartet anvendelse af de fastsatte fritagelser.

7.4.1. C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg

Følgende EU-dom har taget stilling til neutralitetsprincippet i forhold til frivillig momsregistrering, når denne er begrænset yderligere i EU-medlemslandenes nationale lovgivning.

Sagsøger er en almennyttig sportsforening. Sportsforeningen drives uden fortjeneste for øje.¹⁶⁹

Sportsforeningen har opført til tilbygning til deres klubhus, hvor størstedelen skal anvendes til sportslige aktiviteter, mens den resterende del skal anvendes som et cafeteria og udlejes til en forpagter.¹⁷⁰

Sportsforeningen foretog fradrag for et beløb svarende til den del af svarende til den del af tilbygningen, der skulle anvendes til cafeteria.

Finansministeriet i Østrig mente ikke, at Sportsforeningen, der efter national lovgivning, er afgiftsfritaget og uden ret til fradrag, kan vælge af give afkald på deres afgiftsfritagelse for transaktioner vedrørende udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.¹⁷¹ Grundet hertil var, at afgiftsfritagelsen, der er tillagt almennyttige sportssammenslutninger gik forud afgiftsfritagelsen vedrørende udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.¹⁷²

Sportsforeningen ønsker derfor at vide, om afgiftsfritagelse for udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, der foretages af Sportsforeningen, kan støttes på sjette momsdirektivs art. 13, punkt B, litra b) (nu momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l)).¹⁷³

Sportsforeningen ønsker også at vide, om det er i overensstemmelse med sjette momsdirektivs art. 13, punkt C (nu momssystemdirektivets art. 137, stk. 1), at den Østrigske nationale lovgivning ikke giver sportsforeninger mulighed for at vælge, om sportsforeningen ønsker at erlægge afgift af deres udlejnings- og forpagtningstransaktioner. Grunden til dette er, at sjette momsdirektivs art. 13, punkt

¹⁶⁹ C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, præmis 10

¹⁷⁰ C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, præmis 10

¹⁷¹ C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, præmis 11

¹⁷² C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, præmis 11

¹⁷³ C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, præmis 13

C (nu momssystemdirektivets art. 137, stk. 2), giver medlemslandene mulighed for, at begrænse omfanget af den frivillige momsregistrering i national lovgivning. Sportsforeningen mener således, at visse afgiftspligtige personer blev udelukket fra adgangen til at vælge at erlægge afgift på trods af, at denne mulighed er åben for andre afgiftspligtige personer.¹⁷⁴

EU-domstolen nævner, at sjette momsdirektivs art. 13, punkt C (nu momssystemdirektivets art. 137, stk. 2), giver medlemslandene mulighed for selv at regulere yderligere i deres nationale ret. Medlemslandene kan således give afgiftspligtige personer mulighed for at erlægge afgift på transaktioner, der vedrører udlejning af fast ejendom.¹⁷⁵ Medlemslandene har ligeledes mulighed for at begrænse eller helt ophæve førnævnte mulighed.¹⁷⁶

Medlemslandene har således mulighed for selv at skønne, hvad der er hensigtsmæssigt for deres land, i forhold til bestemmelserne i sjette momsdirektivs art. 13, punkt C (nu momssystemdirektivets art. 137, stk. 2).¹⁷⁷ Dette giver også medlemslandene mulighed for at udelukke visse transaktioner eller grupper afgiftspligtige fra muligheden for at opnå tilladelse til frivillig momsregistrering.¹⁷⁸

Det er blot et krav, at medlemslandene imidlertid, ved anvendelse af muligheden for begrænsning af valgfriheden, overholder de generelle målsætninger og principper i sjette momsdirektiv, herunder blandt andet afgiftens neutralitet, samt kravet om korrekt, enkel og ensartet anvendelse af de fastsatte fritagelser.¹⁷⁹

Med hensyn til Sportsforeningens andet spørgsmål, nævner EU-domstolen her, at sjette momsdirektivs art. 13, punkt C (nu momssystemdirektivets art. 137, stk. 2), ikke præciserer betingelserne for hvordan valgfriheden kan begrænses. Det er således op til hver enkelt medlemsland, at præcisere valgfriheden i deres nationale lovgivning i forhold til om visse personer kan få mulighed for at vælge at være afgiftspligtig af transaktioner vedrørende udlejning og

