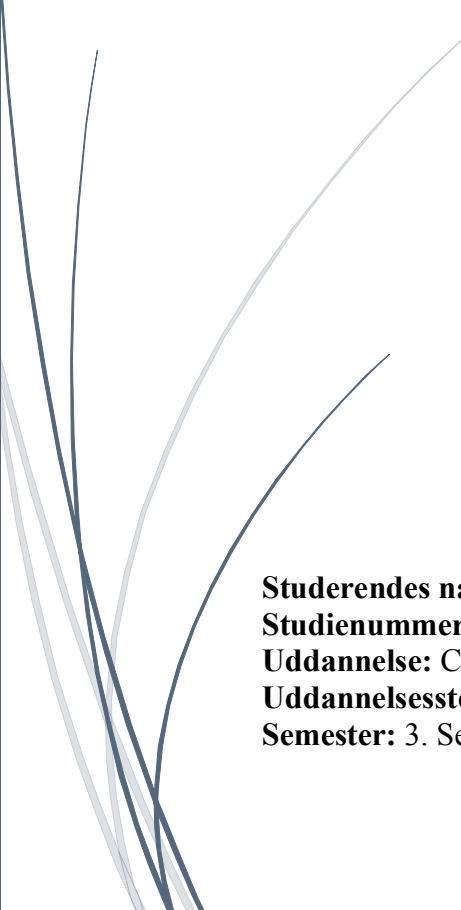


A dark blue vertical bar on the left side of the page. A light blue arrow points to the right from the bar, containing the date.

03-01-2021

Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom

Anslag: 154.977

Several thin, curved lines in shades of blue and grey, resembling stylized grass or reeds, located in the bottom left corner.

Studerendes navn: Mohammed Hammad Akhtar
Studienummer: 20192560
Uddannelse: Cand.Merc.Aud
Uddannelsessted: Aalborg Universitet
Semester: 3. Semester, Speciale

Vejleders Navn: Henrik Bro

Indholdsfortegnelse

1	Abstract	3
2	Indledning.....	5
3	Problemstilling.....	5
3.1	<i>Problemformulering</i>	<i>6</i>
4	Afgrænsning	7
4.1	<i>Momssystemdirektivet.....</i>	<i>7</i>
4.2	<i>Momsloven.....</i>	<i>7</i>
4.3	<i>Momspligtig person</i>	<i>7</i>
4.4	<i>Varer og ydelser fritaget eller ikke fritaget for afgift.....</i>	<i>7</i>
4.5	<i>Analyse</i>	<i>8</i>
4.6	<i>Geografi</i>	<i>8</i>
5	Metode, kilder og opgavestruktur.....	8
5.1	<i>Metode.....</i>	<i>8</i>
5.2	<i>Kilder</i>	<i>9</i>
5.3	<i>Opgavestruktur</i>	<i>9</i>
6	Vigtige retskilder.....	10
6.1	<i>EU-retskilder.....</i>	<i>11</i>
6.2	<i>Nationale retskilder.....</i>	<i>12</i>
6.3	<i>Forholdet mellem EU lovgivning og national lovgivning</i>	<i>14</i>
7	Definition af fast ejendom	14
7.1	<i>C-532/11</i>	<i>15</i>
7.2	<i>C-428/02</i>	<i>18</i>
7.3	<i>C-315/00</i>	<i>23</i>
7.4	<i>Forordningen af 01. Jan – 2017.....</i>	<i>26</i>
7.4.1	<i>Danske sager afgjort før forordningen af 1. Januar 2017:</i>	<i>26</i>
7.4.2	<i>Danske sager afgjort efter forordningen af 1. Januar 2017:</i>	<i>33</i>
7.5	<i>Delkonklusion</i>	<i>38</i>
8	Definition af udlejning	39
8.1	<i>C-326/99</i>	<i>39</i>
8.2	<i>C-150/99</i>	<i>43</i>
8.3	<i>C – 275/01.....</i>	<i>46</i>
8.4	<i>C – 358/97.....</i>	<i>48</i>
8.5	<i>SKM2002.602.LSR</i>	<i>50</i>

8.6	<i>SKM2018.446.LSR</i>	52
8.7	<i>Delkonklusion</i>	53
9	Momspligtens indtræden ved udlejning	55
9.1	<i>Momspligtens indtræden ved hotelværelser og ferielejligheder mv.</i>	55
9.2	<i>Momspligten ved udlejning i en periode under en måned</i>	56
9.3	<i>Momspligten ved udlejning af parkeringspladser, campingpladser og reklamepladser</i>	57
10	Den frivillige registrering	58
10.1	<i>Lovgivning</i>	59
10.2	<i>Erhvervsudlejning</i>	60
10.3	<i>Boligformål</i>	61
10.4	<i>Delkonklusion:</i>	64
11	Fradragsretten for momsen	65
11.1	<i>Lovgivning på området</i>	66
11.2	<i>Delkonklusion</i>	69
12	Konklusion	70
13	Litteraturliste	75
13.1	<i>Bøger</i>	75
13.2	<i>Lovgivning</i>	75
13.3	<i>EU afgørelser</i>	76
13.4	<i>Danske afgørelser</i>	77
13.5	<i>Internetsider</i>	79

1 Abstract

The EU directives form the basis for Danish legislation in the law through the VAT. Despite legislation in this area, doubts may arise as to when a company is exempt from VAT.

The purpose of the thesis is to investigate how the VAT rules of the VAT Act §13, subs. 1, no. 8 proceeds by letting and leasing out property before and after the legislation of Art 13b of the VAT Regulation - including the voluntary VAT registration, as well as the right to deduct VAT. This will be done through legislation, as well as EU and national judgments analysis.

EU law takes precedence over national law. The European Court of Justice and EU law have a major influence on VAT. The VAT System Directive is considered to be the highest, followed by the VAT Executive Order and the practice of the national courts.

Real estate is defined in accordance with Article 13b of the VAT Regulation as any specific part of land on or below the land surface that can be owned or held. Prior to Article 13b, the courts were based on EU decisions. Article 13b emphasizes that any building or structure attached to or in the ground, above or below sea level and which cannot be easily dismantled or moved is covered by the definition.

The original purpose of the object is not decisive for whether the material goods can be regarded as property, but the actual function of the object at the time which is decisive. Article 13b also emphasizes that any element which is installed and which forms an integral part of a building or structure without which the building or structure in question is incomplete. Other things do subsections in the law is also a character for what I called property.

A transaction can be considered as letting of property when a landlord, for consideration, transfers the right of disposal to the tenant for a certain period. This gives the tenant the right to exclude others who, do not have the right to use the leased property. Despite the tenant's right of disposal, the tenant does not have the right to sublet the property without the landlord's approval.

There is an exception to the exemption. According to the VAT system directive, residential purposes are VAT-exempt, whereas commercial leasing is taxable. Transactions are taxable if they include the supply of a good or service for consideration. The VAT liability does not arise if there is no connection between the consideration and the service. The rental and letting of property is usually VAT-exempt.

The VAT System Directive clarifies that a voluntary VAT registration for the letting and leasing of property can be obtained by fulfilling requirements for certain conditions. Among other things, applies to a binding period of two calendar years. Hereby the owner must demand VAT on the deposit as well as rent. In rental companies, VAT deductions are obtained for maintenance, repair work and administrative costs.

The advantage of voluntary VAT registration is that a right to deduct is obtained. When a company obtains permission for voluntary registration for rental, the company can be reimbursed for purchase VAT.

Deductions for purchase VAT applies to different things.

The voluntary VAT-registered company can receive a partial deduction for purchase VAT.

2 Indledning

For 53 år siden blev momsen indført. Den 3. juli 1967 blev den daværende omsætningsafgift (oms) ændret fra en afgift på omsætning til en merværdiafgift (moms). Her blev afgiften opkrævet af merværdien i de forskellige led i erhvervsbranchen (dst.dk, 2019). Momsen som angives til staten ved omsætning af varer og tjenesteydelser betegnes som udgående moms. Indgående moms er den moms der fradrages for på indkøbte varer og tjenester som indgår i produktionen. Der skal også beregnes indgående moms fra tredje verdenslande (Thygesen, 2018). I 1967 udgjorde momsen 10 %, men er sidenhen blevet hævet til 25 %, hvilket den også er til dagen i dag.

Politikere og borgere har siden momsens indtrædelse diskuteret dens tryk, men uagtet om ønsket er at sænke, hæve eller bevare momstrykket, er skatter og afgifter den andenstørste indtægtskilde for staten i dag. I 2019 udgjorde momsen 22 % af statens samlede indtægt (tjekdet.dk, 2019).

Momsområdet udgør 200 mia. kr. årligt af statens indtægt, hvilket gør den til en af de største indtægtskilder. En opgørelse fra Rigsrevisionen fra 2018 viste, at 59.000 virksomheder samlet havde en momsgæld på 6.7 mia. kr. Grundet skatteministeriets manglende kontrol med momsindbetalinger, er den danske stat gået glip af flere mia. kr. (finans.dk, 2020).

Ovenstående opgørelse har vist, at virksomhederne har større mulighed for at snyde, ved at undvige SKAT, moms og afgifter, da der er mindre risiko for at blive opdaget (transportmagasinet.dk, 2018). Der findes dog situationer hvor virksomheder kan fritages for moms, eksempelvis ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.

3 Problemstilling

I dette afsnit vil jeg belyse nogle af problemstillingerne forbundet med udlejning og bortforpagtning af fast ejendom. Herefter vil jeg præsentere problemformuleringen for dette speciale;

Som nævnt i indledningen, er momsen et af de største indtægter for den danske stat.

EU-direktiverne danner grundlag for den danske lovgivning på området via Momsloven (ML). På trods af lovgivning på området, kan der stadig opstå tvivl i forhold til hvornår en virksomhed er momsfritaget og hvornår den ikke er.

Moms er ikke et begreb som den almene dansker bekymrer sig om til hverdag, på trods af at den udgør en stor del af vores liv, da den stort set indgår i alt vi betaler.

Fast ejendom og udlejning og bortforpagtning af fast ejendom er nogle diskutabile begreber, hvilket kan være en udfordring i forhold til den momsmæssige behandling heraf. Ifølge den danske momslovgivning, pålægges der moms på alle varer og tjenesteydelser, der leveres mod et vederlag af en person, der er afgiftspligtig i Danmark (danskelove.dk, 2020, ML § 4). Dog findes der varer og tjenesteydelser, som er fritaget for moms. Dette speciale vil fokusere på ML §13, stk. 1, nr. 8, som fritager udlejning og bortforpagtning af fast ejendom for momsafgifter. Derudover vil jeg fokusere på den frivillige momsregistrering i henhold til ML §51 og fradragsretten for moms ved den frivillige registrering jf. ML §37-39.

3.1 Problemformulering

Med udgangspunkt i ovenstående problemstilling, vil jeg i denne afhandling besvare nedenstående problemformulering:

Hvordan forløber den momsmæssige behandling af Momsloven §13, stk.1, nr. 8, ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, før og efter momsforordningens artikel 13b's indtræden – herunder den frivillige momsregistrering, samt fradragsretten for moms?

I henhold til ovenstående problemstilling og problemformulering, vil specialet blive inddelt således:

1. Definition af udlejning og bortforpagtning af fast ejendom før og efter forordningen.
2. Momspligten i forhold til udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, samt den frivillige registrering og fradragsretten ved momspligtens indtræden.

Med dette i fokus vil behandlingen tage afsæt i elementer, som er anvendt i fritagelsesbestemmelsen. Derefter vil jeg gå i dybden med kravene for den frivillige

momsregistrering for udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, samt hvilke reglementer, der går hånd i hånd med registrering.

4 Afgrænsning

I dette afsnit vil jeg afgrænse fra emner og begreber som ikke vil blive belyst dybdegående i dette speciale, for at besvarelsen af problemformuleringen bliver mere præcis;

4.1 Momssystemdirektivet

Specialet har overordnet fokus på den danske ML. Desuden vil udlejningsbegrebet i dette speciale vægte mere end bortforpagtningsbegrebet. Der vil i specialet også blive brugt domme fra EU-domstolen, som jeg mener er vigtige, idet ML's grundelementer udspringer fra momssystemdirektivet (MSD). Eftersom formålet med specialet er at forklare og analysere de retningslinjer, som skattemyndighederne i Danmark bruger overfor danske udlejere af fast ejendom, har jeg valgt at fokusere på udlejningsbegrebet.

4.2 Momsloven

Specialet vil belyse Momsforordningens artikel 13b, hvor hovedfokus vil være på momsloven. Dette vil i særdeleshed være i forbindelse med bestemmelserne omkring udlejning af fast ejendom jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. Endvidere vil Momslovens §51 omkring frivillig registrering og Momslovens § 37-39 vedrørende fradragsretten også blive behandlet. Andre love i ML vil kun blive belyst ved nødvendighed for at give en bedre forståelse af nogle emner.

4.3 Momspligtig person

Det forventes at læseren ved hvad en afgiftspligtig person er i henhold til momsloven. Derfor vil dette forhold ikke beskrives i forhold til gældende lovgivning på området. I dette speciale defineres den person, som udlejer den faste ejendom som momspligtig.

4.4 Varer og ydelser fritaget eller ikke fritaget for afgift

Eftersom specialet er begrænset til et bestemt antal anslag, vil jeg derfor ikke kunne behandle området vedrørende levering af gas, vand og elektricitet. Ej hellere udlejning af værelser i hoteller

eller virksomheder. Endvidere vil udlejning af parkeringspladser, reklamepladser med mere hellere ikke blive behandlet i dette speciale.

4.5 Analyse

Der vil i specialet tages udgangspunkt i det momsmæssige henseende i henhold til de vigtigste EU-afgørelser og danske afgørelser, for at kunne besvare problemformuleringen bedst muligt. Derfor vil jeg kun behandle de vigtigste afgørelser, og dermed er det ikke alle afgørelser som vil blive behandlet.

4.6 Geografi

Specialets formål er, at behandle den gældende danske lovgivning, hvorfor den geografiske fokus vil være begrænset til Danmark. Endvidere vil specialet belyse EU's fælles definition, da den karakteriserer EU-retlige regler for alle medlemslande. De nationale regler for hvert enkelt medlemsland vil ikke blive belyst.

5 Metode, kilder og opgavestruktur

I dette afsnit vil jeg redegøre for den anvendte metode og kilder til besvarelse af problemformuleringen. Derudover vil jeg også præsentere specialets struktur og opbygning;

5.1 Metode

Formålet med denne afhandling er at beskrive den gældende ret omkring den momsmæssige behandling med henblik på definition og udlejning af fast ejendom. Den gældende rets intentioner er at beskrive retstilstanden (Blume, 2014, s. 40). Endvidere skal det overvejes om gældende ret tager udgangspunkt i retsforskriftsniveau eller afgørelsesniveau. Udgangspunktet er oftest afgørelsesniveauet, idet fastlæggelsen af, hvad gældende ret er, kan identificeres gennem den regel eller norm, som den samlede anvendelse af retskilderne medfører (Blume, 2014, s. 40). Dette betyder, at den analytiske approach til selve afhandlingen vil være på baggrund af den retsdogmatiske metode og at den gældende ret derfor vil komme til udtryk gennem retligt indhold, der kan udledes ved beskrivelse, systematisering og fortolkning af de samlede egentlige anvendte

retskilder (Blume, 2014, s. 39-40). De udsagn og påstande som forekommer i afhandlingen, og som er baseret på den gældende ret, vil desuden baseres på en korrekt anvendelse af den anderkendte juridiske metode, hvor retskilde og fortolkningslæren også hører indenunder (Wegener, 2014, s.60). I afhandlingen vil den gældende ret anses som den - af teorien - anbefalede ret, hvilket vil sige, hvordan loven egentlig er, og bør derfor ikke forstås som, domstolenes fremtidige grundlag at dømme (Stensgaard, 2004, s.18).

5.2 Kilder

De primære kilder vil i denne afhandling bestå af bekendtgørelser, MSD, momslovgivningen, afgørelser fra EU-domme, afgørelser fra danske domme og forordninger. De sekundære kilder vil bestå af hjemmesider, fagbøger, publikationer samt SKATs juridiske vejledning. Det er vigtigt at man i særdeleshed stiller sig kildekritisk til de sekundære kilder, og det er derfor vigtigt at sikre at kilderne er i overensstemmelse med retskildehierarkiet og at de er troværdige. Herunder skal man være særligt opmærksom på om disse stadig er gældende og dermed ikke er forældet, eller om de er præget på subjektiv vis. Jeg vil i denne afhandling derfor være opmærksom på om de sekundære kilder stadig er valide, og om disse stadig har relevans for besvarelse af afhandlingens problemformulering.

Dette gør sig ikke gældende for de primære kilder, da disse stammer fra offentlige anerkendte foranstaltninger som den danske stat og EU, herunder de respektive domstole.

Derudover har jeg anvendt fagbøger, som blandt andet er blevet brugt igennem studiet. Disse kilder er valide kilder, eftersom fagbøger er skrevet af fagpersoner med stor viden og erfaring inden for området, og da disse bøger er udgivet af anerkendte forlag, må disse anses for at være valide kilder.

5.3 Opgavestruktur

Afhandlingen vil inddeles således, at den vil følge en rød tråd, og dermed blive så læsevenlig som mulig. Dette vil jeg opnå ved brug af metakommunikation under hver hovedoverskrift.

De første par afsnit er indledende, hvorefter den gældende ret på området behandles samt analyseres og afslutningsvis afsluttes med en konklusion.

Specialets første afsnit vil starte med en indledning, problemstilling, problemformulering og metode, nemlig så selve læseren får en forståelse af det område jeg ønsker at belyse med denne

afhandling, og hvilken problemstilling jeg ønsker at besvare. Jeg vil afgrænse mig fra andre delelementer, således at besvarelsen af problemformuleringen bliver så præcis som mulig. Dernæst bliver de anvendte metoder og retskilder præsenteret. Her vil jeg præsentere grundelementerne ved EU-lovgivningen på området, derefter den danske lovgivning på området og afslutningsvis forholdet imellem disse.