¹⁷⁴ C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, præmis 14

¹⁷⁵ C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, præmis 28

¹⁷⁶ C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, præmis 28

¹⁷⁷ C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, præmis 29

¹⁷⁸ C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, præmis 30

¹⁷⁹ C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, præmis 31

bortforpagtning af fast ejendom.¹⁸⁰ Medlemslandene har således frihed til at præcisere valgfriheden i deres nationale lovgivning, så længe der blot tages hensyn til afgiftens neutralitet og til kravet om en korrekt, enkel og ensartet anvendelse af de fastsatte fritagelser.¹⁸¹

7.4.2. SKM2015.703.SR

Sagen omhandler et ejendomsselskab (herefter: Ejendomsselskabet), der ønsker at udleje en ejendom bestående af enkelte lejligheder til et datterselskab (herefter: Ejendomsdatterselskabet). Ejendomsdatterselskabet vil herefter udleje de enkelte lejligheder til privat beboelse.¹⁸²

Ejendomsselskabet ønsker at blive frivillig momsregistreret, så transaktioner mellem Ejendomsselskabet og Ejendomsdatterselskabet bliver momspligtige, jf. momslovens § 51, stk. 1.¹⁸³

Ejendomsselskabets tre spørgsmål blev i sagen afvist, men SKAT udtalte sig vejledende omkring frivillig momsregistrering i forhold til udlejning af fast ejendom, boligformål og når udlejningen vedrører udlejning og genudlejning i flere led.

Et krav for opnåelse af frivillig momsregistrering er, at udlejning skal kunne karakteriseres som værende erhvervsmæssig udlejning. Lejen skal således være fastsat efter markedsmæssige vilkår, virksomheden skal påtage sig en økonomisk risiko i forbindelse med udlejningen og formålet med udlejningen skal være, at opnå en vedvarende indtægt.¹⁸⁴

Det er ligeledes et krav, at udlejningen ikke vedrører udlejning til boligformål, jf. momslovens § 51, stk. 1.¹⁸⁵ Som førnævnt er det ikke et krav, at udlejningen sker til afgiftspligtige formål.¹⁸⁶ Udlejning til en privatperson med private formål kan godt være omfattet af den frivillige

¹⁸⁰ C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, præmis 42

¹⁸¹ C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, præmis 49

¹⁸² SKM2015.703.SR

¹⁸³ SKM2015.703.SR

¹⁸⁴ SKM2015.703.SR

¹⁸⁵ SKM2015.703.SR

¹⁸⁶ Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.14.5.2

momsregistrering, så længe de øvrige betingelser til udlejning er opfyldte i forbindelse med udlejningen.¹⁸⁷

SKAT udtaler i sagen, at den juridiske vejledning nævner, at momslovens § 51, stk. 1 giver adgang til frivillig momsregistrering ved erhvervmæssig udlejning såfremt en række krav er overholdt. Selvom momslovens § 51, stk. 1 anvender begrebet ”udlejning”, skal begrebet udlejning i bestemmelsens forstand forstås således, at videreudlejning også er omfattet.¹⁸⁸

Er der således tale om udlejning eller genudlejning i flere led, er disse led også omfattet af de samme krav, som erhvervmæssig udlejning.¹⁸⁹ Udlejningen skal derfor fortsat være erhvervmæssig og kan ikke omfatte boligformål, heller ikke selvom det først er ved genudlejning, at udlejningen vedrører udlejning til boligformål.¹⁹⁰

Ejendomsselskabet er derfor ikke i stand til opnå frivillig momsregistrering på trods af at Ejendomsselskabets udlejningen er erhvervmæssig og ikke vedrører boligformål. Dette er grundet det faktum, at genudlejningen mellem Ejendomsdatterselskabet og en række private personer ikke lever op til kravene omhandlende erhvervmæssig udlejning og at udlejningen ikke vedrører boligformål.¹⁹¹

7.4.3. SKM2015.630.SR

Sagen vedrører spørger, der har erhvervet en fast ejendom med henblik på erhvervmæssig udlejning til en lejer (herefter: X). Spørger er ved at foretage om- og nybygning på ejendommen og ønsker efterfølgende at udleje ejendommen til X. Udlejningen vil blive foretaget på almindelige markedsmæssige vilkår.¹⁹²

¹⁸⁷ Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.14.5.2

¹⁸⁸ SKM2015.703.SR

¹⁸⁹ SKM2015.703.SR

¹⁹⁰ SKM2015.703.SR

¹⁹¹ SKM2015.703.SR

¹⁹² SKM2015.630.SR

X ønsker at anvende ejendommen til undervisningsorienterede ophold, hvor brugerne opholder sig fysisk på ejendommen i alle ugens hverdage og tager hjem i nogle af weekenderne. Der vil således muligvis være weekender, hvor brugerne opholder sig på ejendommen.¹⁹³