Næste del behandler de to vigtige elementer, som skal udgøre kernen af opgaven; definition af fast ejendom og lovgrundlaget på området. Herefter vil jeg behandle udlejning af fast ejendom og fastslå hvad der definerer udlejning af fast ejendom. Både definitionen af fast ejendom og udlejning af fast ejendom vil tage udgangspunkt i EU afgørelser og efterfølgende danske afgørelser. Afslutningsvis vil der forekomme en delkonklusion for de to begreber.

Herefter vil jeg behandle den frivillige momsregistrering og lovgrundlaget herfor. Her vil jeg tage udgangspunkt i afgørelser fra dansk praksis, hvilket ligeledes vil afsluttes med en delkonklusion. Dette vil også gøre sig gældende ved behandlingen af næste afsnit, nemlig fradragsretten ved valg af frivillig momsregistrering. Dette afsnit vil også blive analyseret gennem danske afgørelser, og blive afsluttet med en delkonklusion.

Afslutningsvis vil delkonklusionerne fra de ovennævnte afsnit samles i en endelig konklusion, som vil besvare problemformuleringen.

6 Vigtige retskilder

I dette afsnit vil jeg belyse de vigtigste retskilder, herunder EU- og nationale retskilder og forholdet derimellem;

En retskilde kan i bred forstand defineres som værende enhver tankegang, der leder en retsanvender hen imod en konklusion om, hvad der egentlig er den gældende ret på området. I henhold til praksis, anvendes begrebet *retskilde* om præmissen i en konklusion om den gældende ret, som sågar forekommer i en autorativ form. Dette kommer i form af en udtalelse om hvad der egentlig er praksis indenfor et område og som er blevet afgivet af en institution eller en instans. Denne institution eller instans har særlige kompetencer inden for det eksakte område, som udarbejder dokumenter på baggrund af domme, bekendtgørelser eller love. Retskilderne kan følge et

retskildehierarki, som betyder at EU-ret har forrang over national ret. I dansk ret præsenteres retskilderne i et hierarki, hvor grundloven og lovene er de øverste retskilder og ”forholdets natur” er den laveste retskilde. De offentlige myndigheder, herunder domstolene, anvender retskilderne i deres afgørelser, mens forsikringsselskaber, banker og advokater anvender retskilderne i forbindelse med deres arbejde og rådgivning af klienter (selskabsadvokaterne.dk, 2020).

Ved fremstillingen af den gældende ret, vil denne afhandling tage afsæt i nationale- og EU-retskilder, eftersom momsrådet i Europa er harmoniseret i forbindelse med det indre marked (TEUF, 2020).

6.1 EU-retskilder

I forhold til EU-retskilderne findes der her to hovedkilder, nemlig primærret og sekundærret. Primærret består af de traktater som danner den retslige ramme i forhold til Den Europæiske Union. Sekundærret består af retsforskrifter som er blevet udstedt på baggrund af disse traktater, nemlig direktiver, afgørelser, forordninger, aftaler og beslutninger. Det særlige ved EU-retten er, at den direkte kan tages i brug i en domstol i ethvert EU-medlemsland, hvilket betyder, at EU-medlemslandendens lovgivning må vige for EU-retten, da EU-retten har forrang over al national ret (Blume, 2014, s. 121).

Den primære ret anses, indenfor Den Europæiske Union, som værende den vigtigste retskilde og omfatter flere traktater, hvor de grundlæggende traktater som alle lande i EU er styret af, er traktaten om Den Europæiske Union (TEU) og traktaten om Den Europæiske Unions funktionsområde (TEUF, 2020).

Den sekundære ret er bestående af ensidige retsakter og aftaler. Førstnævnte er hovedsageligt de gældende retsakter der står inde under artikel 288 i TEUF, hvor de vigtigste er forordninger og direktiver. Forordningerne er bindende og gælder således i alle EU-medlemslande, og bliver samtidig anset som værende den mest indflydelsesrige under den sekundære EU-ret. Et eksempel for vedtagelse af en forordning er da EU ville garantere fælles sikkerhedsforanstaltninger i forhold til de varer der bliver importeret fra lande som ikke er en del af EU. Hvad angår direktiverne anses disse som værende en retsakt som fastsætter et såkaldt mål, hvilket EU-medlemslandene skal opnå. Det er dog op til medlemslandene selv, at basere deres egne love for hvordan de selv ønsker, at målet skal opnås (e-justice.europa.eu, 2020). For at nævne et eksempel på et direktiv, kan dette

være EU's direktiv vedrørende forbrugerrettigheder. Denne fjerner de skjulte afgifter og omkostninger der foreligger på internettet og giver de enkelte forbrugere en længere frist for, at fortryde selve købet, hvilket er med til at styrke de enkelte forbrugeres rettigheder i EU (eur-lex.europa.eu, 2020).

I henhold til artikel 267 i TEUF anses EU-Domstolen som værende den øverste autoritative fortolker af selve EU-retten (TEUF, 2020). Når man skal fortolke den gældende ret anses afgørelser fra EU-domstolen som en yderst vigtig retskilde. Alle medlemslandene har pligt til at følge afgørelser foretaget af EU-domstolen. Domstolen består af en dommer fra alle respektive medlemslande. Domstolens opgave er at tage stilling til om der er traktatbrud fra medlemslandet og om de gældende EU-retstraktater er behandlet korrekt og dernæst udtale sig om hvordan retsakter skal forstås (Blume, 2014, s. 72).

EU-domstolen har en række kompetencer og værktøjer som kan have effekt på afgørelserne i de forskellige lande. Den vigtigste kompetence er at give et præjudicielt svar som de nationale domstole kan tage i brug. Det nævnte præjudicielle svar gives når en national ret indleder en præjudiciel anmodning hvis der opstår tvivl om en fortolkning eller gyldigheden af EU-retten (Blume, 2014, s. 73). De nationale domstole har således to muligheder i forhold til det præjudicielle svar, hvori den første er, at sagen kan blive henvist til EU-domstolen hvis situationen tillader og i den anledning gør det muligt, at klage til en højere instans, mens den anden mulighed er, at sagen kan blive henvist til EU-domstolen hvis man ikke kan appellere til en højere instans (s.93, Hansen, 2016). EU-domstolen tager ikke stilling til nationale sager eller erstatter national domstol. Der tages kun stilling til forelagte spørgsmål, hvor EU-domstolens besvarelse er bindende for den nationale domstol (Blume, 2014, s. 73).

Da EU-domstolen anses som værende en magtfuld instans anses retskildeværdien derfor også som værende høj.

6.2 Nationale retskilder

Grundloven anses som værende den højeste lovgivning i Danmarks Rige. Den stammer tilbage fra 1849, hvor Danmark gennemgik en ændring og gik fra at være et enevældigt kongerige til et konstitutionelt monarki (samples.pubhub.dk, 2020). I relation til denne afhandling kan vi referere til Grundlovens § 43;

§ 43

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

Ovenstående paragraf fra Grundloven er vigtig at fremhæve, da *skat* nævnes, hvilket dækker over de indirekte skatter, som eksempelvis momsen. Paragraffen specificerer, at der ikke kan opkræves skatter eller afgifter uden lovhjemmel (ft.dk, 2020).

Selve momsopkrævningen bliver reguleret af ML, som egentlig anses som værende udtømmende da den fastlægger både den objektive og den subjektive momspligt (Stensgaard, 2004, s. 22). ML er en implementering af selve EU-direktiverne, og suppleres af bekendtgørelser. Bekendtgørelserne uddyber loven og må ikke stride imod denne idet loven dermed ville blive anset som værende ugyldig. Retsvirkningen mellem bekendtgørelserne og ML er derfor den samme, da bekendtgørelserne har hjemmel i ML. I denne afhandling vil ML og bekendtgørelserne have en høj retskildeværdi, da disse spiller en stor rolle i besvarelse af afhandlingens problemformulering.

Desuden vil der i denne afhandling blive inddraget afgørelser fra nationale domstole, idet såvel administrative myndigheder og almindelige borgere er bundet af sådanne afgørelser. Ved *Retspraksis* forstås de principper og regler som udvikles i domme samt juridiske udtalelser fra domstolene. Når en domstol skal træffe en afgørelse eller træffer en afgørelse i en sag, fortolker domstolen de love der gør sig gældende, og derved bidrager til retspraksis (e-justice.europa.eu, 2020). For at uddybe en gældende ret, er man, ud over loven, også nødt til at henvise til domme og afgørelser der anses som værende vigtige. Dette er vigtigt for meningsfuldt at kunne redegøre for retstilstanden, da loven kan fortolkes af flere præjudikater (Hansen, 2016, s. 156). Retspraksis offentliggøres på forskellige måder, herunder lovtidender, lovsamlinger, juridiske databaser samt på domstolenes websteder. Retspraksis skal således også have en høj retskildeværdi.

Til sidst vil der i afhandlingen også blive gjort brug af Den Juridiske Vejledning. Denne giver udtryk for hvad Skatteforvaltningens opfattelse er, af den gældende ret og er bindende for skattemyndighederne, medmindre den strider imod retskilder som har en højere rang end denne, eksempelvis MSD og ML (Skat.dk, 2020). Den Juridiske vejledning skal ikke tillægges høj retskildeværdi som ML, bekendtgørelserne og retspraksis, da der her er tale om Skatteforvaltningens syn på hvad der er gældende ret.

6.3 Forholdet mellem EU lovgivning og national lovgivning

EU-retten har, som tidligere nævnt, forrang for den nationale ret. I forbindelse med moms betyder det, at personer der er momspligtige i Danmark, kan påberåbe sig en direktivbestemmelse, hvis denne altså stiller den enkelte person bedre (Thygesen, 2018, s. 16). Dette vil være aktuelt i situationer, hvor der er åben for fortolkning. Når sådanne situationer gør sig gældende, skal man vælge den fortolkning som bedst stemmer overens med MSD (Stensgaard, 2004, 2. 31). Bestemmer en virksomhed eksempelvis, at de vil anvende de nævnte direktiver i en sag, kan dette både være en fordel og en ulempe for virksomheden. Ulempen ville bestå i at fortolkningen ikke falder i virksomhedens favør (Thygesen, 2018, s. 16).

EU-domstolen og EU-retten har en stor indflydelse på moms. Hvis vi tager udgangspunkt i retskildehierarkiet, anses MSD som værende den højeste, efterfulgt af ML, momsbekendtgørelsen samt praksis fra de nationale domstole. De administrative forskrifter ligger nederst i retskildehierarkiet. De førstnævnte retskilder som ligger i toppen af hierarkiet vil vægte mest i denne afhandling.

7 Definition af fast ejendom

I dette afsnit vil jeg starte med at fremlægge definitionen af begrebet "fast ejendom" ifølge ML, MSD, samt forordningen. Herefter vil jeg via sager afgjort af EU og dansk praksis, analysere begrebet.

Det er vigtigt at klarlægge definitionen af *fast ejendom* i forhold til ML. Det vil gøre det nemmere for os at forstå, hvornår en ejendom anses som værende fast ejendom, og derefter om der er momsfrigtagelse for udlejning af denne ejendom. Der har indtil 1. januar 2017 ikke været en klar definition af *fast ejendom*. Før denne dato har man i Danmark fokuseret på fritagelserne i MSD artikel 135, stk. 1, litra l (Skat.dk, 2020). Efter 2017 blev artikel 13b, art. 1, nr. 2 litra a, indført i momsforordningen (Eur-lex.europa.eu, 2020). Denne artikel defineres igennem 4 punkter, som vil præsenteres senere i opgaven (Skat.dk, 2020).

Baggrunden for artiklen er, at bekendtgøre en fælles EU-forordning og at definere *fast ejendom* (Skat.dk, 2020). Ifølge den danske skattemyndighed har det i de fleste situationer været nemt at

afgøre, hvad der karakteriserer fast ejendom, men der findes tilfælde, hvor der opstår tvivl. I forbindelse med implementeringen af MSD artikel 47 i de enkelte medlemslande har rådet fastlagt definitionen af fast ejendom (Eur-lex.europa.eu, 2020). Det skal nævnes, at MSD artikel 47 påpeger, at leveringstedet for ydelser ved fast ejendom er det sted, hvor den faste ejendom er beliggende (Skat.dk, 2020).

Jeg vil herunder præsentere og analysere domme behandlet af EU i forhold til sager, hvor definitionen af *fast ejendom* var tvivlsom. Jeg vil fokusere på nogle af dommene som bl.a. har dannet grundlag for momsforordningens artikel 13b, art. 1, nr. 2 litra a, hvor jeg igennem en analyse af de enkelte domme vil beskrive, hvordan begrebet *fast ejendom* skal forstås. Dette vil blive gjort gennem præjudicielle spørgsmål og afgørelserne af disse, eftersom EU-Domstolen kan træffe afgørelser herom ved tvivl. EU-Domstolens afgørelse vil herefter ligge til grund for fremtidige afgørelser af lignende sager i den nationale domstol (denstoredanske.dk, 2020). Efterfølgende vil jeg behandle danske domme, udstedt før samt efter forordningen af 1. januar 2017, for at belyse dens virke.

7.1 C-532/11

Susanne Leichenich-sag (C-532/11) omhandler en husbåd. Problematikken udspringer fra, at husbåden bruges til erhvervmæssig formål, idet husbåden fungerer som restaurant og diskotek. Båden kan ikke rykkes, idet den er stationær, og den er ikke let at demontere (Eur-lex.europa.eu, 2020). Tvivlen opstår ift. MSD artikel 135, stk. 1, litra l, altså momsfratagelsen for udlejning af fast ejendom, da det antages, at husbåden anvendes i erhvervmæssigt regi.

I 1999 indgår Susanne Leichenich (SL) en aftale med den tyske stat ved vand- og skibsforvaltningen om brugsret til jordareal på Rhines venstre bred, samt et tilstødende vandareal, som også er en del af floden. Vand- og skibsforvaltningen har stillet disse arealer til rådighed med henblik på brugen af husbåden med anløbsbro, som en restaurant. Husbåden har i mange år ligget fortøjet samme sted og er aldrig blevet flyttet. Den er fastgjort ved hjælp af reb, kæder og ankre. Derudover har husbåden hverken motor eller fremdriftssystem. Den er tilsluttet vand- og elforsyning og har egen adresse, telefontilslutning og spildevandsledning (Eur-lex.europa.eu, 2020, Præmis 9).

1. februar 2000 bortforpagter SL husbåden, herunder dertilhørende anløbsbro og areal til et selskab, som anvender husbåden til restauration og senere som diskotek. Her opstår problemet, idet SL ikke opkræver moms af forpagtningsafgiften. Dette har SLs skatterådgivere vejledt hende til ikke at gøre, idet de var af den opfattelse, at der var tale om udlejning af fast ejendom. Finanzamt Köln-Altstadt udfører en kontrol, som i årene 2000-2003 er den kompetente skattemyndighed, og de mener, at denne udlejning vedrørte løsøre og derfor er momspligtig (Præmis 10).

SL kræver derfor en erstatning fra sine daværende skatterådgivere Landgericht for den erlagte moms og anlagde derfor sag an mod dem. Den 9. december 2010 henviser retten til domstolens afgørelse af 16. januar 2003, Maierhofer (sag C-315/00), hvor de kommer ind på, at husbåden hverken udgør en fast ejendom eller bestanddele af denne, da den ikke var grundfast. Husbåden kunne derfor fjernes indenfor nogle timer, selvom det krævede tid og fagfolk at klargøre dette. Her blev det vurderet, at det ikke var en sag om fast ejendom, men derimod en løsøregenstand og derfor momspligtig (Præmis 11).

Efterfølgende iværksættes en appel til Oberlandesgericht Köln. De fokuserer på, at forpagtningsaftalen ikke kun begrænser sig til husbåden og anløbsbroen, men også de tilhørende vand- og landarealer. Der nævnes at den stationære benyttelse af husbåden forhindrer andre i at benytte vandområdet. Herunder en del af floden og dermed af jorden. De bemærker også, at husbåden har haft fortøjning og har befundet sig samme sted over flere år. Ydermere bemærkes der, at husbåden har en telefonlinjetilslutning, spildevandsledning, postadresse, samt vand- og elforsyningsnet. På baggrund af disse elementer antager retten, at husbåden udgør en bygning i sjette direktivs forstand (Præmis 12-13). Husbåden, den dertilhørende anløbsbro og udlejningen af denne, er en gråzone, og derfor stilles der spørgsmålstejn til om disse elementer er afgiftspligtige i forhold til det momsmæssige henseende (Præmis 14). Oberlandesgericht Köln forlægger på denne baggrund EU-Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål (Præmis 15):

Skal [sjette direktivs] artikel 13, punkt B, litra b), [...] fortolkes således, at begrebet bortforpagtning og udlejning af fast ejendom omfatter udlejning af en husbåd, med dertilhørende fortøjningsareal og anløbsbro, som udelukkende er beregnet til stationær og varig benyttelse som restaurant/diskotek på en afgrænset og identificerbar fortøjningsplads i vandet? Er det relevant for vurderingen, hvordan husbåden er forbundet med grund og jord, eller hvor meget arbejde der er forbundet med at fjerne bådens fastgørelsesforanstaltninger?

Såfremt spørgsmål 1, første punktum, besvares bekræftende:

Skal [sjette direktivs] artikel 13, punkt B, litra b), [...] fortolkes således, at begrebet »køretøjer«, der ifølge Domstolens dom af 3. marts 2005, sag C-428/02 [[Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Sml. I, s. 1527](#)], også omfatter både, ikke finder anvendelse på en bortforpagtet husbåd, der ikke kan sejle ved egen kraft (ingen motor), og som er blevet bortforpagtet alene med henblik på varig udnyttelse på den konkrete beliggenhed og ikke med henblik på sejlads? Udgør bortforpagtningen af husbåden og anløbsbroen, herunder de dertilhørende land- og vandarealer, en samlet afgiftsfri ydelse, eller skal der i momsmæssig henseende eventuelt sondres mellem udlejningen af husbåden og af anløbsbroen?»