Brugerne vil modtage undervisning i løbet af deres ophold og størstedelen af ejendommen vil derfor blive indrettet til undervisningsformål. Den resterende del af ejendommen vil blive indrettet med kontorfaciliteter og mødelokaler og en del af ejendommen skal anvendes til beboelse.¹⁹⁴

Der vil blive indgået to huslejeaftaler mellem udlejer og spørger. Den ene huslejeaftale vil omhandle leje af den del af ejendommen, som vedrører undervisningsaktivitet og beboelse. Den anden huslejeaftale vedrører kontorlokaler, som skal anvendes til kontorer for X.¹⁹⁵

Det bindende svar indeholder et enkelt spørgsmål fra spørger. Spørgsmålet er følgende:

1. *"Kan Skatterådet bekræfte, at spørgers udlejning af ejendommen til X ikke vil være udtryk for udlejning til boligformål i momslovens forstand?"*¹⁹⁶

SKAT svarede "ja" til ovenstående spørgsmål.

Der er i sagen henvist til en dom fra Østre Landsret og en sag fra Skatterådet omhandlende frivillig momsregistrering og boligformål.

Den første sag er TfS1998.708, hvor Østre Landsret tog stilling til, om udlejning til midlertidig indkvartering af flygtninge var omfattet af begrebet "*boligformål*" i momslovens forstand. Østre Landsret henviste til, at begrebet boligformål, i momslovens § 51, stk. 1 forstand, skal fortolkes snævert, da det er en undtagelse fra momslovens almindelige bestemmelse omhandlende frivillig momsregistrering ved erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom.¹⁹⁷

¹⁹³ SKM2015.630.SR

¹⁹⁴ SKM2015.630.SR

¹⁹⁵ SKM2015.630.SR

¹⁹⁶ SKM2015.630.SR

¹⁹⁷ SKM2015.630.SR

Østre Landsret understreger i dommen, at opholdets varighed ikke er af betydning i forhold til, om opholdet kan vurderes som værende boligformål eller ej.¹⁹⁸ Det havde således ikke påvirket dommens afgørelse om asylansøgerne skulle bo i ejendommen i et par få måneder eller i flere år.¹⁹⁹ Østre landsret bemærkede også, at det ikke havde betydning for vurderingen af om forholdet kunne betegnes som værende boligformål, at asylansøgnernes ophold var gratis.²⁰⁰

Den anden sag er SKM2007.142.SR, hvor Skatterådet vurderede om fast ejendom anvendt til hospice kunne karakteriseres som boligformål. Det blev her vurderet, at formålet med udlejningen ikke kunne karakteriseres som boligformål, da den primære hensigt med patienternes ophold var pleje og medicinsk behandling, som kunne sidestilles med et hospitalsophold.²⁰¹ Der blev ikke lagt vægt på opholdets varighed eller det faktum, at opholdet er midlertidigt. Formålet skal således afgøres under hensyn til hovedydelsens karakter.²⁰²

Spørger vil således godt kunne opnå frivillig momsregistrering, jf. momslovens § 51, stk. 1, da spørgers udlejning ikke vedrører boligformål.

7.4.4. SKM2001.409.ØLR

Sagen vedrører om udlejning af fast ejendom kan karakteriseres som værende erhvervmæssig udlejning, når der foreligger en sådan identitet mellem udlejer og lejer, at forholdet har karakter af personsammenfald.²⁰³

Udlejer er et interessentskab, der udlejer en ejendom til to lejere, der også er interessenter i interessentskabet. De to lejere drev efterfølgende lægepraksis fra ejendommen, der fungerede som lægekonsultation. Den frivillige momsregistrering blev indgivet af interessenterne i marts 1998, hvor denne blev godkendt. Der blev efterfølgende udarbejdet en lejekontrakt mellem

¹⁹⁸ SKM2015.630.SR

¹⁹⁹ SKM2015.630.SR

²⁰⁰ SKM2015.630.SR

²⁰¹ SKM2015.630.SR

²⁰² SKM2015.630.SR

²⁰³ SKM2001.409ØLR

interessenterne og interessentskabet, hvor det fremgik, at der blev opkrævet moms af lejen. Lejevilkårene i lejekontrakten var fastsat af en statsautoriseret ejendomsmægler.²⁰⁴

Tilladelsen til frivillig momsregistrering blev tilbagekaldt af Told- og Skatteregion Helsingør d. 30. juli 1998 grundet, at betingelserne i momslovens § 51, stk. 1 ikke var opfyldte.²⁰⁵

Told- og Skatteregion Helsingør mente ikke, at udlejning mellem interessentskabet og interessenterne kunne anses for at være erhvervmæssig udlejning. Dette blev begrundet med, at der i lejeforholdet er 100% personsammenfald mellem lejerne og interessenterne i interessentskabet. Udlejningen udgør således ikke en økonomisk risiko for interessenterne, da dette blot vil medføre at interessenterne, som lejere, vil hæfte økonomisk overfor dem selv og de forpligtelser, der måtte være til interessenternes eventuelle kreditorer. Tilladelsen til frivillig momsregistrering, som blev givet i marts 1998, var således blevet givet grundet en fejl.²⁰⁶

Betingelserne i momslovens § 51, stk. 1 var således ikke opfyldte, da udlejningen ikke kunne karakteriseres som værende erhvervmæssig udlejning.

7.4.5. Delkonklusion

Som udgangspunkt er udlejning af fast ejendom fritaget for momspligt, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. Momslovens § 51, stk. 1 giver mulighed for opnåelse af tilladelse til frivillig momsregistrering, såfremt udlejningen lever op til kravene herfor.

For at der kan gives tilladelse til frivillig momsregistrering skal udlejningen kunne karakteriseres som værende erhvervmæssig udlejning. Samtidig vil den frivillige momsregistrering kun omfatte lokaler, som er udlejet eller forsøges udlejet. Lokalerne, som udlejningen vedrører, må ligeledes ikke anvendes til boligformål.

²⁰⁴ SKM2001.409ØLR

²⁰⁵ SKM2001.409ØLR

²⁰⁶ SKM2001.409ØLR

Kravet om udlejningen kan karakteriseres som værende erhvervsmæssig udlejning bliver blandt andet vurderet ud fra hvad ejendommen skal anvendes til. Dette gør sig også gældende ved videreudlejning og genudlejning i flere led. Dette er grundet i, at betegnelsen "*udlejning*" i momslovens § 51, stk. 1's forstand, skal fortolkes således, at denne også gør sig gældende for videreudlejning. Det er således ikke muligt at anvende selskaber, som mellemlid, i forsøget på at få udlejningen til at fremstå som værende erhvervsmæssig, når den endelige udlejning vedrører udlejning til boligformål, som eksempelvis i sagen SKM2015.703.SR. Der kan således ikke gives tilladelse til frivillig registrering, når ejendommen skal anvendes til boligformål.

Det er et krav, at udlejer skal påtage sig en økonomisk risiko, for at udlejningen kan karakteriseres som værende erhvervsmæssig. I tilfælde, hvor der opstår personsammenfald mellem udlejer og lejer, påtager udlejer sig ikke en økonomisk risiko i forbindelse med udlejningen. I et sådan tilfælde har det ingen betydning for forholdet, at lejen er fastsat på markedsvilkår, eller om lejen er fastsat af en uafhængig tredjemand, som eksempelvis en ejendomsmægler eller revisor.

I forhold til om en udlejning kan karakteriseres som værende udlejet til boligformål eller ej, skal det vurderes hvad det primære formål med udlejningen er. Eksempelvis i tilfælde, hvor kursister, i forbindelse med deres kursus, har mulighed for at bo og overnatte på en fast ejendom, som er omfattet af momspligt som følge af frivillig momsregistrering. I et sådan tilfælde vil det primære formål for kursisterne være at modtage undervisning. At den faste ejendom fungerer som bolig for kursisterne i forbindelse med deres kursus, er således ikke til hinder for, at udlejningen kan karakteriseres som værende erhvervsmæssig udlejning. Der ligger heller ikke vægt på, hvor lang tid kursisternes ophold varer.

Det samme gør sig gældende for patienters ophold, hvor formålet med opholdet er pleje og medicinsk behandling. I et sådan tilfælde er det primære formål, at patienterne får den pleje og behandling, som de har brug for og at der er mulighed for, at patienterne kan bo og overnatte i forbindelse med at de modtager pleje og behandling.

Alle ovenstående krav skal være opfyldte, hvis der ønskes tilladelse til frivillig momsregistrering, jf. momslovens § 51, stk. 1.