Kilde: *eur-lex.europa.eu*

EU-domstolen mener, at forpagtningsaftalen ikke begrænser sig til udlejningen af husbåden og anløbsbroen, men også til de tilhørende vand- og landarealer, da man ikke kan adskille husbåden og anløbsbroen fra benyttelsen af de andre elementer. Samtidig nævner de, at formålet med husbåden og anløbsbroen udelukkende er, at den udlejes, som restaurant og diskotek. Ydermere mener domstolen, at husbåden og fortøjningspladsen ikke skal anses som isolerede elementer, men at husbåden er en integreret del af fortøjningspladsen (Præmis 19-20).

De fastslår også, at den del af arealet, der ikke er under vand, og som svarer til det areal, som støder op til husbådens fortøjningsplads i vandet udgør fast ejendom. Den afgrænsede del af flodbunden, der ligger under vand, hvor husbåden ligger fortøjet, skal også betragtes som værende fast ejendom (Præmis 21-22).

Domstolen lægger vægt på at husbåden ikke har et fremdriftssystem, og i mange år har været stationært fortøjet til floden. Den er fortøjet ved hjælp af ankre, kæder og reb til en bestemt del af flodbredden. Disse elementer er ikke nemme at demontere, hvilket betyder, at der er ekstra omkostninger forbundet med dette. Derfor er det ikke nødvendigt, at konstruktionen skal være forbundet med jorden for at momsreglerne for fast ejendom kan komme i spil. Her henviser domstolen til en anden sag, nemlig sag C-315/00, afsnit 33 om Maierhofer (Præmis 23).

Domstolen nævner også, at ingen af parterne i forpagtningsaftalen, som er indgået for fem år siden, har udtrykt andet end at husbåden, og brugen af denne har haft karakter af restaurant og diskotek. (Præmis 24).

Derfor mener domstolen, at forbindelsen mellem husbåden og de bestanddele, der udgør den fortøjningsplads, samt arealet og alle elementer, skal anskues som en helhed, og derfor fastslås, at dette jf. direktivets artikel 13, punkt B, litra b), anses for værende fast ejendom (Præmis 25).

I forhold til spørgsmål nummer 2, ønsker de svar på om domstolen anser husbåden for værende et køretøj på baggrund af det sjette direktiv artikel 13, punkt B, litra b. Nr. 2 (Præmis 30).

Domstolen bekendtgør, at køretøjer ifølge deres praksis fortolkes som alle transportmidler, herunder også både jf. dommen i sagen Fonden Marselisborg Lystbådehavn, præmis 44. Her skal ordene forstås, som midler der er beregnet til person- og godstransport, altså alle midler som decideret anvendes til disse formål (Præmis 30).

Begrebet køretøj skal forstås således, at det skal befordre personer eller gods, der jf. artikel 38, stk. 1 og 3, i forordningen 282/2011, som kvalificerer et køretøj, som værende et transportmiddel. Derfor udelukker det permanente og stationære køretøjer, som er hovedsagens genstand (Præmis 32).

Domstolen mener derfor, at godets oprindelse er uden betydning, men derimod funktionen af denne (Præmis 33).

Husbåden, som oprindeligt er bygget til anvendelse som et køretøj, er i de sidste 30 år ikke blevet benyttet til dette formål. Husbåden har i perioden været permanent, stationært, ikke demonterbart, og ligget fortøjet samme sted ved Rhinens venstre bred. Derfor kan man ikke betragte husbåden som et transportmiddel under den tiltalte periode. Ifølge momsreglerne kan husbåden ikke anses for at være et køretøj (Præmis 34).

Domstolen differentierer ikke mellem jord- og vandareal, så længe arealet er afgrænset. De mener derfor i hovedsagen om husbåden, at i lyset af alt ovenstående, skal denne betragtes som fast ejendom, som benyttes til restaurant og sammenlignes derfor med andre restauranter. I økonomisk henseende konkurrer disse med andre lignende etableringer, som befinder sig i bygninger, der er grundfaste (Præmis 35).

7.2 C-428/02

Sagen om Fonden Marselisborg Lystbådehavn (FML) C - 428/02 omhandler, hvorvidt udlejning af bådpladser på vand og liggepladser på vand til vinteropbevaring, skal betale moms eller er fritaget heraf, jf. sjette direktiv artikel 13, punkt B, litra b (Eur-lex.europa.eu, 2020, Præmis 1-2).

Driften af lystbådehavnen i Marselisborg varetages af FML. Fonden er en selvejende institution, som har en virksomhed der udlejer bådpladser på vand og liggepladser på vand til vinteropbevaring af både (Præmis 8). Bådpladsen kan lejes for et år ad gangen, på månedsbasis eller kortere (Præmis 9). Det tilfælde, hvor pladsen udlejes et år ad gangen, får lejereren tildelt en bestemt og identificerbar plads, samtidig får lejereren adgang til havnens øvrige faciliteter, såsom toilet, bad mm. Bådpladsen indrettes efter bådens størrelse. Pladserne er særskilt nummeret og de markeres med hækpæle/y-bomme eller flydebro med y-bomme. Ønsker lejer ikke at gøre brug af sin plads i en periode over 24 timer, skal pladsen uden godtgørelse stilles til disposition for andre gæster (Præmis 10).

Lejereren, som lejer en plads med en opbevaringsplads på land i en længere periode opkræves en årlig lejeafgift samt et depositum, der beregnes ud fra bådens størrelse. Der opkræves dog ikke depositum ved leje af en bådplads på vand uden ret til liggeplads på land. Derimod er lejeafgiften større i dette tilfælde (Præmis 11). Hvis man lejer for en måned, betaler man en månedlig lejeafgift og her er der ikke krav om depositum (Præmis 12). De lejere som lejer over en kortere periode får tildelt plads i havnen for en eller flere dage og her kræves der heller ikke noget depositum (Præmis 13). Lejere som lejer liggepladser på landarealer, får retten til at bruge et bestemt areal, hvor vedkommende kan stille båden i vinterperioden. Pladsen på landarealet er nummereret med et nummer på et metalstativ. Ejeren af båden har adgang i hele perioden, og kan dermed tilse og klargøre sin båd (Præmis 14).

Problematikken i sagen er, at Told og Skatteregion Århus mente, at FML var momspligtige. FML accepterede ikke, at indtægterne for udlejning af pladserne var momspligtige. Derfor klagede FML til Landsskatteretten over Told- og Skatteregion Århus' afgørelse (Præmis 15).

Landskatteretten kommer i deres afgørelse fra d. 6. december 2000 frem til, at udlejning af bådpladser ikke er omfattet af momsfritagelsen, jf. ML §13, stk. 1, nr. 8, da aktiviteten ikke kan karakteriseres som udlejning af fast ejendom. Afgørelsen bliver afsagt på baggrund af, at bådeindehaveren, som lejer grunden ikke lejer et afgrænset og identificerbart område eller dele af en fast ejendom. De opnår derimod en brugsret over en plads i havneområdet (Præmis 16).

Hvad angår leje af liggepladser på land for vinterperioden, kom Landsskatteretten frem til, at denne aktivitet ikke var momspligtig og derfor momsfritaget, da den havde karakter af udlejning af fast ejendom jf. ML §13, stk. 1, nr. 8. De mente at bådeindehaveren der betalte en leje for noget, som lejes ud på baggrund af arealets størrelse, lejer et afgrænset og identificerbart område, hvor der er

fri adgang i vinterperioden. Derfor mente Landsskatteretten at dette ikke kunne anses for, at være omfattet af undtagelsesbestemmelsen om udlejning af pladser til parkering af køretøjer, da både ikke blev omfattet af begrebet køretøjer jf. sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b, nr. 2 (Præmis 17).

FML og skatteministeriet bragte Landskatterettens afgørelse for Vestre Landsret. Vestre Landsret afgjorde, at i forhold til fortolkningen af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b, er det nødvendigt for afgørelsen, at stille Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål (Præmis 18):

1) Skal artikel 13, punkt B, litra b), i sjette momsdirektiv [...] fortolkes således, at begrebet "udlejning af fast ejendom" omfatter udlejning af en bådeplads, som består af en del af et landfast havneareal samt et afgrænset og identificerbart areal på vandet?

2) Skal artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2, i sjette momsdirektiv fortolkes således, at begrebet »køretøjer« omfatter både?

Kilde: eur-lex.europa.eu

I forhold til besvarelsen på første spørgsmål er Domstolens anmærkninger, at fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, ifølge retspraksis, er selvstændige fællesskabsretlige begreber. Det skal derfor ses som en fælles forståelse for alle medlemslande af EU. Det betyder, at de alle er underlagt EU lovgivning og i den forbindelse referer domstolen til andre domme (Præmis 27).

Domstolen nævner ydermere, at eftersom sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b, ikke har en konkret definition af begrebet udlejning af fast ejendom, skal man se på bestemmelsen ud fra den sammenhæng, som optræder i den enkelte case (Præmis 28).

Ydermere nævner Domstolen, at fritagelsen af sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes strengt, da der er undtagelser omkring princippet om, at moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (Præmis 29).

Domstolen har i mange andre domme forklaret, hvordan udlejning af fast ejendom defineres og hvornår den træder i kraft. Det skal gøre sig gældende, at udlejeren af ejendommen giver lejereren over en aftalt periode lov til, at gøre brug af ejendommen, og udelukkende er tilgængelig af lejer samt at dette sker mod betaling (Præmis 30).

Yderligere gøres der opmærksom på, at forholdet mellem FML og brugerne af liggepladserne på land, som har eneret i en bestemt periode til at bruge pladsen de har fået tildelt omfattes af begrebet udlejning. Denne regel gør sig også gældende for lejere af bådpladserne på vand, selvom det er midlertidigt, og kan bruges af en anden båd end pladshaveren, hvis lejerer ikke gør brug af denne bådplads (Præmis 31).

Spørgsmålet som ønskes at blive afgjort er, om liggepladser til både på land og vand skal anses for værende fast ejendom (Præmis 32).

Generaladvokaten har i punkt 30 oplyst, at fast ejendom kan defineres som et bestemt udsnit af jordens overflade og herunder de faste installationer, som er opført. Yderligere pointeres der, at i modsætning til det åbne hav, kan indre farvande også være i en persons ejendom og besiddelse, og derfor gøre det sig gældende som nævnt i afsnittet herunder at FML er ejer af havneområdet (Curia.europa.eu, 2006, Præmis 30).

Domstolen fastgør, at liggepladser på landarealet som anvendes til henstilling af både, er fast ejendom (Præmis 33). I forhold til bådpladserne på vand, ligger ejendomsretten over havneområdet og havnebassinet hos FML. Om området er helt eller delvist oversømmet har ikke betydning for, om det anses for fast ejendom i dette tilfælde, fordi arealet kan udlejes eller bortforpagtes uanset. Lejeaftalen har en betydning for den afgrænsede del af havnebassinet og ikke kun en given mængde vand, da overfladen som er dækket af vand, er afgrænset og ikke kan flyttes (Præmis 34).

Generaladvokaten har i punkt 31 i forslaget til afgørelsen anført, at man skal sondre mellem fast ejendom og løsøre. Det vand som båden ligger i er løsøre, og derfor anser den danske regering det også som værende løsøre (Curia.europa.eu, 2006, Præmis 31).

Domstolen pointerer, at generaladvokaten i punkt 32 i forslaget til afgørelsen har anført, at fortolkningen af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b, skal forstås således, at en bådplads i et havnebassin omfattes af bestemmelsens definitionen af fast ejendom (Præmis 35).

Derfor er svaret på første spørgsmål ifølge domstolens afgørelse, at begrebet udlejning af fast ejendom omfatter udlejning af bådepladser på vand og liggepladser på land til både på et havneareal (Præmis 36).

I andet spørgsmål, ønsker man at få oplyst hvorvidt bådene er omfattet af begrebet køretøjer jf. sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b, nr. 2 (Præmis 37).

Domstolen gør opmærksom på, at den danske og græske regering har anført, at begrebet køretøjer ikke skal fortolkes strengt, men at begrebet omfatter det, som kan transportere en person og et gods fra et sted til et andet, hvilket også inkluderer både (Præmis 39).

Domstolen nævner, at de forskellige sprogversioner af artikel 13, punkt B litra b, nr. 2, som skal definere begrebet køretøjer ikke er sammenhængende. I sprogversionerne, som er på fransk, engelsk, italiensk, spansk, portugisisk, tysk og finsk, findes kun en definition af begrebet, som bruges generelt om alle transportmidler, herunder luftfarttøjer og både. Til gengæld gør domstolen opmærksom på, at i andre sprogversioner, som i den danske, svenske, nederlandske og græske, gøres der brug af et udtryk, som er mere præciseret i dens oprindelige betydning, og derfor anvendes begrebet ”landtransportmidler”. I dette tilfælde defineres køretøjer, som et landtransportmiddel på hjul (Præmis 41).

Domstolen udtrykker, at der i forhold til udlejning af pladser til parkering af køretøjer, indeholder sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b, nr. 2 en undtagelse vedrørende bortforpagtning og udlejning af fast ejendom. De transaktioner, som indebærer afgiftspligtige transaktioner bortset fra dem, som der gøres opmærksom på i undtagelsen, skal alle pålægges moms (Præmis 43).

Til slut fastslår Domstolen, at svaret på andet spørgsmål, i forhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b, nr. 2 er, at begrebet køretøjer omfatter samtlige transportmidler, herunder også både (Præmis 44,47).

Domstolen konkluderer, at bådepladserne i vandet, samt liggepladserne på landarealet, er omfattet af begrebet *fast ejendom*. Endvidere dækker begrebet køretøjer samtlige transportmidler, herunder også både. Fast ejendom defineres på baggrund af hvorvidt det er flytbart og udtrykkeligt præciseret.

7.3 C-315/00

Rudolf Maierhofer (RM) – sag C-315/00, omhandler MSD artikel 135, stk. 1, litra I. Her forekommer tvivl om hvorvidt fritagelse for moms ved udlejning af fast ejendom gør sig gældende, da RM har opført beboelsesbygninger der består af præfabrikerede elementer, som udlejes til Freistaat Bayern (herefter delstaten Bayern), i forbindelse med indlogering af asylansøgere (Eur-lex.europa.eu, 2020, Præmis 2).

RM har opført beboelsesbygninger til udlejning som er opført på jord, tilhørende delstaten Bayern. Formålet er at indlogere asylansøgere. Kontrakten var på fem år med mulighed for forlængelse (Præmis 11).

Nogle af bygningerne var på en ejendom, som RM lejede af den lokale myndighed, imens nogle andre bygninger var på ejendomme, som delstaten Bayern havde lejet. Alle ejendomme skulle leveres i ryddet stand, når lejeperioden af jorden ophørte (Præmis 12).

Bygningerne, som RM opførte var en- og toetagers bygninger, som var af præfabrikerede elementer, og derfor blev sammenlignet med præfabrikerede huse. Konstruktionen af bygningerne var et betonfundament i jorden, hvor bygningen stod på betonsokler. Væggene til disse bygninger var plader, som var boltet til fundamentet. Taget var af teglsten. Gulve samt vægge i badeværelser, toiletter og køkkener var dækket med fliser. Denne konstruktion skyldes at otte personer på ti dage skulle kunne afmontere husene, således at disse kunne anvendes et nyt sted, eftersom jorden skulle leveres ryddet når kontrakten ophørte (Præmis 13).

Problematikken i sagen er, at RM ikke har fradraget den indgående moms af de ny-opførte bygninger i 1992. Med henblik på udlejning af fast ejendom, havde han heller ikke krævet moms af lejen efter UStG's § 4, stk. 12, første punktum, litra a, i årene 1993-1995 (Præmis 14). Finanzamt havde beskattet RMs omsætning, da han ifølge deres påstand var afgiftspligtig, og han ifølge dem ikke udlejede fast ejendom, men derimod bygninger, som ikke kunne anses for at være en del af den faste ejendom jf. BGB's § 95 (Præmis 15). Finanzgericht i Tyskland gav ikke RM medhold, da han lagde sag an mod Finanzamts, på grund af deres afgørelse omkring RMs afgiftspligt (Præmis 16). Han satte en revisionsanke i gang ved Bundesfinanzhof, da han mente at anvendelsen af UStG's § 4, stk. 12, første punkt, litra a, var sket fejlagtigt i forhold til sjette direktiv (Præmis 17). Bundesfinanzhof kom på baggrund af UStG's § 4 frem til, at den virksomhed som RM bedrev, ikke

kunne fritages for omsætningsafgift. Samtidig skulle UStG's § 4, stk. 12, første punkt. Litra a, fortolkes i overensstemmelse med tysk civilret, særligt BGB's § 95, stk. 1. første og andet punkt. Den illustrerer at genstande, med midlertidige formål, herunder ejendomsbygninger, som er forbundet med jord, ikke kan anses som værende fast ejendom. Derfor er udlejning af disse bygninger afgiftspligtige (Præmis 18). Til gengæld betvivlede Bundesfinanzhof om den tyske retspraksis var i strid mod EU-retten, og de blev derfor nødt til at stille følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse hos EU-Domstolen (Præmis 19):

1) Omfatter begrebet »udlejning af fast ejendom« i artikel 13, punkt B, litra b), i direktiv 77/388/EØF overladelse, der sker mod vederlag, af en af præfabrikerede elementer opført bygning, der efter aftalens ophør skal fjernes og kan genanvendes på en anden fast ejendom?

2) Er det for så vidt af betydning, at udlejer overlader lejereren den faste ejendom og bygningen, eller kun bygningen, som han har opført på lejers faste ejendom?

Kilde: eur-lex.europa.eu

Det første spørgsmål som ønskes besvaret af EU-Domstolen er, hvad der omfattes af begrebet *fast ejendom* i forhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b (Præmis 20).

Ifølge den tyske regering var definitionen af begrebet ”*udlejning af fast ejendom*” ikke nær så vigtig, idet sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b, gav medlemslandene mulighed for at fastsætte yderligere undtagelser end dem, som på nuværende tidspunkt var bestemt i EU-direktivet. Dette havde den tyske regering benyttet sig af ved at definere de elementer, som er forbundet med grund og jord og som har et midlertidigt formål. Disse ejendomme er ikke *udlejning af fast ejendom* jf. BGB's § 95, stk. 1, og kan derfor ikke fritages for omsætningsafgift, hvilket gør sig gældende ved udlejning af fast ejendom (Præmis 21).