I EU-dommen C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg foretager EU-domstolen ikke en vurdering af det konkrete forhold, men forholder sig i stedet til hensigten med sjette direktivs art. 13, punkt C (nu momssystemdirektivets art. 137), hvor der gives adgang til, at medlemslandene kan begrænse muligheden for opnåelse af tilladelse til frivillig momsregistrering i EU-medlemslandenes nationale lovgivning ud fra nationale hensyn og behov. De nationale begrænsninger skal blot overholde de grundlæggende præmisser bag sjette direktiv om afgiftens neutralitet og kravene om korrekt, enkel og ensartet anvendelse af de fastsatte fritagelser.

7.5. Fradragsret for moms ved udlejning af fast ejendom

Har udlejer fået tilladelse til frivillig momsregistrering efter momslovens § 51, stk. 1, som følge af udlejningen af en fast ejendom, vil udlejer være berettiget til momsfradrag for udgifter, der kan relateres direkte til udlejningen. Udlejningen kan blandt andet omfatte hele den faste ejendom, men kan også omfatte en enkelt bygning på ejendommen, eller et enkelt lokale i en bygning. Der gives kun fradrag for de lokaler, eller den del af ejendommen, der er omfattet af den frivillige momsregistrering. Er hele ejendommen omfattet af frivillig momsregistrering, kan der gives fuld fradrag, jf. momslovens § 37. Der kan kun gives delvist fradrag, hvis ikke hele ejendommen er omfattet af den frivillige momsregistrering, jf. momslovens § 38.²⁰⁷

Er den faste ejendom frivilligt momsregistreret, men kun omfattet af delvis fradrag, er der forskellige krav alt afhængigt af hvad der ønskes fradrag for, hvilken udgift der er tale om og hvad udgiften kan henføres til.²⁰⁸

Formålet med dette afsnit vil være, at analysere fradragsret for moms ved udlejning fast ejendom i forhold til hvilke kriterier, der har indflydelse på, om der kan gives fradrag, delvis fradrag eller ingen fradrag. Analysen vil blive foretaget på baggrund af retspraksis.

²⁰⁷ Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.14.5.2

²⁰⁸ Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, D.A.14.5.2

7.5.1. SKM2003.163.VLR

Sagen vedrører sagsøger, som har opført en villa i 2 etager. Stueetagen udlejes til sagsøgers eget selskab og første etage anvendes til privat beboelse af sagsøger. Villaen er opført af sagsøgers egen enkeltmandsvirksomhed. Virksomheden har, på baggrund af den frivillige momsregistrering, fået fradrag for momsen på de byggeomkostninger, der har været i forbindelse med opførelsen af villaen og som har kunnet henføres til den erhvervsmæssige del af ejendommen.²⁰⁹

Den frivillige momsregistrering for udlejning af fast ejendom er gældende for 141,8 m² af villaen. Det samlede momsfradrag udgjorde 46,8% og blev opgjort ud fra forholdet mellem lokalernes areal.²¹⁰

Udover det udlejede har stueetagen også af en privat del bestående af et gæsteværelse og et gangareal omkring trappen og indgangen.

Den udlejede del består af et kontor på 47,10 m² som er indrettet til edb-maskiner, toilet/bad på 7,77 m², værelse(1) på 10,32 m² som anvendes til arkivrum, værelse(2) på 10,32 m² som benyttes af selskabets revisor, depot/teknikrum på 29,11 m² som skal anvendes til lager. Derudover indeholder den udlejede del en hall/opholdsrum/møderum på 32,30 m². Rummet er en del af indgangspartiet og der er ikke foretaget nogen form for klar opdeling af rummet i forhold til hvor rummet skiller.²¹¹

Af sagsøgers ejendomsvurdering fremgår det, at villaen er på i alt 299 m², hvor 123 m² er indrettet til beboelse, mens de resterende 176 m² er indrettet til kontor og kantine.²¹²

Det blev lagt til grund for afgørelsen, at sagsøger ikke kunne godtgøre, at de udlejede lokaler i stueetagen udelukkende var opført og anvendt til erhvervsmæssig brug.²¹³ Sagsøger havde heller foretaget nogen specifik opdeling eller adskillelse af boligen i forhold til hvilke lokaler der udgjorde sagsøgers personlige bolig og hvilke lokaler der var udlejet til erhverv. Det var derfor muligt for

²⁰⁹ SKM2003.163.VLR

²¹⁰ SKM2003.163.VLR

²¹¹ SKM2003.163.VLR

²¹² SKM2003.163.VLR

²¹³ SKM2003.163.VLR

sagsøger også at anvende de udlejede lokaler til privat brug, dog med undtagelse af kontoret på 47.10 m².²¹⁴

Det ikke var muligt at bevise, at de udlejede lokaler udelukkende blev brugt erhvervsmæssigt. Sagsøger var derfor ikke berettiget til fradrag for moms på byggeomkostningerne, jf. momslovens § 51, stk. 1 og § 39.²¹⁵