Ydermere bemærkes der, at UStG's § 4 i forlængelse med sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b, understreger, at princippet om *udlejning af fast ejendom* er fritaget og kun udelukker visse former af udlejning. Yderligere indeholder UStG's § 4 ingen udtrykkelig udelukkelse af de bygninger, som er opført af præfabrikerede elementer, hvilket er anvendt i RM-sagen (Præmis 22). Samtidig mener EU-domstolen, at forbundsrepublikken Tyskland ikke har kunne indføre flere udelukkelser i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b, afsnit 2 (Præmis 23-24).

Domstolen fastlægger, at fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, er selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvorfor begrebet må underlægges af fællesskabsdefinitionen som medlemslandene af EU erkender. Jf. Sag C-358/97, kommissionen mod Irland (Præmis 25).

Domstolen nævner også, at ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b, ikke illustrere omfanget af begrebet *udlejning af fast ejendom*, hvorfor sammenhængen af hvor begrebet og dets indhold indgår undersøges nærmere (Præmis 28). Ydermere fremgår det af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b, at fællesskabslovgiver gjorde udlejning af løsøregenstande momspligtige, men udlejning af fast ejendom skulle derimod momsfritages (Præmis 29).

Derfor fastlagde domstolen, at det var imod sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b, at en nationalbestemmelse, der udvider merværdiafgiftsfritagelsen, som kun er forbeholdt udlejning af fast ejendom til at omfatte udlejning af bestemte løsøregenstande også, jf. sag C-60/97, kommissionen mod Frankrig (Præmis 30). Her handlede sagen kommissionen mod Frankrig om nogle campingvogne, telte, mobile hjem og mindre fritidsboliger. Dommen kategoriserede disse elementer som værende løsøregenstande, fordi campingvogne og mobile hjem var genstande, der var mobile, samtidig med at teltene og fritidsboligerne let kunne flyttes, hvis nødvendigt (Præmis 31). EU-Domstolen hæfter sig ved, at bygningerne i RMs tilfælde, som beskrives i præmis 13 ikke er flytbare eller mobile. Dette på trods af at bygningerne står på betonsokler, som er støbt i jorden på et betonfundament og let kan afmonteres samt genanvendes, når lejekontrakten udløber. Domstolen hæfter sig ydermere ved, at det tager otte mænd og cirka ti dage at afmontere elementerne, hvilket er lang tid (Præmis 32).

I Domstolens optik, skal grundfaste konstruktioner anses for at være fast ejendom. Det afgørende er, at bygningerne ikke hurtigt kan demonteres og flyttes. Samtidig er det ikke nødvendigt, at de er uløseligt forbundet med jorden som den tyske regering mente. Varigheden af lejekontrakten er ikke afgørende for, om RMs bygninger er løsøregenstande eller fast ejendom (Præmis 33-34).

Domstolen klargør tvivlen i spørgsmålet med, at udlejning af bygninger, som bygges med præfabrikerede dele, som er grundfæstet i støbt beton og ikke let kan flyttes eller afmonteres jf. RM, skal anses for *udlejning af fast ejendom*, jf. sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b forstand. EU-

Domstolen konkluderer afslutningsvist, at uanset om bygningen senere skal fjernes ved kontraktens udløb og derefter bruges et andet sted til anden ejendom, vil ovenstående forhold være gældende.

7.4 Forordningen af 01. Jan – 2017

Som tidligere nævnt, har EU per 1. januar 2017 indført en fælles definition af fast ejendom i EU. Dette er beskrevet i artikel 13b, stk. 1, nr. 2, litra a, som er indsat i momsforordningen (Skat.dk, 2020). Definitionen gennemgår 4 punkter:

A: Enhver specifik del af jorden, på eller under jordoverfladen, som kan ejes eller besiddelse.

B: Enhver bygning eller ethvert bygningsværk, der er fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen, og som ikke let kan demonteres eller flyttes.

C: Ethvert element, der er installeret og som udgør en integrerende del af en bygning eller et bygningsværk, uden hvilket den pågældende bygning eller det pågældende bygningsværk er ufuldstændig(t), f.eks. døre, vinduer, tage, trapper og elevatorer.

D: Ethvert element, udstyr eller maskine, der permanent er installeret i en bygning eller et bygningsværk, og som ikke kan flyttes uden at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller ændres.

Kilde: skat.dk

Den danske skattemyndighed mener, at det grundet EU's definering af begrebet *fast ejendom*, er blevet nemmere at afgøre sager som vedrører dette. Dog kan der være særlige tilfælde, hvor der opstår tvivl (Skat.dk, 2020). Definitionen sikrer, at fast ejendom behandles ensartet i samtlige EU-lande, hvorfor det er væsentligt med en fælles definition.

Jeg vil herunder præsentere og analysere danske domme før og efter forordningen af 1. Januar 2017, for herefter at vurdere hvordan den danske domstol har afgjort før og efter forordningen;

7.4.1 Danske sager afgjort før forordningen af 1. Januar 2017:

7.4.1.1 SKM2010.365.SR

Sagen omhandler en spørger, som ønsker svar omkring hvorvidt udlejning af olietanke defineres som udlejning af fast ejendom som er moms fritaget jf. ML §13, stk. 1, nr. 8, og om ydelserne behandles efter særreglen (Skat.dk, 2020, SKM2010.365.SR).

Spørger i sagen ejer nogle olietanke. Kunderne lejer tankkapaciteten i disse olietanke. Tankene er ikke let flytbare, da de er fast installeret og har en højde på 22 meter, samt en bredde på 30 meter. Placeringen af tankene er på matrikulerede og ikke matrikulerede grunde. Proceduren er, at kunden, uanset om kunden er fra et EU-land eller ej, ankommer med en olielast, mens tankejer laster olien i tanken. Hele arealet i tanken lejes og ikke kun et bestemt antal kubikmeter. Typisk lejes tankene over en til to år ad gangen. Både ejer og kunde har adgang hertil. Vedligeholdelsespligten påhviler ejer. Ansvar for opvarmning, last, tømning påhviler også ejeren, men efter kundens ønske. Brugsretten er dog tildelt kunden, idet kunden bestemmer hvad der udledes i tanken og på hvilket tidspunkt (SKM2010.365.SR).

Spørgsmålet forlyder:

1. Spørger lejer tank kapacitet ud til kunder i EU for en given periode, gerne et år af gangen. Er spørger omfattet af særreglen "ydelse vedrørende fast ejendom"?
2. Der står skrevet i SKAT's materiale fra d. 7. december 2009 "Nye momsregler for EU-handel med ydelser, godtgørelse af momsudgifter inden for EU m.v. (momspakken)" at, særreglen gælder ydelser hvor man "overdrager brugsretten til fast ejendom" - Defineres spørgers tanke som fast ejendom?

Kilde: *skat.dk, juridisk vejledning, SKM2010.365.SR*

Til besvarelse af dette henviser SKAT til ML § 18 (Danskelove.dk, 2020) og tidligere EU-domme, herunder sag C-135/00 (RM) og sag C-428/02 (FML). Disse domme giver en definition af begrebet *fast ejendom* i momsmæssig henseende. Herefter anvender SKAT Sag C-275/01, Sinclair Collis Ltd. til at definere begrebet *udlejning af fast ejendom* i momsmæssig henseende. Afgørelsen i sagen RM kan anvendes til at danne retningslinjer for, hvilke betingelser der skal gøre sig gældende for at noget kan karakteriseres, som en bygning i momsmæssighenseende. De to første sager er gennemgået tidligere i opgaven, og derfor vil der kun gives en kort opsummering heraf. Sag C-275/01, Sinclair Collis Ltd, vil behandles senere i opgaven, under afsnittet "Definition af udlejning", da sagen har mere relevans for dette afsnit, eftersom sagen omhandler emnet.

EU-domstolen fastslog i RM-sagen, at en bygning konstrueret af præfabrikerede dele, og som er uløseligt forbundet og installeret, på en måde, hvor denne konstruktion hverken kan demonteres eller let flyttes, er udlejning af fast ejendom. Dette på trods af at bygningerne skal kunne fjernes og

genanvendes på en anden ejendom ved lejekontraktens ophør jf. 6 direktiv, artikel 13, nuværende MSD art. 135 (SKM2010.365.SR).

Dernæst i sagen for FML afgjorde EU-domstolen, at et afgrænset jord- eller vandareal, under eller over havoverfladen, karakteriseres som fast ejendom. Endvidere fastlår EU-domstolen, at det areal, hvor den faste ejendom har beliggenhed, er svarende til stedet for den endelige anvendelse af tjenesteydelsen (SKM2010.365.SR).

SKAT anvender sagen Sinclair Collis Ltd, da denne sag giver et indblik i, hvordan udlejning af fast ejendom skal forstås ifølge den fællesretlige forstand. Det skal konstateres, at MSD ikke har en klar definition af begrebet *udlejning*. Alligevel fremgår det af retspraksis, at det karakteriserende ved udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt b, litra b, forstand (eur-lex.europa.eu, 2006, MSD), er... ”at rettighedshaver for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til at råde over en fast ejendom, som om den pågældende var ejer heraf og at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed” (SKM2010.365.SR).

SKATs bindende svar ud fra afgørelsen er, at olietankene er fastmonteret og installeret på en måde, hvor de ikke kan demonteres eller flyttes let. De er grundfæstet på grunden, og hvis tankene skulle kunne flyttes, ville det være ligestillet med nedrivning af et hus jf. sagen RM, skal kriterierne for fast ejendom i henhold til MSD efterleves. Ydermere er olietankene fast forbundet til et bestemt areal og den udgør et varigt afgrænset område jf. sagen FML (SKM2010.365.SR).

Det skal nu afgøres hvordan ydelserne der lejes hos ejeren defineres.

Lejeren får rådighed og brugsret til olietanken. Denne overdragelse af brugsret er en determinerende ydelse. Lejeren kan udelukke andre fra at gøre brug af olietanken i en periode, da han har eneret til anvendelse af olietanken. Ydelsen der lejes hos ejer er en olietank til opbevaring af olie. Yderligere ydelser som består af at tømme, laste og opvarme tanken er ikke en hovedydelse. Da ydelserne ikke er et mål i sig selv, men en sekundær ydelse til hovedydelsen, som består af olietanken. Ifølge ML er kriterierne for momsfritagelse for udlejning af fast ejendom opfyldt, idet der gælder en fast aftale om lejers brugsret til olietanke, der betragtes som en fast ejendom. Dernæst gælder, at ejer ikke kan give brugsret til andre i den periode, hvor olietanken er udlejet til en bestemt lejer. Slutningsvis omfatter aftalen hele ejendommen (SKM2010.365.SR).

Ifølge SKATs afgørelse er olietankene karakteriseret som fast ejendom. Hvorfor udlejning af olietankene skal sidestilles med udlejning af fast ejendom som er fritaget for moms jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8 (Danskelove.dk, 2020).

Endvidere afgør SKAT, at leveringsstedet for ydelsen af den faste ejendom, hvor olietanken er beliggende, er i Danmark jf. ML §18 (SKM2010.365.SR).

7.4.1.2 SKM2013.723.SR

Denne sag omhandler ”Y-øen”, hvor køber skal søge om tilladelse, for opfyldning af arealet. Salget af ”Y-øen” er betinget af en opfyldningstilladelse. Kystdirektoratet har autoritet til at tildele tilladelse til opfyldning af vandarealet. Vandarealets arealmæssige afgrænsning bliver afgjort, når opfyldningstilladelsen er opnået (Skat.dk, 2020, SKM2013.723.SR).

”Spørger er i færd med at indgå aftale med en køber om salg af et vandareal i Y-bassin i X-havn, der påtænkes opfyldt, med tilhørende byggeretter. Salget sker med henblik på, at køber skal etablere et nyt areal ved delvis opfyldning af bassinet og opføre et byggeri på et antal tusinde etagemeter boligejendomme på det opfyldte areal” (SKM2013.723.SR).

I den forbindelse er en lokalplan besluttet for udarbejdelse af arealet, hvori: *”Y-bassin i X-havn er godkendt til opfyldning og efterfølgende opførelse af et antal tusinde etagemeter boligejendomme”* (SKM2013.723.SR).

Spørgsmålet forlyder: *”Det ønskes bekræftet, at spørger kan sælge et vandareal i Y-bassin i X-havn, der påtænkes opfyldt med tilhørende byggeretter uden tillæg for moms...”*(SKM2013.723.SR)

Spørger er af den opfattelse, at levering af fast ejendom som udgangspunkt er fritaget for moms. Spørgeren informere dog, at der ved 1) nye bygninger, samt ved 2) erhvervsmæssigt salg af byggegrunde skal opkræves moms. Hernæst begrundet spørger med lovgivningen for fritagelsen af moms på fast ejendom. ML § 13 definerer fritagelser for momspigten. Ydermere definerer ML § 13, stk.1, nr. 9, at en fast ejendom er fritaget for moms ved overdragelse. ML tydeliggøre som tidligere nævnt, ikke definitionen af begrebet *fast ejendom* (SKM2013.723.SR).

Den Juridiske Vejledning har derimod et afsnit, hvor moms på fast ejendom defineres, samt et afsnit som forklarer hvordan *fast ejendom* skal forstås. Definitionen er som udgangspunkt, at fast ejendom er jord og bestanddele (løsøre), som varigt er forbundet med jorden..." *dvs. såvel bygninger som træer, avl på roden, hegn, brønde, anlæg og bygningstilbehør, så længe det er anbragt på grunden eller bygningen.*" (SKM2013.723.SR)

Ydermere fremgår det af Den Juridiske Vejledning, at *fast ejendom* alene omfatter jordarealer og ikke vandarealer (SKM2013.723.SR).

EU-Domstolen er uenig i ovenstående. EU-domstolens praksis vedrørende udlejning af fast ejendom forlyder, at *fast ejendom* omfatter havnebassiner og andre oversvømmede områder. I EU-dommen for sag C-428/02 (FML), afgjorde domstolen bådepladser på vand som værende fast ejendom. Baggrunden for dette var, "*et område er helt eller delvist oversvømmet, ikke er til hinder for, at det kan anses for fast ejendom i form af en afgrænset del af havnebassinet*". Det samme gjorde sig gældende i en lignende afgørelse i sagen C-532/11, Leichenich. Domstolen fastslog her, at en afgrænset del af en flodbund, som er under vand, hvor husbåden er fortøjet, ville anses som værende fast ejendom (SKM2013.723.SR).

Spørger mener derfor, at det samme gør sig gældende i hans sag. Eftersom spørger har til formål at sælge den del af Y-øen, som værende *fast ejendom*, hvorfor det ifølge ham burde være fritaget for moms, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9. (SKM2013.723.SR)

Ifølge SKAT udgør vandarealet fast ejendom. SKATs belæg for dette er EU-domstolens afgørelser i henholdsvis sag C-428/02, FML, samt sag C-532/11, Leichenich. Spørger får derfor medhold i sin argumentation for, at vandarealet betragtes som fast ejendom (SKM2013.723.SR).

7.4.1.3 SKM2013.603.SR

Denne sag omhandler en virksomhed, som ønsker at udleje depotrum til erhverv og private. Depotrummene består af skibscontainere, som skal opbevares på et åbent udendørs areal, på en bestemt plads, som er tilegnet dem. Virksomheden vil derudover gøre brug af indendørs opbevaring i et pakhus, med samme betingelser som ved udendørs opbevaring. Skibscontainerne vil ikke være tilsluttet vand eller elforsyning, hverken indendørs eller udendørs. I Pakhuset er der adgang til vand og el. Spørger har undersøgt lignende virksomheder - self storage, som tilbyder momsfri opbevaring

til kunder. Spørger ønsker svar på hvilke betingelser der gør sig gældende på området for, at han kan tilbyde opbevaring som er momsfrigivet til sine kunder (Skat.dk, 2020, SKM2013.603.SR).

Derfor ønsker spørger svar på, om han kan omfattes af momsfrigivelsen, da det angår udlejning af depotrum indrettet i skibscontainere. Dette gælder opbevaring af containere, indendørs som udendørs (SKM2013.603.SR).

Skibscontainerne har forskellige størrelser; fra 6 fod til 20 fod. De er standard skibscontainere indrettet med døre for enden af containeren, der kan låses, hvor kun kunden har adgang. Kunden har fuld adgang til skibscontaineren hele året og døgnet rundt, og har derfor ikke behov for forudgående aftale med Spørger. (SKM2013.603.SR)

Spørger ønsker svar på:

Spørgsmål

1. Kan spørger opnå momsfrigivelse ved udlejning af depotrum indrettet i skibscontainere, som spørger opbevarer udendørs?
2. Kan spørger opnå momsfrigivelse ved udlejning af depotrum indrettet i skibscontainere, som spørger opbevarer indendørs?

Kilde: Skat.dk, SKM2013.603.SR

SKAT besvarer spørgsmålet med, at eftersom Spørger er selvstændig erhvervsdrivende, er han omfattet af momspligten ML §3, stk. 1. Der skal betales afgift af varer og ydelser leveret mod vederlag i landet ML §4. Endvidere oplyser SKAT, at udlejning af fast ejendom er momsfrigivet ML §13, stk. 1, nr. 8. De pointerer, at fritagelsen ikke omfatter udlejning af værelser og lign, udlejning af campingplads, parkeringsplads og opbevaringsbokse mm. SKAT belyser, at opbevaringsbokse, jf. MSD artikel 135, stk. 2, litra d, skal forstås som sikkerhedsbokse i en bank. SKAT mener derfor, at Spørgers containere ikke kan sidestilles med opbevaringsbokse i direktivets forstand (SKM2013.603.SR).

Ifølge SKAT skal det vurderes, om der i denne sag kan være tale om udlejning af fast ejendom. Samtlige omstændigheder skal undersøges ved en transaktion og hvad der er karakteristisk ved denne, før det kan vurderes, om det er en afgiftspligtig transaktion, jf. Sag C-275/01 Sinclair Collis Ltd. SKAT er af den opfattelse, at udlejning af depotrum i denne sag, skal anses som værende en

samlet ydelse. Levering af arealet, hvor skibscontaineren placeres, skal anses som værende en sekundær ydelse (SKM2013.603.SR).

Hernæst understreger SKAT, jf. EU-domstolens dom i sag C-532/11, SL, præmis 17 og Sag C-315/00, RM, præmis 25-26, at fritagelserne er selvstændige fællesskabsretlige begreber, og underlægges derfor fællesskabsdefinitionen. Begrebet *udlejning af fast ejendom* kan altså ikke være afhængig af medlemslandenes civilretlige regler og de individuelle fortolkninger (SKM2013.603.SR).

SKAT afklarer, at Spørgers udlejning af skibscontainere ikke kan anses som udlejning af bygning, på trods af placering på fast ejendom, da en bygning er defineret som en grundfast konstruktion, jf. momsbekendtgørelsen §39a, stk. 1 (Elov.dk, 2020)

Dernæst henviser SKAT til EU-domstolens udtalelse ved Sag C-532/11, SL, præmis 33, at aktivets oprindelige anvendelse ikke har betydning, men derimod dets nuværende funktionalitet. I SKATs optik, anvender spørger skibscontainerne til udlejning af depotrum på en fast ejendom. Den er placeret stationært på ejendommen til varig anvendelse, hvor kunden har ubegrænset adgang. Skibscontaineren skal ikke transporteres andetsteds, hvorfor SKAT vurderer, at selve ydelsen ikke er levering af en skibscontainer, men derimod skal ydelsen betragtes, som en opbevaringsplads i containerform på spørgers ejendom (SKM2013.603.SR).

Med belæg fra EU-domstolens Sag C-315/00, RM, præmis 33, belyser SKAT, at det ikke er vigtigt om konstruktionen er uløseligt forbundet med jorden. Det afgørende er, at en grundfast konstruktion ikke let kan demonteres eller flyttes, før den defineres som fast ejendom. I henhold til ovenstående er det SKATs opfattelse, at skibscontainerne er stationært fast placeret, og må derfor behandles som fast ejendom (SKM2013.603.SR).

SKAT besvarer spørgsmål 1 og 2 med, at skibscontainerne skal opfattes som fast ejendom, med karakter af udlejning af fast ejendom. Spørger kan opnå momsfrigivelse jf. ML §13, stk. 1, nr. ved udlejning af skibscontainere både til indendørs eller udendørs opbevaring (SKM2013.603.SR).

7.4.2 Danske sager afgjort efter forordningen af 1. Januar 2017:

7.4.2.1 SKM2018.522.SR

Sagen omhandler en ejendom i Danmark hvor selskabet H1 udfører isoleringsarbejde på varer og udstyr. Dette isoleringsarbejde udføres på delelementer af et maskineri. Disse elementer kan være kanaler, kedler samt rør. Det maskineri hvorpå der udføres isoleringsarbejde bliver brugt i et kraftværk, som bruges til levering af el- og varmeenergi. Begge H1's kunder er registreret for moms i Danmark. Disse kunder leverer færdige kraftværker til deres kunder (Skat.dk, 2020, SKM2018.522.SR)

Installationer der udføres i Danmark er af underleverandører fra et andet EU-land. Disse selskaber er ikke momsregistreret i Danmark. Alle varer med tilknytning til isoleringsarbejdet bliver tilsendt til Danmark fra andre EU-lande, herunder Polen, Frankrig m.fl. – altså er ingen varer købt i Danmark (SKM2018.522.SR).

Nuværende formål er at levere el. For at dette formål opfyldes, er kraftværket bygget omkring dette udstyr, hvorfor udstyret er en integreret del af kraftværket. Hvis kedler, rør og alt udstyr, som skal isoleres, bliver fjernet fra kraftværket, vil formålet med bygningen ændres.

Spørgsmålet i sagen forlyder:

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at aktiviteterne (isoleringsarbejde) udført af H1 i Danmark, er kategoriseret som arbejde i forbindelse med fast ejendom?

Kilde: Skat.dk, SKM2018.522.SR

H1 mener, at arbejdet skal sidestilles med arbejde i forbindelse med fast ejendom. Dette begrundes med, at installationen er udført og fuldendt jf. Rådets Gennemførelsesordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 31a, stk. 2, litra m. H1 begrundes yderligere med artikel 13b, litra d, i samme forordning, som påpeger, at ethvert element i form af udstyr eller maskine, der installeres permanent i en bygning, som ikke kan flyttes uden at bygningens konstruktion ændres, skal behandles som fast ejendom. Hvis de færdige isolerede elementer fjernes, vil det i dette tilfælde ændre bygningens konstruktion og formålet med bygningen vil ikke længere være den samme. Isoleringsarbejdet skal ifølge H1 derfor kategoriseres som arbejde på fast ejendom (SKM2018.522.SR).

Skattestyrelsen afgør at leveringstedet af ydelser vedrørende fast ejendom er her i landet, jf. ML § 18, implementeret af momsdirektivets artikel 47. Ydermere oplyser Skattestyrelsen, at der kræves direkte tilknytning til fast ejendom, før det kan betragtes som en del af den faste ejendom. De er af den opfattelse, at momsforordningens artikel 13b siden 2017 har defineret begrebet fast ejendom. Denne definition gælder for hele MSD. Artikel 13b, litra d i momsforordningen forlyder, at ”*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.*” (Tax.dk, 2020). Skattestyrelsen mener også, at det skal vurderes, hvorvidt et element er permanent installeret, og dermed ikke nemt kan flyttes uden at bygningskonstruktionen ændres eller ødelægges. Formålet af det installerede element skal derfor vurderes. Hvis formålet er, at elementet skal holde i længere tid, ligestilles dette med en permanent installation. Ved vurdering af hvorvidt et element er let flytbar, vurderes omkostningerne som er forbundet med dette, samt størrelsen af indsatsen for flytningen af dette element (SKM2018.522.SR).

Skattestyrelsen er af den opfattelse, jf. artikel 31a, stk. 2, litra m, at for en ydelse kan have direkte tilknytning til fast ejendom, skal det gælde, at installationen eller monteringen af maskiner eller udstyr kan betragtes som en del af den faste ejendom. Skattestyrelsen har i sin vurdering taget højde for, at H1 har oplyst, at kedler, rør mm, som isoleres og placeres i ejendommen ikke kan fjernes uden at bygningens formål ændres. Disse er en integreret del af kraftværket, som er bygget omkring førnævnte udstyr, hvis formål er, at levere el. Hvis isoleringen af rør, kedler medvidere udlades, vil kraftværket ikke kunne opretholde dets formål i længere periode.

Heraf vurderer Skattestyrelsen at H1 opfylder betingelserne for begrebet *tilstrækkelig og direkte tilknytning til fast ejendom* (SKM2018.522.SR).

Skatterådet giver derfor H1 medhold i, at det udenlandske selskab H1's isoleringsarbejde er godtaget som arbejde i forbindelse med fast ejendom i Danmark (SKM2018.522.SR).

7.4.2.2 SKM2019.308.SR

Sagen omhandler H-koncernen, der for 20 år siden opkøbte nogle udelysanlæg af det, der i sagen betegnes som Kommunen. H A/S ejer i dag samtlige udelysanlæg. Selskabet indgik en ny aftale gældende fra 2009 om, at de ville varetage vedligeholdelse og reparationer af Kommunens udelysanlæg fremadrettet, dvs. levering og vedligeholdelse. Dette inkluderede vedligeholdelse af

belysning omkring stier, gader, parkeringspladser, torve, tunneller mm. Yderligere omfattede aftalen luftledningsanlæg med elforsyning omfattende tændskab, lamper monteret på master, stikledning, ledningsnet o.l. Kommunen ville i 2017 gerne tilbagekøbe udelysanlægget fra selskabet H A/S eftersom aftalen blev opsagt (Skat.dk, 2020, SKM2019.308.SR).

Spørgsmålet der blev stillet:

Spørgsmål

1. Skal H A/S tillægge overdragelsessummen på det til Kommunen overdragne udelysanlæg moms?

Kilde: Skat.dk, SKM2019.308.SR

Til behandling af ovenstående spørgsmål vil der tages udgangspunkt i ML.

ML § 8, stk. 1. forlyder, at salg af virksomhedens aktiver er momspligtige, i tilfælde af, at virksomheden har helt eller delvist adgang til momsfradrag ved indkøb af disse aktiver. ML § 13, stk. 1, nr. 9 beskriver, at når der er tale om en bygning eller en ny bygning med dertilhørende jord, så er salget af fast ejendom momsfritaget. Der skal skelnes hvorledes udelysanlægget anses for værende løsøre eller fast ejendom. Hvis udelysanlægget behandles som løsøre, skal H A/S, ifølge ML § 43, tillægge overdragelsessummen moms, og der vil ikke være reguleringsforpligtelse. Derimod skal selskabet H A/S ikke tillægge overdragelsessummen moms, hvis udelysanlægget behandles som fast ejendom, hvilket udløser en momsreguleringsforpligtelse jf. ML § 43 (SKM2019.308.SR)

Via ML blev der klarlagt nogle retningslinjer for, om udelysanlægget skal betragtes som løsøre eller fast ejendom. Dette medførte, at SKAT undersøgte praksis, søgende efter en definition af begrebet fast ejendom, før de kunne afgive en endelig afgørelse. SKAT pointerer, at EU siden 2017 har fået en fælles definition af begrebet fast ejendom jf. Momsforordningens artikel 13b. Også gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013. *"En bygning eller ethvert bygningsværk, som er fastgjort til jorden eller i jorden, under eller over havoverfladen, og som ikke let kan flyttes eller demonteres, anses som fast ejendom"* jf. momsforordningens artikel 13b, litra b (SKM2019.308.SR).

SKAT mener derfor, at der skal tages højde for to forhold;

1. Betydningen af *bygning og bygningsværker der også kan være ufuldstændige*. Her beskrives, at en bygning som hovedregel er en konstruktion med tilknyttede vægge og tag. Det vil sige, et hus eller en fabrik betragtes som en bygning. Et bygningsværk derimod har en bredere definition. Her sidestilles alle konstruktioner, som normalvis ikke vil betragtes som en bygning med tag og vægge, som en bygning. Broer, veje, lufthavne, diger, vanforsyningsnet, gasledninger, elværker, raffinaderier mm er nogle af de anlægge, som omfattes af begrebet bygningsværk.

Bestanddele tilknyttet bygningerne eller bygningsværker anses også som fast ejendom. Bestanddele i dette tilfælde er ikke alene bygningsværkets bærende konstruktion, men også tilknyttede elementer, der installeres og dermed udgør en integreret del af bygningsværket, da bygningsværket uden disse elementer ville være ufuldstændigt (SKM2019.308.SR).

2. Hvorvidt en bygning eller et bygningsværk er fastgjort til jorden og ikke er let flytbar eller kan demonteres. I denne sag gør det ingen forskel, da der er tale om et jordareal som er under eller over havoverfladen. SKAT pointerer, at der skal tages højde for kriteriet om ”fastgjort i jorden” opfyldes. Eftersom der er tale om bygninger eller bygningsværker, er det typisk større etableringer, der skal være forankret til jorden. SKAT nævner sagen C-532/11, SL, som omhandler en husbåd, der benyttes som restaurant og diskotek, samt sag C-135/00, RM, hvor bygninger bestående af præfabrikerede elementer skulle fjernes og bruges på en ny ejendom. Fælles for disse to domme er, at husbåden i den ene sag og de præfabrikerede huse i den anden sag, ikke skal være uløseligt forbundet før de betragtes som fast ejendom. I stedet gælder det om konstruktionen og de anordninger der benyttes til at fastgøre konstruktionen, kan fjernes uden ekstra omkostninger og en betydelig arbejdsindsats (SKM2019.308.SR).

SKAT understreger, at kommunens udelysnet, et anlæg, et armaturer, samtlige master, trafiksignalanlæg mm er fastforbundne konstruktioner, som ikke let kan flyttes eller demonteres uden ekstra omkostninger eller arbejdsindsats. SKAT er af den opfattelse at udelysanlægget betragtes som fast ejendom, da de i ovennævnte forhold 1 og 2 opfylder kriterierne for at blive omfattet af momsforordningens artikel 13b, litra b. De nævner endvidere, at elementer installeret og tilknyttet udelysanlægget også anses for værende fast ejendom, og ikke alene den bærende konstruktion, da udelysanlægget uden disse bestanddele ville være ufuldstændigt (SKM2019.308.SR).

Udefra ovenstående analyse kan det konkluderes, at den danske lovgivning og dens definition af fast ejendom er i overensstemmelse med EU-lovgivning.

7.4.2.3 SKM2019.291.SR

Denne sag omhandler et tysk selskab, som installerer og leverer tekniske anlæg o.l. systemer, som har fået til opgave at installere et palletransportsystem i Danmark.

Problemstillingen i sagen vedrører, hvorvidt palletransportsystemet kan anses som værende fast ejendom.

I denne sag er spørgeren det tyske selskab, som har opfattelse af, at palletransportsystemet skal anses som en integreret del af bygningen. Uden dette vil lageret ikke være fuldkomment. Systemet er bygget og installeret specielt til dette lager. De integrerede elementer skal effektivisere bygningens anvendelse. Derfor mener selskabet, at palletransportsystemet skal betragtes som fast ejendom (SKM2019.291.SR).

SKAT henviser i afgørelsen til fællesdefinitionen for fast ejendom. Heraf fremgår det, at *"ethvert element der er installeret og der udgør en integreret del af en bygning...uden hvilket den pågældende bygning...er ufuldstændig, f.eks. døre, vinduer, tage, trapper, elevatorer jf. momsforordningens artikel 13b, litra c"* skal betragtes som fast ejendom. SKAT pointerer afslutningsvis, at den *"integrerende"* del skal forstås som, at bygningen ikke vil være fuldstændig uden det manglede *"integrerede"* delelement. SKAT beskriver, at *"et element, der ellers ville være løsøregenstand kan betragtes som fast ejendom, hvis den udgør en integrerende del af en bygning eller bygningsværk."* (SKM2019.291.SR).

Ifølge SKAT, er det formålet med anvendelsen af bygningen, der afgør hvorvidt et element er en integreret del af en bygning. De nævner, at det installerede palletransportsystemet anses for at være en integreret del af lageret, da lagerbygningen er ufuldstændig uden systemet, og dermed ikke opfylder dets formål. Det pointeres, at palletransportsystemet er vigtigt for at bygningen egnes som lager. Derfor anses palletransportsystemet som en integreret del af lagerbygningen og dermed som værende fast ejendom (SKM2019.291.SR).

7.5 Delkonklusion

Ved en gennemgang af lovgivningen på området, samt analyser af forskellige afgørelser understreges vigtigheden af forordningen, af 1. Januar 2017, da vi tydeligt kan se betydningen af denne for retspraksis.

I forordningens artikel 13b defineres fast ejendom, som værende enhver specifik del af jord på eller under jordoverfladen, som kan ejes eller besiddes. Før artikel 13b's indtrædelse, tog domstolene udgangspunkt i EU-afgørelser. Herunder bl.a. FML, som udtrykkeligt beskriver, at selve jordarealet ved fast ejendom skal være klart identificerbart og kan ejes eller besiddes. Herunder skal jorden forstås i den forstand, at det kan forekomme over eller under jordoverfladen. Endvidere understreges, at begrebet jord også omfatter grundstykket, som er dækket med vand.

Det understreges i artikel 13b at enhver bygning eller bygningsværk, der er fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverflade og som ikke let kan demonteres eller flyttes, skal betragtes som definitionen af fast ejendom. Dettet understreges i EU-afgørelserne SL og RM, hvor afgørelserne tog udgangspunkt i at elementerne i husbåden og de præfabrikerede elementer skal anses som fast ejendom. Genstandens oprindelige formål er ikke afgørende for, om det materielle gode kan betragtes som værende fast ejendom, men derimod genstandens aktuelle funktion på tidspunktet som er afgørende. Det er ikke afgørende at bygningen eller bygningsværket er uløseligt forbundet med jord, ej hellere varigheden. Flytbare bygninger omfattes også af begrebet *fast ejendom*, selvom de efter brug i en periode kan demonteres og flyttes. I stedet er det vigtigt at kontrollere hvorvidt de anordninger som har til formål at fikse konstruktionen, kan fjernes eller demonteres uden betydningsfulde omkostninger, viden og indsats. Her tydeliggøres hvordan delelementer af de respektive afgørelser har bidraget til fællesdefinitionen af fast ejendom for EU. Artikel 13b understreger endvidere, at ethvert element der er installeret og som udgør en integrerende del af en bygning eller bygningsværk, uden hvilket den pågældende bygning eller bygningsværk er ufuldstændigt, skal betragtes som værende fast ejendom.

Herudover er udstyr eller maskiner som er permanent installeret i en bygning eller bygningsværk og som ikke kan flyttes uden at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller skifter karakter, også skal betragtes som værende fast ejendom.

Det ovennævnte tydeliggøres i dansk retspraksis før og efter artikel 13b's indtræden, eftersom retspraksis før 2017 tog udgangspunkt i bl.a. de ovennævnte EU-afgørelser, hvorimod retspraksis efter 2017 tog udgangspunkt i momsforordningens artikel 13b. Dette understreges via de

analyserede danske afgørelser, som tydeliggøre effekten af EU's klare definition af begrebet *fast ejendom* igennem artikel 13b.

8 Definition af udlejning

I dette afsnit vil jeg starte med at fremlægge definitionen af begrebet "udlejning af fast ejendom" ifølge ML og MSD, hvorefter jeg via sager afgjort af EU og dansk praksis, vil analysere begrebet, og hvordan dette indgår i fritagelsesbestemmelsen.

Ved udlejningen af en lejlighed eller beboelsesejendom, kan det være problematisk at afgøre hvornår dette defineres som udlejning af fast ejendom, hvilket betyder, at udlejer kan undlade at betale moms i henhold til ML § 13, stk. 1, punkt 8. De gældende regler er ikke specifikt omkring udlejning af fast ejendom, hvilket gør dem indviklede og kan så tvivl om, hvornår fritagelse af moms er gyldig. Ud over reglerne for momsfritagelse, er de gældende regler om frivillig momsregistrering en undtagelse til fritagelsen ved salg af nye bygninger samt byggegrunde. For at en fast ejendom kan være fritaget for moms, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8 og nr. 9, er det vigtigt at fastsætte definitionen af fast ejendom i momsmæssig henseende. ML og MSD gør begrebet udlejning svært at forstå, da de ikke giver en specifik definition af dette. Dette resulterer i, at det bliver kompliceret at fastlægge, om der ifølge dem er tale om udlejning af fast ejendom eller ej (Thygesen, 2018, s. 104).