7.5.2. SKM2010.490.BR

Sagsøger ejer en landsbrugsejendom, som anvendes til både beboelse og erhverv. Ejendommen består af en gård med i alt fire længer, hvor sagsøger havde bygget den ene længe om til et område med spa-pool, sauna, badeværelse og omklædningsfaciliteter.²¹⁶ Poolområdet er fysisk placeret i forlængelse af sagsøgers stuehus således, at lokalet fremtræder som en del af sagsøgers private bolig.²¹⁷ Sagsøger ønskede at få fradrag for moms for ombygningen af den ene længe til poolområde på ejendommen.

Sagsøger benytter ejendommen til flere forskellige typer af virksomhedsaktiviteter, bl.a. stutteri, landbrug, tømrervirksomhed og udlejning, herunder udlejning af nabogården. Formålet med ombygningen af længen til poolområde var derfor tiltænkt efterfølgende, at skulle stilles til rådighed for virksomhedernes ansatte²¹⁸

Byretten lagde til grund for sin afgørelse, at på trods af at poolområdet er tiltænkt som et personalegode for de ansatte, der arbejder for sagsøgers virksomheder, afholder dette ikke sagsøger fra også at anvende poolområdet privat, som en del af dennes bolig. Det var derfor ikke muligt for sagsøger at opnå hverken hel eller delvis fradrag for moms for ombygningen af længen til poolområde, grundet at området ikke er adskilt fra sagsøgers private bolig.²¹⁹ Der er ingen

²¹⁴ SKM2003.163.VLR

²¹⁵ SKM2003.163.VLR

²¹⁶ SKM2010.490.BR

²¹⁷ SKM2010.490.BR

²¹⁸ SKM2010.490.BR

²¹⁹ SKM2010.490.BR

omstændigheder i sagen, der afholder sagsøger fra også at anvende poolområdet privat. Sagsøgers muligheder for fradrag for moms er således bortfaldet.²²⁰

7.5.3. Delkonklusion

Som udgangspunkt er udlejning af fast ejendom fritaget for momspligt, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. Ønskes der fradrag for udgifter i forbindelse med udlejning af fast ejendom, er det derfor et krav, at udlejningen er omfattet af frivillig momsregistrering, jf. momslovens § 51, stk. 1. Selvom udlejningen er omfattet af frivillig momsregistrering, er der fortsat en række betingelser, der skal være opfyldte, for at der kan opnås fradrag for moms. Disse betingelserne er blevet behandlet tidligere i specialets afsnit omhandlende frivillig momspligt, og vil derfor kun blive refereret kort.

Det er et krav, at udlejningen skal kunne karakteriseres som værende erhvervsmæssig udlejning. For at udlejningen kan karakteriseres som værende erhvervsmæssig udlejning i momslovens forstand, skal udlejer påtage sig en økonomisk risiko i forbindelse med udlejningen. Ellers vil udlejningen ikke udgøre en selvstændig økonomisk virksomhed og vil derfor ikke have mulighed for fradrag for moms.

Herudover er det kun lokaler, der er udlejet eller forsøgt udlejet der er omfattet af den frivillige momsregistrering. Det er et krav, at de lokaler, der er omfattet af frivillig momsregistrering, ikke anvendes til boligformål.

Består udlejers faste ejendom både af lokaler, der anvendes til erhvervsmæssig udlejning og lokaler der anvendes privat, skal de lokaler, der anvendes til erhverv være tydeligt adskilte fra de lokaler der anvendes privat. Foreligger der ikke en tydelig adskillelse af lokalerne i ejendommen, kan der ikke gives fradrag for moms til udgifter ved eventuel ombygning eller vedligeholdelse. Det samme gør sig gældende, hvis lokalerne er indrettet eller placeret, så de indgår i forlængelse af udlejers private bolig, eller giver mulighed for, at udlejer også kan anvende lokalerne privat.

²²⁰ SKM2010.490.BR

8. Konklusion

EU-domstolen fortolker udtryk, som betegner fritagelse for momspligt, herunder begrebet omhandlende udlejning og bortforpagtning af fast ejendom strengt. Dette er grundet i, at der er tale om undtagelser til det almindelige princip om opkrævning af moms af tjenesteydelser udført mod vederlag af en afgiftspligtig person. For at en transaktion kan defineres som udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i momsretlig forstand, skal lejer opnå en eneret til det lejede, som følge af udlejningen. Lejer skal også opnå retten til, at udelukke andre fra retten til at anvende det lejede. Dette er dog ikke til hinder for, at udlejer og lejer kan aftale, at udlejer fortsat har adgang til en del af ejendommen. I EU-dommen C451/06, Gabriele Walderdorff kan det udledes, at det at udlejer og en daglig gæst havde adgang til det lejede var nok til, at transaktionen ikke kunne anses som udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i momsretlig forstand. Længden af lejeaftalen har ikke indflydelse på, om transaktionen kan defineres som værende udlejning og bortforpagtning i momsretlig forstand, da længden af aftalen nemt kan ændres i lejeforholdet. Er der flere transaktioner i nær tilknytning til hinanden, skal samtlige transaktioner anses som en samlet hovedydelse. Sekundære momspligtige ydelser kan derfor blive moms fritaget, hvis hovedydelsen er fritaget for moms.

Der er en række undtagelser til fritagelsesbestemmelsen i momsloven, bl.a. udlejning af hotelværelser, som er momspligtigt. Modsat er eksempelvis udlejning af sommerhuse fritaget for momspligt. Hvis et udlejningsforhold både minder om hoteludlejning og sommerhusudlejning, skal forholdet analyseres ud fra, hvad der indgår i hovedydelsen. I et sådan forhold vil hovedydelsen typisk udgøre en transaktion for udlejning af en fast ejendom. Det er her vigtigt at kigge på om sekundære ydelser, som eksempelvis morgenmad eller rengøring er integreret i hovedydelsen således, at det fremstår for gennemsnitsforbrugeren, som en samlet hovedydelse. I de tilfælde, hvor flere sekundære momspligtige ydelser fremgår som en samlet hovedydelse overfor gennemsnitsforbrugeren, kan dette medføre, at hele hovedydelsen bliver momspligtig på trods af, at den oprindelige hovedydelse bestående af en transaktion for udlejning af fast ejendom, som udgangspunkt var moms fritaget. Udover dette vil forhold som selvstændig matrikulering af ejendommene, om det lejede er opdelt i ejerlejligheder, om ejer kan disponere over ejendommen i løbet af året, eller om ejeren må leje ejendommen af et udlejningsfirma på lige markedsvilkår med

andre kunder, også indgå i en samlet vurdering. Alle forhold skal overvejes overfor hinanden, da retspraksis viser, at ikke alle forhold vægter lige meget i den samlede vurdering.

I forhold til frivillig momsregistrering er der visse betingelser, der skal være opfyldte, før der kan gives tilladelse. Udlejningen skal kunne karakteriseres som værende erhvervsmæssig udlejning. Herudover skal udlejer påtage sig en økonomisk risiko i forbindelse med udlejningen, da forholdet ellers ikke vil udgøre selvstændig økonomisk virksomhed. Er der personsammenfald mellem udlejer og lejer vil udlejer ikke påtage sig en økonomisk risiko, hvorfor forholdet ikke vil udgøre selvstændig økonomisk virksomhed.

Udlejningen må ikke vedrøre udlejning til boligformål. Dette gør sig også gældende i situationer, hvor en fast ejendom genudlejes gennem en mellemmand eller et udlejningsselskab.

Frivillig momsregistrering indgår i momssystemdirektivets art. 137, stk. 1 og stk. 2, hvor stk. 1 giver mulighed for opnåelse af tilladelse til frivillig momsregistrering ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, mens momssystemdirektivets art. 137, stk. 2 tillader EU-medlemslandene af begrænse førnævnte mulighed i EU-medlemslandenes nationale lovgivning. Begrænsningerne skal overholde betingelserne bag sjette direktiv om afgiftens neutralitet og kravene om korrekt, enkel og ensartet anvendelse af de fastsatte fritagelser. Dette giver vide rammer for implementering af begrænsninger til opnåelse af frivillig momsregistrering i EU-medlemslandenes nationale lovgivning og kan derfor muligvis medvirke til, at afgiftens neutralitet ikke opretholdes på tværs af EU-medlemslandene.

Anvendes den faste ejendom både privat og erhvervsmæssigt, er det kun lokaler, der benyttes erhvervsmæssigt, som er omfattet af den frivillige momsregistrering. Det er udlejer, der har bevisbyrden for, at et lokale er udlejet eller forsøgt udlejet. Lokalerne der anvendes erhvervsmæssigt, skal være tydeligt adskilte fra de lokaler, der anvendes privat. Er der ikke foretaget en tydelig adskillelse mellem de erhvervsmæssige og private lokaler på den faste ejendom kan der ikke gives fradrag for moms til udgifter ved eksempelvis ombygning eller vedligeholdelse. Dette gør sig også gældende, hvis lokalerne er fysisk placeret, så de indgår i forlængelse af den private bolig, eller giver mulighed for, at de erhvervsmæssige lokaler også kan benyttes privat.