8.1 C-326/99

Denne sag omhandler den nederlandske fond Stichting "Goed Wonen" (GW-fonden). GW-fonden blev oprettet af byggeforeningen Goed Wonen (GW-foreningen). I løbet af andet kvartal af 1995, havde de fået leveret 3 nye ejendomskomplekser med lejligheder til udlejning. I et dokument fra 28. april 1995, blev GW-fonden oprettet af GW-foreningen. De erkender en *ususfructus*ret (herefter brugsret) over de nye udlejningsejendomme, som forløb over en periode på 10 år mod et vederlag, som var mindre end kostprisen for ejendommene. GW-foreningen fik rettigheden til administration og vedligeholdelse af bygningerne, samt at administrere lejekontrakterne for ejendommene og fakturere eventuelle lejeforhøjelser. Desuden havde de også retten til at træffe alle retslige dispositioner, som de anså som hensigtsmæssige i forbindelse med det administrative der

forekommer. Dette skete på baggrund af at GW-fonden med deres brugsret bemyndigede GW-foreningen til at foretage disse tiltag (Eur-lex.europa.eu, 2020, Præmis 12-14).

Problematikken i denne sag bunder i, at GW-foreningen i sin afgiftsangivelse havde angivet moms for perioden 1. april til 30. juni 1995. Dette blev faktureret af GW-fonden ved bemyndigelsen, hvor beløbet var angivet til 645.067 NLG. Derudover betalte GW-foreningen 1.285.059 NLG i moms for de nye udlejningsejendomme de havde overtaget. Dette ansås som indgående afgift. Denne angivelse medførte, at GW-foreningen fik refunderet 639.992 NLG (Præmis 15). Kort herefter modtog de en efteropkrævning af SKAT, svarende til det beløb som blev refunderet. Dette blev stadfæstet ved en afgørelse den 12. december 1996 i Holland hos den nationale domstol Gerechtshof te Arnhem (Præmis 16).

Den 21 august 1997 blev GW-foreningen ændret til GW-fonden (Præmis 17). Hoge Raad der Nederlanden nævner, at man ved Gerechtshof te Arnhem konkluderede, at grundet GW-fonden og GW-foreningens erkendelse af brugsretten til ejendommene og bemyndigelse af de administrative tiltag, så kunne disse to anses som værende samme element, idet GW-foreningen selv kunne have varetaget udlejningen. Derfor skulle begge antages for at være én organisation (Præmis 19). Domstolen fremhæver, at hvis GW-fonden og GW-foreningen ikke ansås for værende én, ville sagen stadig ende med samme resultat, da erkendelse af brugsret under disse omstændigheder, skal anses som værende udlejning, som i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b. Derfor finder fritagelsen ifølge bestemmelsens anvendelse sted (Præmis 20). GW-foreningen var uenige i afgørelsen hvorfor de appellerede til Hoge Rad Der Nederlanden, som overbragte sagen til EU-Domstolen med følgende præjudicielle spørgsmål (Præmis 24):

1) Skal sjette direktivs artikel 5, stk. 3, fortolkes således, at den nationale lovgiver frit kan vælge kun at behandle tinglige rettigheder, som giver rettighedshaver ret til at bruge en fast ejendom, som materielle goder, såfremt det vederlag, som er aftalt for indrømmelse, overdragelse, ændring, afkald på eller opsigelse af sådanne rettigheder, mindst svarer til den økonomiske værdi af den pågældende faste ejendom?

2) Skal sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, litra a), fortolkes således, at lovgiver med begreberne bortforpagtning og udlejning foruden bortforpagtning og udlejning i civilretlig forstand kan sigte til enhver anden form for transaktion, hvorved fast ejendom stilles til rådighed til brug, men som ikke udgør en levering?

I analysen af denne sag, vil der blive fokuseret på svaret af andet spørgsmål, da det har betydning for besvarelsen af specialets problemformuleringen. GW og kommissionen har påpeget over for EU-Domstolen, at erkendelsen af brugsret, ifølge dem, ikke er underlagt begreberne *udlejning* og *bortforpagtning*, hvorfor de mener at fritagelsen er i strid med sjette direktiv (Præmis 40).

Kommissionen mener, at der er forskel på begreberne *bortforpagtning* og *udlejning* og *brugsret*. Bortforpagtning og udlejning forbindes med personelle rettigheder og formål der har med udlejning at gøre, såsom, at stille et gode til rådighed for lejer af eksempelvis en bolig. Hvorimod brugsret forbindes med en tinglig rettighed, hvor formålet er benyttelse af goden, samtidig med at man har retten til at råde over afkastet af goden. Ydermere giver brugsretten også ret til at leje pågældende gode ud, og samtidig behandle det som egen gode. Dette er ikke muligt under bortforpagtning og udlejning, da der skal foreligge samtykke, hvis goden skal fremlejes (Præmis 42).

Domstolen starter med at fastlægge, at der ikke findes en endegyldig definition af begrebet *bortforpagtning og udlejning af faste ejendomme* i sjette direktiv, og det ikke er muligt at henvise til en definition i EU-medlemslandenes lovgivning, som ved eksempelvis byggegrunde (Præmis 44).

Ydermere forklarer de, at formålet med MSD er, en sammenlignelig opkrævning af momsindtægter i de respektive medlemslande. For at dette kan foregå på en ensartet måde og under fællesskabets lovgivning, skal fritagelserne i de nationale love ensrettes med begreberne i fællesskabsretten. Derfor kunne EU-Domstolen ikke godkende Kommissionens og GWs forslag om, at fællesskabsdefinitionen skulle baseres på sammenlignelige punkter mellem retslige begreber, som anvendes i medlemsstaternes civilret (Præmis 45-47).

Domstolen klarelægger, at der skal tages udgangspunkt i det bærende hensyn for fritagelsen, som beskrevet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b omkring udlejning og bortforpagtning, for at det er muligt for dem at give en egentlig besvarelse af spørgsmål nummer 2. Derudover skal det undersøges hvorvidt det bærende hensyn tillader en udvidelse af fritagelsen til at omfatte forbrugsretten, som kan integreres i definitionen af fællesskabsbegreberne *bortforpagtning og udlejning*, hvor begreberne inkluderes, men i overensstemmelse med sjette direktiv oprindelige formål (Præmis 50). Heraf følger det i memorandum, som blev vedlagt forslaget til sjette direktiv omkring afsnittet afgiftsfritagelser, at udlejning af fast ejendom i medlemslandene i almindelighed

er fritaget for moms af tekniske, økonomiske og sociale årsager. Under memorandummet nævnes grunde, som argumenterer for, at udlejning af boligejendomme fritages for moms. Dette gælder dog ikke for hotelbranchen og udlejning, som har karakter af industriel og handelsmæssig virksomhed (Præmis 51).

EU-domstolen fortsætter, at udlejning af fast ejendom som udgangspunkt hører ind under begrebet *økonomisk virksomhed*, som nævnt i sjette direktivs artikel 4 og udgør derfor en passiv virksomhed, som ikke tilfører nogen merværdi (Præmis 52). De nævner yderligere, at rettighedshaveren skal tildeles brugsretten til den faste ejendom (Præmis 54). Der gøres opmærksom på, at det, som karakterisere en udlejning er, at de respektive rettighedshavere mod vederlag, for en aftalt periode tildeles retten til at gøre brug af den faste ejendom, som hvis vedkommende var ejer heraf, og derfor har ret til at udelukke andre i at have brugsret (Præmis 55).

Med henblik på princippet om afgiftsneutralitet og kravet om en overensstemmende anvendelse af bestemmelserne i MSD, herunder fritagelse, mener EU-Domstolen, at erkendelsen af brugsretten skal sidestilles med udlejning og bortforpagtning med henblik på anvendelsen af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b, samt artikel 13, punkt C, litra a (Præmis 56-57). Endvidere belyser domstolen, at hvis anvendelsen af den faste ejendom sidestilles med udlejning, kan der i fremtiden i en unddragelseshensigt undgås, at der stiftes en fradragsret for den indgående afgift, som ikke er berettiget i forhold til sjette direktiv artikel 13 (Præmis 57).

EU-Domstolen klarlægger at brugsretten, som er nævnt af GW og kommissionen, adskiller sig fra udlejning og bortforpagtning i flere medlemslandes civilret. Generaladvokaten har i forslaget til afgørelsen punkt 87-91 anført, at der er forhold, som ikke har relevans for afgørelsen af problemstillingen i sagen, og derfor ikke har nogen betydning for fællesskabsdefinitionen, da brugsretten har samme kendetegn, som udlejning og bortforpagtning i økonomisk henseende, hvorfor det er nødvendigt at behandle dem ligeledes (Præmis 58).

Ovenstående giver anledning til at besvare det andet præjudicielle spørgsmål således, at brugsretten skal sidestilles med bortforpagtning og udlejning af fast ejendom i forhold til anvendelse af momsfrigtagelsen (Præmis 59). I de enkelte medlemslande er der forskellige sproglige barrierer, hvilket medfører, at begrebet *udlejning og bortforpagtning* forstås på forskellige måder. Dog er det

grundelementet i direktivet og fælleskabsdefinitionerne, som er den gældende ret for samtlige medlemslande.

8.2 C-150/99

Denne sag omhandler en erstatningssag mellem Stockholm Lindöpark AB (SLAB) og den svenske stat. SLAB kræver erstatningen fra staten, da de efter optagelse i EU ikke har efterlevet sjette direktiv korrekt, herunder særligt artikel 13. Sagen handler derfor om der er tale om *udlejning af fast ejendom* eller *momspligtig tjenesteydelse mod vederlag* ved salg (Eur-lex.europa.eu, 2020, Præmis 2,6,7).

SLAB er et selskab, som tilbyder firmagolf på et firmagolfanlæg, hvorfor SLABs kunder kun er erhvervsdrivende, som tilbyder deres medarbejdere eller kunder at spille golf på firmagolfanlæggets baner (Præmis 11).

SLAB var fritaget for moms på grund af den daværende merværdiafgiftslov, som var gældende før 1. januar 1997. Derved havde de ikke ret til fradrag for indgående moms på goder og tjenesteydelser til virksomheden. Dog skal det noteres, at grundet ændringen af lovgivningen 1. januar 1997, er virksomheden blevet lovpligtig og selskabet har derfor fradragsret for indgående moms (Præmis 12).

Lindöpark mente, at gældende lovgivning før den 1. januar 1997 gav dem fradragsret, eftersom Sverige opnåede medlemskab i EU pr. 1. januar 1995. Derfor anså SLAB, at deres rettigheder var blevet tilsidesat af den svenske regering siden 1995. Selskabet lagde derfor sag an mod staten ved Solna Tingsrätt, og krævede erstatning på 500.000 SEK, svarende til det beløb selskabet havde betalt i indgående moms fra 1. januar 1995 til og med 31. december 1996. Herudover krævede selskabet også erstatning på 41.632 SEK, for renten som selskabet i teorien kunne have tjent i perioden (Præmis 13).

29. september 1997 fik Lindöpark medhold ved Solna Tingsrätt, hvor retten afgjorde, at staten skulle betale en erstatning på 500.000 SEK til selskabet, inkl. renter fra sagsanlægget (Præmis 14). Både staten og SLAB ankede dommen til Svea Hovrätt. SLABs begrundelse for dette er, at de ikke mener, at de fik fuld medhold (Præmis 15). Svea Hovrätt finder det svært at fortolke sjette direktiv

herunder artikel 13, i forhold til denne sag, og beslutter derfor at videregive sagen til EU-domstolen med følgende spørgsmål:

1) Er artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), og artikel 13, punkt B, litra b), i sjette momsdirektiv til hinder for nationale bestemmelser, der indeholder en generel fritagelse for afgiftspligt af ~~overladelser~~ af anlæg til sportsudøvelse, således som det er fastsat i kapitel 3, § 2, stk. 2, i merværdiafgiftsloven (1994:200) i den affattelse, der var gældende før den 1. januar 1997?

2) Tillægger artikel 13, sammenholdt med artikel 2, 6 og 17 i sjette momsdirektiv, borgerne rettigheder, som de kan påberåbe sig over for medlemsstaterne ved en national domstol?

Såfremt de to første spørgsmål besvares bekræftende:

3) Er gennemførelsen og anvendelsen af fritagelsen i kapitel 3, § 2, stk. 2, i merværdiafgiftsloven (1994:200) en så alvorlig (kvalificeret) tilsidesættelse af fællesskabsretten, at det kan begrunde et erstatningsansvar for en medlemsstat?

Kilde: eur-lex.europa.eu

I forhold til første spørgsmål, gør Domstolen opmærksom på, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m, fastsætter en afgiftsfritagelse for tjenesteydelser, som har tilknytning til udøvelse af sport eller fysisk aktivitet. Fritagelsen er begrænset til tjenesteydelser, som præsteres af et organ, som ikke har et formål om at skabe gevinst. Bestemmelsen gælder ikke for erhvervsdrivende der tilbyder tjenesteydelser, idet formålet er at skabe gevinst. Derfor er det nødvendigt at se nærmere på virksomheden SLAB for, at kunne afgøre, om fritagelsen for udlejning jf. sjette direktiv, artikel 13 punkt B, litra b er aktuel (Præmis 19).

SLAB udbyder udlejning af golfbaner til sine kunder, hvilket ifølge statens fortolkning af sjette momsdirektiv i artikel 13, punkt B, litra b, betragtes som fast ejendom, hvorfor afgiftsfritagelsen har været berettiget (Præmis 20).

Herudover skal EU-Domstolen angive kriterier, der kan give en forelæggende ret til at efterprøve hvorledes den nationale lovgivning er sammenlignelig med sjette direktiv. Det understreges, at den nationale ret er kompetent til at foretage en afgørelse i sagen (Præmis 21). Den nationale lovgivning udelukker ikke, at lokaler til sports- eller idrætsudøvelse, under særlige omstændigheder, kan anses som værende udlejning af fast ejendom, og derfor omfattes af fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b. Lovgivningen angiver ikke et særtilfælde, men et generelt aspekt vedr. fritagelse af samtlige ydelser, der har tilknytning til sport- eller idrætsudøvelse. Dette sker uden hensyn til om

ydelsen kategoriseres som udlejning af fast ejendom eller andet. Derved indfører lovgivningen en ny kategori af fritagelser, som ikke findes i MSD. Derfor skal der tages stilling til omstændighederne i sagen, før EU-domstolen kan besvare spørgsmålet, som den nationale ret har stillet (Præmis 22).

EU-Domstolen besvarer første spørgsmål med, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m, og artikel 13, punkt B, litra b, det er en hindring i forhold til den nationale lovgivning. Her gælder en generel momsfrigivelse for at overlade lokaler eller anden form for anlæg, samt udlejning af tilbehør til udøvelse af sport eller fysisk træning, herunder tjenesteydelser, som leveres af organer, hvor formålet er at skabe gevinst (Præmis 23).

EU-Domstolen gør yderligere opmærksom på, at det fremgår af fast praksis, at beskrivelserne der bliver gjort brug af til at betegne fritagelserne, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes så strengt, da de er undtagelser, der bundet i det almindelige princip, hvorfor moms opkræves af enhver tjenesteydelse der udføres af en afgiftspligtig person mod vederlag (Præmis 25). Dernæst forklarer EU-domstolen, at ydelser med tilknytning til udøvelse af sport eller fysisk aktivitet skal betragtes samlet. Ved afgørelsen om en transaktion er afgiftspligtig eller ej, er det ifølge EU-domstolens praksis, at der skal tages stilling til alle omstændigheder der gør sig gældende ved transaktionen, fordi karakteren af transaktionen skal undersøges. Udlejning af fast ejendom, i dette tilfælde udlejning af golfbaner, udgør ikke hovedydelsen, da der ifølge EU-domstolen er adskillige ydelser forbundet med de forskellige transaktioner (Præmis 26).

EU-Domstolen nævner slutningsvist, at overladelse af en golfbane kan begrænses til varigheden og omfanget heraf under brugsperioden. Ifølge Domstolens praksis er varigheden af benyttelsen af den faste ejendom (golfbanerne), det afgørende element i forhold til lejeaftalen (Præmis 27).

Derved konkluderer EU-Domstolen, at tilsidesættelse af fælleskabsret kan medføre et erstatningsansvar, hvilket pålægges den svenske regering der vedtog bestemmelsen, som ikke havde belæg i henhold sjette direktiv. Denne sag illustrerer at sportsudøvelse i form af træning på anlægget og udlejning af dette anlæg, ikke kan defineres som udlejning af fast ejendom, Efterson anvendelsen af golfbanen er midlertidig og begrænset til udøvelse af sport.

8.3 C – 275/01

Denne sag omhandler hvilke regler der gør sig gældende for, at en udlejning kan betragtes som udlejning af fast ejendom i forhold til de momsretlige regler, samt hvorvidt fritagelsesbestemmelsen omfattes heraf.

Sinclair Collis Ltd (SC) er en del af Imperial Tobacco-koncernen. Selskabet opstiller cigaretautomater på pubber, klubber og hoteller, som de styrer og vedligeholder (Eur-lex.europa.eu, 2020, Præmis 7).

SC har indgået en kontrakt med indehaverne af diverse erhvervslokaler, hvor disse cigaretautomater opstilles. Kontrakten forlyder, at betalingen vil ske i forhold til en procentdel af bruttofortjenesten, som opnås gennem salg af tobaksvare fra automaterne i de pågældende lokaler (Præmis 6-8).

Udover dette, skal automaterne opstilles et sted i lokalet, som lokaleejereren udpeger. Disse steder forudses værende de bedst sælgende områder i lokalet. Ejeren kan dog ikke uden en rimelig grund nægte SC lov til placering af automaterne et andet sted som SC anser som en bedre placering.