9. Perspektivering

Specialet har behandlet udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i relation til frivillig momsregistrering. Som nævnt i specialets konklusion, giver momssystemdirektivet medlemslandene valgfrihed i forhold til selv at fastlægge yderligere begrænsninger i medlemslandenes nationale lovgivning i forhold til muligheden for tilladelse til frivillig momspligt. Det ville derfor være interessant at undersøge, hvordan de enkelte medlemslande har udnyttet denne mulighed til at begrænse muligheden for tilladelse til frivillig momspligt og derved ændre retsstillingen i medlemslandets nationale lovgivning.

En anden interessant ting at undersøge kunne være, om hvert medlemslands begrænsninger i den nationale lovgivning, i forhold til frivillig momsregistrering, overholder EU-domstolens rammer omhandlende afgiftsneutralitet og kravet til en korrekt, enkel og ensartet anvendelse af de fastsatte fritagelser. Da hvert medlemsland har mulighed for at regulere yderligere i den nationale lovgivning på dette område, kan det således ikke udelukkes, at ensartede retsstillinger bliver behandlet forskelligt i de individuelle medlemslande.

10. Kildefortegnelse

10.1. Faglitteratur

Evald, Jens, Schaumburg-Müller, Sten, Retsfilosofi, Retsvidenskab og Retskildelære, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag 1. udgave, 1. oplag, 2004

Evald, Jens, Retskilderne og den juridiske metode, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2. udgave, 1. oplag, 2000

Jensen, Dennis Ramsdahl, Merværdiafgiftspligten, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 1. oplag, 2004

Neergaard, Ulla, Nielsen, Ruth, EU ret, Karnov Group, 6. udgave, 2. oplag, 2011

Pedersen, Søren Engers, Andersen, Merethe, Danielsen, Linda-Sophia, Moms 2 – Fritagelser og lønsum, 4. udgave, 1. oplag, Karnov Group, 2013

Sørensen, Karsten Engsig, Nielsen, Poul Runge, EU-retten, 5. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2010

Zahle, Henrik, Praktisk retsfilosofi, Christian Ejlers' Forlag, 1. udgave, 1. oplag, 2005

10.2. SKATs juridiske vejledning

Den juridiske vejledning, version 2.9-31.01.18, DA Moms

10.3. Landsskatteretsafgørelser og skatterådsafgørelser

SKM2001.409.ØLR

SKM2003.163.VLR

SKM2007.240.SR

SKM2009.652.SR

SKM2010.490.BR

SKM2012.161.BR

SKM2012.116.BR

SKM2013.359.SR

SKM2015.630.SR

SKM2015.703.SR

SKM2016.606.BR

10.4. EU-domme

C-338/97, C-344/97, C-390/97, Erna Pelzl m.fl.

C-108/99, Cantor Fitzgerald International

C-326/99, Goed Wonen

C-315/00, Maierhofer

C-275/01, Sinclair Collis Ltd.

C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådhavn

C-284/03, SA Temco Europe

C-475/03, Banca Popolare di Cremona

C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg

C-451/06, Gabriele Walderdorff

10.5 Lovforarbejder

Lovforslag 2009-04-22 nr.: 203 Forslag til Lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v.(Ophævelse af visse momsfratagelser og øget lønsumsafgift for den finansielle sektor m.v.)

Rådets sjette direktiv af 1977-05-17 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag

10.6. Lovgivning

Lovbekendtgørelse 2016-06-21 nr.: 760 om merværdiafgift (momsloven)

Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (momssystemdirektivet)

Lov 1953-06-05 nr.: 169 Danmarks Riges Grundlov

Rådets sjette direktiv af 1977-05-17 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag

BEK 2015-06-30 nr.: 808 Bekendtgørelse om merværdiafgift (momsbekendtgørelsen)

10.7. Internetkilder

<https://www.dr.dk/nyheder/indland/grafik-saa-meget-er-alle-ejendomme-i-danmark-vaerd> - set d. 9. marts

Ordoptælling

Statistik:

Sider	83
Ord	20.127
Tegn (ingen mellemrum)	123.631
Tegn (med mellemrum)	143.158
Afsnit	819
Linjer	2.596

Medtag fodnoter og slutnoter

OK