Tobaksvarerne i automaterne samt det kontante beløb, vil stadig være ejet af SC. Lokaleejerne giver SC ret til at drive automaterne i to år. Selskabet har eneret til at levere tobaksvarer til etablisementet (Præmis 9). SC har adgang for vedligeholdelse af automaterne, og sørger for opfyldning af disse, samt fordeling af kontanterne efter den indgåede aftale mellem parterne (Præmis 10-11).

I 1996 beslutter Comissioners på baggrund af kontrakten, at ydelserne, ifølge sjette direktivs artikel 13, punk B, litra b, skal fritages for moms. Dette skyldes, at kontrakten gav råderet over fast ejendom. SC's interesse var, at de derved kunne opkræve moms af ydelsen, da virksomheden på den måde kunne fradrage indgående moms. De anlagde derfor sag ved Manchester VAT and Duties Tribunal. Domstolen afgjorde, at formålet med kontrakten var at opstille automaterne, og ikke brugen af eller rådigheden over fast ejendom, og derfor skulle disse ydelser ikke fritages for moms (Præmis 12).

Comissioners var uenige i domstolens afgørelse, og appellerede derfor til High Court og Justice (England and Wales), hvor de her fik medhold. SC var ikke enig omkring High Courts domsafsigelse, og appellerede til Court of Appeal (England & Wales), som stadfæstede dommen, og derfor valgte SC at bringe sagen for House of Lords (Præmis 13). Her mente House of Lords, at

det var vigtigt at fortolke sjette direktiv for sagens afgørelse, og besluttede derfor, at sagen skulle udsættes med de følgende præjudicielle spørgsmål til EU-domstolen (Præmis 14):

- 1) Kan en ret, som en indehaver af lokaler [...] indrømmer en indehaver af en cigaretautomat, til at installere, drive og vedligeholde automaten i lokalerne for en periode på to år på et sted, der er udpeget af ejendommens ejer, mod, at ejendommens ejer til gengæld får en procentdel af bruttofortjenesten fra salget af cigaretter og andre tobaksvarer i lokalerne, men uden andre væsentlige rettigheder end dem, der fremgår af en mellem parterne indgået skriftlig aftale, udgøre udlejning af fast ejendom i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i artikel 13, punkt B, litra b), i [...] sjette direktiv [...], og hvilke principper finder anvendelse, når det skal afgøres, om en aftale udgør udlejning af fast ejendom i direktivets forstand?**

Kilde: eur-lex.europa.eu

Domstolen indleder, at fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 ifølge fast retspraksis, er selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvorfor definitionen af disse forstås på et fællesskabsplan. Her henvises til to andre domme; kommissionen mod Irland (sag C-358/97) og Maierhof (sag C-315/00) (Præmis 22).

Derudover pointerer domstolen, at betegnelserne for fritagelse er fastsat jf. sjette direktivs artikel 13, skal behandles strengt. Dette skyldes, at der er undtagelser for princippet om momsopkrævningen af enhver tjenesteydelse mod vederlag for en afgiftspligtig person (Præmis 23). Domstolen var opmærksom på, at sjette direktivs artikel 13 ikke havde en klar definition, og oplyser derfor, at der skal fokuseres på alle oplysninger. De nævner, at kendetegnet ved udlejning af fast ejendom, ifølge sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b er, at den, der mod vederlag har rettigheden for en aftalt periode, bliver tildelt råderet over en fast ejendom, som pågældende ejer, samtidig med, at andre mister rettigheden og udelukkes fra at kunne bruge denne (Præmis 25). Ved afgørelsen om transaktionen er afgiftspligtig, skal man fokusere på omstændighederne ved transaktionen, og hvad der karakteriseres ved denne (Præmis 26).

Domstolen gør samtidig opmærksom på, at oplysningerne fra den forhenværende ret belyser, at kontrakten IKKE har til formål at stille et areal eller en plads til rådighed, som sikrer SC retten over et areal eller en plads, som hvis de var ejere, og dermed rådede over, hvem der skulle udelukkes fra at udnytte denne rettighed (Præmis 27).

Samtidig nævner Domstolen, at kontrakten ikke præcist oplyser, hvilket afgrænset areal eller på hvilken bestemt plads automaterne opstilles, men at kontrakten i højere grad lægger vægt på, at placeringen af automaten skal sikre størst muligt salg. Eftersom denne betingelse overholdes, kan automaterne frit flyttes, som lokaleejereren ønsker (Præmis 28). Yderligere gav kontrakten ikke SC ret til at bestemme eller begrænse adgangen til pladsen, hvor automaterne befinder sig. Selskabet har alene ret til automaterne, vedligeholdelse, opfyldning, fjernelse af kontanter i maskinerne, og dermed kun ret til adgang til automaten, og ikke ret til lokalets areal, hvor automaten står. SC har mulighed for adgang til maskinerne i åbningstiderne, hvilket skal ske med samtykke fra lokaleejereren. En tredjemand kan kun få fri adgang til maskinerne med de bestemmelser, som lokaleejereren bestemmer indenfor åbningstiden, og dermed ikke noget som kan begrænses af de begrænsninger som SC sætter (Præmis 29).

Domstolen er af den opfattelse, at formålet ifølge kontrakten er, at sikre udøvelsen af retten til salget af tobaksvarer i erhvervslokalet i de opstillede automater samt vedligeholdelse af disse (Præmis 30).

Domsstolen finder derfor at der, jf. sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b, og de gennemgåede argumenter, at der i dette tilfælde ikke er tale om udlejning af fast ejendom (Præmis 31).

SC-sagen har givet en ret enkel definition af, hvordan *udlejning af fast ejendom* skal forstås, samt hvilke argumenter der gøres gældende for at det kan anses som værende fast ejendom eller ej.

8.4 C – 358/97

Sagen handler om Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber (DEF) i henhold til EF-traktatens artikel 169, nu artikel 226. Kommissionen lagde sag an mod Irland med påstand om, at Irland tilsidesatte sine forpligtelser i forhold til rådets sjette direktiv. De har ikke opkrævet moms af de afgiftspligtige veje og broer, som blev anvendt i Irland. Derudover havde de ikke sat det beløb til side, som de fik i bøde grundet den overtrædelse, som skulle være til rådighed for Kommissionen (Eur-lex.europa.eu, 2020, Præmis 1).

Regeringen i Irland var af den opfattelse, at de vej anlæg der blev stillet til rådighed mod betaling af en vejafgift i alle tilfælde, udgjorde udlejning af fast ejendom jf. sjette direktivs artikel 13, punkt B,

litra b, hvilket var grund for uenighed omkring Kommissionens forståelse af momsforpligtelsen, idet regeringen i Irland mente, at denne ydelse er momsfritaget (Præmis 45).

Regeringen i Irland mente, at man ved betaling af vejafgiften, kunne benytte sig af afgiftspligten. Derfor var de af den holdning, at denne ydelse var momsfritaget og eftersom de ikke mente at udlejning forudsatte eneret til at benytte vejene, skulle dette ikke momsafregnes (Præmis 46).

Desuden gør de opmærksom på, at kravet om en bestemt varighed for retten til benyttelsen af det pågældende gode er blevet opfyldt. Her anses varigheden for værende den tid for føreren, hvor vedkommende tilbagelægger den pågældende strækning på de afgiftspligtige veje og broer. De mener også at begrebet udlejning er anderledes i forhold til begrebet bortforpagtning i selve bestemmelsens forstand, da bortforpagtning indebærer et længere tidsrum end udlejning, over en kortere periode (Præmis 47).

Den irske regering mener, at Kommissionen bevidst har fokuseret på begrebet *bortforpagtning* (leasing of property), og derfor undladt at medtage begrebet *kortidsudlejning* (leasing of property), som også forekommer i henhold til irsk ret (Præmis 48).

Ifølge den irske regerings optik, er arten af transaktionen ved betaling af parkeringsafgift af en bil og betaling af vejafgift sammenlignelige, hvorimod parkeringen anses som værende en undtagelse for udlejning af fast ejendom. Grundet disse ligheder, og eftersom betaling af vejafgift ikke er fremhævet, som værende en undtagelse i sjette direktiv, konkluderer den irske regering, at betaling for vejafgift skal omfattes af begrebet *fast ejendom* (Præmis 49-50).

EU-domstolen understreger, at fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 er selvstændige fællesskabsretlige begreber, og derfor underlægges fællesskabsdefinitionen. Ydermere skal fritagelserne fortolkes indskrænkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip, og derfor opkræves der moms på alle tjenesteydelser, som bliver udført mod vederlag af en afgiftspligtig person. Herudover udtrykker EU-Domstolen også, at ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b, ikke giver en afklaring på hvad begreberne *bortforpagtning* og *udlejning af fast ejendom* dækker (Præmis 51-53).

EU-Domstolen gør opmærksom på, at der i denne sag ikke er en aftale omkring varighed for benyttelsen af den faste ejendom, og eftersom dette er et afgørende element i almene lejeaftaler, kan dette ikke være omfattet af begrebet *udlejning af fast ejendom* (Præmis 56).

EU-Domstolen konkludere, at regeringen i Irland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til fælleskabsbestemmelserne, da de ikke har opkrævet moms for benyttelsen af afgiftspligtige veje og broer (Præmis 58).

8.5 SKM2002.602.LSR

Sagen omhandler en hundepension som drives af virksomhed B. Denne virksomhed har erhvervet en hundepension (A), som anses for værende momspligtig ved udlejning af pladser til hunde (Skat.dk, 2020, SKM2002.602.LSR).

Hundepensionen drives som en traditionel hundepension. De har nogle forskellige ydelser, som de tilbyder. Hundepensionen stiller rum til rådighed i en længe på virksomhed B's ejendom i den periode, hvor ejeren af hunden ønsker sin hund passet. Disse rum er specielt indrettet til dette formål, og er placeret i en bygning på ejendommen. Rummet der tilbydes har et særskilt rumnummer, på samme vis er rummets areal fast og måleligt. For at benytte dette betaler hundeejerne en bestemt ydelse. (SKM2002.602.LSR)

Hundepensionen tilbyder derudover ekstra ydelser i form af gåture, fodring, svømmetid, legetid samt genoptræning. Disse ydelser kræver ekstra betaling og er forlagt moms. Virksomheden driver yderligere en butik og en svømmehal for hunde. Benyttes disse kræves der moms af aktiviteterne (SKM2002.602.LSR)

Ud over hundepasning, tilbyder pensionen også langtidspasning og genoptræning af hunde efter eksempelvis operationer (SKM2002.602.LSR).

D. 16. april 1999 vurderer SKAT, at virksomhedens udlejning af hundestaldplads er momsfritaget. Derfor opkræver virksomheden moms af alle ydelser til dato. Da SKAT d. 1. April 2001 ændrede sin afgørelse til, at udlejning af hundestaldpladserne nu skulle betragtes som momspligtige, opstod problemet i sagen (SKM2002.602.LSR).

Begrundelsen forlyder, at ML § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt. ikke kan tages i betragtning, når sagen omhandler en hundepension. Da hundepensionen anvendes når en hundeejer over en længere eller kortere periode får sin hund passet og opbevaret grundet sygdom, ferie osv. Hundepensionen anses

ikke som værende hundens hjem, eftersom hunden bor hos sin ejer og passes og plejes kun på pensionatet ved nødvendighed (SKM2002.602.LSR).

SKAT begrundet yderligere med afgørelsen af Momsnævnet 11/10 1994, TfS 1994.746, som omhandler udlejning af staldpladser til heste, nærmere betegnet hestebokse. Det centrale i denne sag er, ... ”at den leverede ydelse alene består af en brugsret til en del af en fast ejendom mod et vederlag jf. tidligere momslovens § 2, stk. 3, litra h, 1. pkt. om udlejning af fast ejendom” (SKM2002.602.LSR). Derfor må man her antage, at der er tale om en lejeaftale, som kun vedrører en bestemt hesteboks, som konkret kan identificeres via boksnummer og arealangivelse (SKM2002.602.LSR). Dette kan sammenlignes med hundepensionen. Hundene bliver passet i et rum på et bestemt areal og har et særskilt nr. Derudover bor hunden hos sin ejer. Hestene har derimod en dagligdag og bor fast i en hesteboks med et konkret boksnummer, samt et bestemt areal, hvor ejeren her kan komme og passe den på denne grund (SKM2002.602.LSR).

SKAT oplyser yderligere, at fritagelsesbestemmelsen jf. ML § 13, stk. 1, skal behandles indskrænkende, hvilket i dette tilfælde betyder, at momsnavnsafgørelsen kun er gældende for udlejning af hestebokse og lignende forhold. De pointerer yderligere, at det ikke er muligt at sidestille udlejning af hundestaldpladser med hesteboksene. Da der som nævnt foroven kun er tale om en midlertidig pasning af hunde under ferie eller sygdom og ikke et decideret hjem for dem (SKM2002.602.LSR).

Hundepensionens advokat er dog ikke enig. Han er af denne opfattelse, at udlejning af hundestaldpladser er omfattet af ML paragraf 13, stk. 1, nr. 8. Advokaten understreger sin påstand med, at forholdene i momsnavnets afgørelse omkring hestestaldpladser er i overensstemmelse med de faktiske forhold i sagen (SKM2002.602.LSR).

Sagen kommer for retten hos Landskatteretten. Til behandling af denne sag har Landskatteretten gjort brug af EU-domstolens afgørelse Card Protection Plan Ltd, sag C-349/96, præmis 30. Sagen pointerer, at der er tale om en enkelt ydelse, hvor et eller flere elementer udgør hovedydelsen, og hvor et eller flere elementer udgør en sekundær ydelse. De sekundære ydelser er afgiftsmæssigt bundet til hovedydelsen. Dette sker når en sekundær ydelse ikke er et mål i sig selv i forhold til hovedydelsen, men i stedet supplerer ved benyttelse af tjenesteyderens hovedydelse (SKM2002.602.LSR).

Landsskatteretten oplyser yderligere, at de ikke finder, ... ”at det forhold, at klageren herudover efter konkret aftale og mod særskilt betaling foretager momspligtige leverancer til lejerer medfører, at lejeaftalen bliver sekundær i forhold til disse leverancer, med den virkning at også lejevederlaget bliver momspligtigt.” (SKM2002.602.LSR).

Landsskatteretten understreger derfor, at udlejning af hundestaldpladserne anses for udlejning af fast ejendom jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8, 1. punkt. Landsskatteretten finder yderligere, at der udlejes et identificerbart rum, som er afgrænset, og som lejerer alene har brugsretten til. Eftersom rummet ikke er omfattet af udlejning af opbevaringsbokse jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8, punkt 2, vurderer landsskatteretten at udlejningen er momsfritaget i sagen om Hundepensionen, hvorfor landsskatteretten giver Hundepensionen medhold (SKM2002.602.LSR).

8.6 SKM2018.446.LSR

Spørger i denne sag driver en kattepenion, katteinternat og butik for private. Kunderne får deres katte passet i en periode, hvor katteejerne er på ferie. Derudover har katteinternatet en aftale med dyrenes beskyttelse, der sikrer at nødstedte katte har et sted at være indtil de videreformidles (skat.dk. 2020, SKM2018.446.LSR). I perioden på internatet, tildeles kattene et bur, der er afgrænset og identificerbart. Derudover har kattene adgang til fælleareal/løbegård. Som alle kunder, betaler Dyrenes Beskyttelse (DB) for leje af et bur hos katteinternatet, hvorfor spørger er ansvarlig for internatdriften og regninger tilknyttet dertil (SKM2018.446.LSR).

Problemstillingen i denne sag er, hvorvidt Spørgers udlejning af bure og lokaler, samt tilknyttede pasningsydelser kan betragtes som en samlet levering, og dermed kan kategoriseres som momsfritaget udlejning (SKM2018.446.LSR).

Ifølge SKAT er der her tale om en samlet ydelse, som udgør drift af dyreinternat og ikke momsfri udlejning af fast ejendom jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt. Spørgers levering af dyrinternatydelser er sammensat af flere elementer, som er så nært forbundet, at disse ikke kan opdeles (SKM2018.446.LSR).

SKAT oplyser yderligere, at *"når en ydelse består af flere ydelser og handlinger skal der i henhold til praksis tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af om der er ene eller flere særskilte ydelser eller en ydelse."*

Derudover er det vigtigt for vurderingen, om hvorvidt en transaktion kan betragtes som momsplichtig, at tage hensyn til samtlige omstændigheder ved pågældende transaktion. Ifølge SKAT er der tale om en samlet ydelse, hvoraf det karakteristiske ved de leverede ydelser er pleje, straks behandling af katte, vaccinationer, fodring, salg af de indleverede dyr, markedsføring og brug af DB's it-system. Ifølge SKAT er den efterspurgte ydelse ikke blot "opbevaring" af katte, men også pleje og pasning. Hovedformålet for DB er ikke kun opbevaring af katte, men også de øvrige ydelser (SKM2018.446.LSR), som anses for sekundærmål.

Yderligere har SKAT taget stilling til, hvorvidt DB lejer et nærmere afgrænset, identificerbart rum. Dette er ikke tilfældet, da der ikke er indgået en sådan aftale mellem DB og Spørger. Aftalen mellem DB og Spørger indeholder intet om rumnummer på det lejede bur og areal, samt hvilken kat der benytter buret og for hvilken periode. Således er det SKATs opfattelse, at der ikke udlejes bure, som er klart afgrænset og identificerbare (SKM2018.446.LSR). SKAT afgør, at ydelserne ikke er momsfritaget.

Spørger har argumenteret for, at sagen er sammenlignelig med SKM2002.602.LSR. SKAT er dog ikke enig i denne påstand og har anført, at ydelsen i sag SKM2002.602.LSR kun vedrørte burleje. Modsat denne sag blev der i SKM2002.602.LSR opkrævet særskilt moms for de øvrige ydelser (SKM2018.446.LSR).

Landsskatteretten stadfæstede med bindende svar, at det ikke kunne bekræftes, at Spørgers udlejning af bure og levering af pasningsydelser til DB kan anses som en samlet levering, som kan kategoriseres som momsfri udlejning af fast ejendom jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt. (SKM2018.446.LSR)

8.7 Delkonklusion

Ud fra ovenstående afsnit, kan det understreges, at fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 er selvstændige fællesskabsretlige begreber, og derfor underlægges fællesskabsdefinitionen. Ydermere skal fritagelserne fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, og derfor

opkræves der moms på alle tjenesteydelser, som bliver udført mod vederlag af en afgiftspligtig person. Dette er ikke gældende ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, grundet momsfrigtagelsen.

Ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b, giver ikke en klar definition på hvad begrebet *udlejning og bortforpagtning af fast ejendom* dækker. Grundet den uklare definition af begrebet i MSD, kan det føre til forskellige opfattelser hos medlemslandene, hvorfor de enkelte lande kan have forskellige definitioner på begrebet. Derfor er det vigtigt at fritagelsesbestemmelsen ved udlejning og bortforpagtning underlægges fællesskabsdefinitionen, hvilket er gennemgående i analysen, da EU-Domstolen vægter dette.

EU-Domstolen belyser, at varigheden af udlejningen er en vigtig faktor for en kontraktindgåelse. Ved en ydelse, som udgør en kortvarig udlejning, er der ikke tale om udlejning og bortforpagtning af fast ejendom. I lejeaftalen skal formålet med udlejning, udlejningens periode, det afgrænsede areal, evt. rumnummer og placeringen af udlejningen fremgå tydeligt og identificerbart.

EU-domstolen har igennem forskellige afgørelser forsøgt at give en afklaring omkring hvordan udlejning skal forstås. En transaktion kan betragtes som *udlejning af fast ejendom* når en udlejer mod vederlag overdrager råderetten til lejer for en bestemt periode. Dette giver lejer retten til at udelukke andre, som via lejekontrakten eller lov ikke har ret til at benytte det lejede. På trods af lejers råderet, har lejer ikke ret til at fremleje den faste ejendom uden udlejers godkendelse. Selvom lejer opnår råderet over det udlejede, kan udlejer og lejer indgå en aftale, som giver udlejer mulighed for at benytte et begrænset areal af den faste ejendom.

Igennem analyser af danske domme, belyses en problematik omkring klarlæggelse af en hovedydelse og en sekundær ydelse, når der betales mod vederlag mellem to parter. Hoved- og sekundære ydelser der står i tilknytningen til hinanden således, at de fremstår som en samlet ydelse, vil de sekundære ydelser indgå i hovedydelsen. Dette medfører at hele ydelsen vil være momsfrigtaget i modsætning til, hvis ydelserne ikke er underlagt hovedydelsen, da ville de sekundære ydelser være momspligtige.

9 Momspligtens indtræden ved udlejning

I dette afsnit vil jeg kort præsentere momspligten, for derefter at give et overblik over hvornår momspligten indtræder ved udlejning;

Eftersom definitionen af *fast ejendom*, samt definitionen af *udlejning af fast ejendom* er blevet klargjort, er det vigtigt at klargøre momspligtens indtræden ved udlejning. I denne sammenhæng er det vigtigt at belyse transaktioner og deres betydning.

Betingelserne der skal gøre sig gældende for at transaktioner betragtes som afgiftspligtige er, at de omfatter levering af en vare eller ydelse. Herunder skal der i begge tilfælde være tale om levering mod et vederlag. Momspligten indtræder ikke, hvis der ikke er sammenhæng mellem vederlaget og ydelsen/vareren. Ydelsen *udlejning og bortforpagtning af fast ejendom* er som regel momsfrataget. Dog er der, jf. ML §13 stk. 1, nr. 8, en undtagelse der betyder, at ydelsen ikke omfattes momsfratagelsen.

9.1 Momspligtens indtræden ved hotelværelser og ferielejligheder mv.

Under et ophold på et hotelværelse vil råderetten af hotelværelset sidestilles med en ejers råderet over ejendom. Ydelsen har dog en højere karakter af en overnatningsydelse, hvor brugeren kan gøre brug af de øvrige faciliteter og dermed omfattes af momspligten. Det kan derfor konstateres, at undtagelsen til fritagelsesbestemmelsen er momspligtig på udlejning af moteller, hoteller, kroer, vandrehjem mv. (Pedersen, 2019, s. 70).

I henhold til det lovgivningsmæssige aspekt gælder det, at hvis en ejer af en ferielejlighed eller hotelværelse ikke er den samme som ejer eller hoteldriver mv. og samtidig driver andre fællesfaciliteter der tilbydes i form af spa, badeanlæg og restaurant, der har tilknytning til hotellet, vurderes det om ejeren er momspligtig for den del af udlejningen. Hvis ejeren ikke har rådighed over faciliteterne tilknyttet ferielejlighed, hotel mv. eller har medejerskab til hotellet, ferielejlighed eller feriecenter, vil han ikke omfattes af momspligten ved udlejning af hotellet mv. (Pedersen, 2019, s. 70-71).

Ejeren af en feriebolig er ikke omfattet momspligten ved udlejning, hvis ferieboligen drives af et driftsselskab der varetager selve driften af feriecenteret eller ferieboligerne. Her er det driftsselskabet som er momspligtigt.

Ifølge praksis gælder det, at ejeren af en feriebolig er omfattet af momsfritagelsen for sin udlejning. Hvis lejen indebærer betaling for adgang til eksempelvis badeanlæg og andre af centrets fællesfaciliteter omfattes ejeren af momspligten ved udlejning (Pedersen, 2019, s.71).

I tilfælde, hvor feriecenteret og ferieboligerne ejes af samme person/virksomhed som også ejer fællesfaciliteterne, vil denne være momspligtig ved udlejning.

Dette belyses af Skatterådet i sag SKM2008.334.SR, som omhandler personer der skulle på et midlertidigt ophold i forbindelse med arbejde og som lejede nogle ejerlejligheder. Lejlighederne var møbleret og konceptet rummede tilvalgsmuligheder i form af transport og forplejning. Her sidestillede Skatterådet udlejning med hotelovernatninger og besluttede, at det var en momspligtig udlejning (Pedersen, 2019, s. 71-72).

9.2 Momspligten ved udlejning i en periode under en måned

Værelser der udlejes i en kortere periode end en måned betragtes som momspligtig udlejning. Det har ingen betydning om værelserne er i private boliger, kollegieværelser o.l. Hvis en privat husejer eksempelvis udlejer et værelse i en kort periode betragtes dette som momspligtig udlejning. Hvis omsætningen er under 50.000 årligt og der ikke findes andre momspligtige aktiviteter og indtægter bortfalder momsregistrering og momsafregning (Pedersen, 2019, s. 72).

De sidste par år har virksomheder som Airbnb og lignende haft stor succes. Der er her tale om private ejere, der lejer hele boliger eller værelser ud. Hvis boligen udlejes hel, hvor lejer overtager boligen i en given lejeperiode, betragtes udlejningen ikke som en værelsesudlejning. Derfor omfattes udlejningen af boligen af momsfritagelsen, uanset udlejningens varighed. Skatterådet afgør i sag SKM2007.446.SR, at udlejning af en ferielejlighed, hvor ejeren råder over lejligheden i fem uger årligt, ikke omfattes af momspligten. Ejeren omfattes ikke af den frivillige momsregistrering, eftersom Skatterådet afgjorde, at dette skulle sidestilles med udlejning af boligformål (Pedersen, 2019, s. 72).

Det gælder derfor, at momspligten ved korttidsudlejning af værelser er essentielt, når et bestemt areal udlejes i en bolig. Her skal der være tale om udlejning af mindst et værelse, hvor der blandt

andet er tilgang til bad og køkken. Men til gengæld gælder det, at udlejning af hele boliger vil være momsfrataget. Ved udlejning af boliger, hvor boligen ikke har et selvstændigt ejerlejlighedsnummer, og hvor ejeren ejer mere end to boliger på samme matrikel, er udlejer omfattet af momspligtig udlejning.

I tilfælde af udlejning af værelser i Bed and Breakfast (B&B), hvor udlejning er i form af værelse inkl. forplejning, vil denne udlejning betragtes som momspligtig udlejning uanset lejeperiodens varighed. Forplejningen anses for at udgøre et mål i sig selv, hvorfor der ved udlejning i en periode på over en måned, kan forekomme en opdeling. Denne opdeling vil typisk være en momsfri betaling af leje, samt en momspligtig betaling for forplejningerne (Pedersen, 2019, s. 72).

9.3 Mospligten ved udlejning af parkeringspladser, campingpladser og reklamepladser

Momspligten omfatter også udlejning af pladser til telte, campingvogne og hyttepladser. Når lejebetalingen udover at give adgang til opbevaring af campingvogne, også giver adgang til andre faciliteter såsom bad og køkkenfaciliteter, er dette også omfattet af momspligten. Momspligten gælder også udlejning af garageplads, parkeringsplads og bådplads jf. undtagelsen til ML §13, stk. 1, nr. 8. (Pedersen, 2019, s. 73).

EU-domstolen har i sag C-173/88 defineret parkeringspladsareal nærmere. Under begrebet *udlejning af parkeringsplads* omfattes udlejning af de arealer, som er bestemt til parkering af køretøjer, herunder også lukkede garager. Momspligten omfatter derfor parkeringsanslæg, der udlejes mod vederlag. Her skal opkrævning af parkeringsafgift, hvor et køretøj er parkeret uden betaling, eller hvor den har overskredet sin betalte tid, også medtages. (Pedersen, 2019, s. 73).

Det gælder dog, at en parkeringsplads, der er tilknyttet en udlejningsejendom, og hvor den betragtes som en integreret del af boligejendommen der udlejes, ikke omfattes af momspligten.

Forudsætningen er dog, som tidligere nævnt, at parkeringspladsen tilhører ejendommen, hvorpå boligejendommen er placeret. Hvis en boligejendom udlejer parkeringspladser til en vognmand, nabo eller en fremmed, ville denne form for udlejning betragtes som momspligtig udlejning.

Tidligere i opgaven blev det belyst, at udlejning af bådplads samt liggepladser på land og på vand omfattes af momspligten jf. sag C-428/02, da en bådplads omfattes af begrebet *fast ejendom*, samtidig med at båden i sagen sidestilles med et køretøj.

Momsfritagelse gælder ved udlejning af fortøjningsareal til en husbåd eller landanlæg, men det kræves dog, at husbåden er stationært placeret og fast fortøjet, samt tilsluttet vand og el jf. SL C-532/11 (Pedersen, 2019, s. 74).

Reklamepladser anses også som momsmæssig udlejning. Et eksempel på dette er en virksomhed der udlejer en facade til en reklamevirksomhed, som videreudlejer reklamepladser på facaden. Denne udlejning defineres som udlejning i flere led og derfor omfattet momspligten (Pedersen, 2019, s. 74).

Udlejning af bankbokse og opbevaringsbokse er også momspligtige. Dette gælder dog ikke udlejning af containere, der skal anvendes som opbevaringsrum jf. SKM2013.603.SR (Pedersen, 2019, s. 74).

10 Den frivillige registrering

I dette afsnit vil jeg beramme den frivillige momsregistrering. Der vil tages udgangspunkt i lovgivningen, herunder ML og MSD. Dernæst vil jeg analysere frivillig momsregistrering gennem belysning af praksis og analyse af domme.

Som tidligere belyst, er udlejning af fast ejendom generelt set momsfritaget ML §13, stk. 1, nr. 8. Dog er der en undtagelse hvis en virksomhed frivilligt lader sig registrere for moms. Frivillig momsregistrering for udlejning indbefatter alle former for erhvervsmæssig udlejning af ejendomme, herunder lokaler og jord, når formålet ikke er udlejning til boligformål.

Udlejer bestemmer hvorvidt en ejendom er frivilligt registreret, hvorfor det er uden betydning hvorvidt lejer helt eller delvist er en momsregistreret virksomhed eller eventuelt momsfritaget.

Ved frivillig registrering skal udlejer opkræve moms af lejen betalt af lejer, herunder også depositum. Herved opnår udlejer momsfradrag for omkostninger tilknyttet ejendommen, herunder vedligeholdelse, reparationsarbejde og administrative omkostninger forbundet med udlejningsvirksomheden. En frivillig registrering kan omfatte dele af en ejendom. Hvis ejendommen består af erhvervslejemål og boliglejemål, kan den frivillige registrering kun ske i forbindelse med erhvervslejemålene (Pedersen, 2019, s. 76).

10.1 Lovgivning

Lovgivningen illustrerer, at udlejning af fast ejendom, jf. ML §13, stk. 1 punkt. 8, er fritaget for moms. Dog kan en virksomhed, jf. ML §51, stk. 1, lade sig frivilligt momsregistrere, da *”Udlejning, herunder bortforpagtning af fast ejendom eller dele heraf” ...”lokaler der udlejers eller forsøges udlejes, omfattes af den frivillige registrering.”* Frivillig momsregistrering omfatter også...*”Køb og til- og ombygning af fast ejendom, som er fritaget for afgift, jf. Momslovens §13, stk. 1, nr. 9, med henblik på salg til en registreret virksomhed”* (Danskelove.dk, 2020)

Den frivillige momsregistrering gælder, jf. ML §51, stk. 1, kun erhvervsudlejning og ikke boligformål. Endvidere belyses, at den frivillige momsregistrering ved erhvervsudlejning er bundet af en registreringsperiode på mindst to kalenderår. Hvis en virksomhed lader sig frivilligt momsregistrere inden et byggeri står klar, gælder perioden først fra første udlejning jf. ML §51, stk. 2 (Pedersen, 2019, s. 74).

MSD belyser, at medlemsstaterne kan give afgiftspligtige personer tilladelse til, at betale moms af forskellige transaktioner. Herunder gælder finansielle transaktioner, ved levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, ved levering af ubebygget fast ejendom, og ved bortforpagtning og udlejning af fast ejendom (Eur-lex.europa.eu, 2006, MSD)

Endvidere belyser MSD artikel 137, stk. 2, at medlemslandene individuelt fastsætter nærmere bestemmelser omkring omfanget og begrænsningen af valgmulighederne. I Danmark er lovgivningen begrænset til ikke at omfatte udlejning til boligformål (Pedersen, 2019, s. 75).

I sag C-246 (Turn – und Sportunion Waldburg), hvor sagsøger er en sportsforening, konkretiserer EU-Domstolen et udmærket tolkningsbidrag til de forskellige medlemslandes adgang til, at begrænse anvendelsesområdet for en frivillig momsregistrering. Den ovennævnte sag omhandler de østrigske momsregler der begrænser idrætsforeninger fra, at tage de nationale regler om frivillig momsregistrering i brug (Pedersen, 2019, s. 75).

Det første domstolen pointerer er, at medlemslandene kan adskille sig på transaktionernes art eller grupper af afgiftspligtige, men på betingelse af, at de generelle målsætninger i det sjette direktiv overholdes, herunder princippet om afgiftsneutralitet, samt kravet om en ensartet, enkel og korrekt anvendelse af de fastsatte fritagelser (Pedersen, 2019, s. 75).

Domstolen giver ikke en decideret konklusion på definitionen, men overlader dette til den forelæggende ret. Retten skal afgøre, hvorvidt en national regel, som fritager transaktioner iværksat af sportssammenslutninger der er almennyttige, og som afskærer sportssammenslutningernes ret til selv at vælge, at betale afgift af transaktioner der vedrører udlejning og bortforpagtning, overskrider grænserne for det skøn, som de forskellige medlemsstater er underlagt. Dette med hensynstagen til selve princippet vedr. afgiftsneutralitet, og kravet om ensartethed, enkel og korrekt anvendelse af de fastsatte fritagelser. Sagen anfægter ikke direkte den danske lovgivning, der begrænser sig til boligformål. Men fakta fra dommens afgørelse bør inddrages, når man vurderer afgrænsningen af boligformål, og hvornår det anses som leje i erhvervsmæssigt hensigt (Pedersen, 2019, s. 75).

10.2 Erhvervsudlejning

For at der kan være tale om frivillig momsregistrering kræver det, at det sker i erhvervsmæssigt regi, jf. ML §51.

I ML §13, stk. 1, nr. 3 og 5 anvendes udtrykket *gevinst for øje*. For at en udlejning betragtes som erhvervsmæssig udlejning, skal lejen fastsættes erhvervsmæssigt og udgangspunktet er, at fastsætte lejen ud fra markedsmæssige vilkår. Endvidere gælder, at virksomheden påtager sig en økonomisk risiko og herudover, at udlejning sker med en vedvarende gevinst for øje. En aftale mellem to parter (lejer og udlejer) indebærer, at hvis huslejen er hel eller delvis omsætningsbestemt, vil betingelsen omkring økonomisk risiko blive opfyldt. Sker fastsættelsen på baggrund af disse betingelser, anerkendes kontrakten som erhvervsmæssig udlejning (Pedersen, 2019, s.78-79).

Krav om frivillig momsregistrering for allerede bestående erhvervslejemål findes ikke. Dette gælder såfremt lejerer er indforstået med, at momsregistreringen vil omfatte lejemålet. Formålet hertil er, at de administrative opgaver for virksomhederne bliver lettere. Dette gælder især for overdragelse af udlejningsejendomme (Skat.dk, 2020).

De udlejede lokaler eller de som forsøges udlejet kan omfattes af den frivillige momsregistrering. Ved dokumentation i form af f.eks. en udlejningsaftale, annoncering i dagblade mv., skal virksomheden kunne bevise, at der arbejdes på udlejning af lokalerne (Skat.dk, 2020). Eksempelvis som i følgende sag: Sagen omhandler statsligt-selvejende gymnasier, som udlejer deres lokaler. Denne udlejning ansås ikke som erhvervsmæssig udlejning, og derfor kunne de ikke blive frivilligt

momsregistrerede. Dette skyldes, at gymnasier generelt, i henhold til lovgivningen, er forpligtede til at stille lokaler til rådighed for kommunen til formål for folkeoplysning. I dette tilfælde, afspejler vederlaget overvejende betaling for forbrug i forbindelse med brug af lokalerne. Derudover drives gymnasiets lokaler overvejende via offentlige tilskud (Skat.dk, 2020).

Ovenstående afsnit afklarer, at udlejning til boligformål ikke omfattes af frivillig momsregistrering. Jeg vil nu behandle hvad begrebet *boligformål* indebærer.

10.3 Boligformål

Ovenstående afsnit afklare, at der jf. ML §51, stk. 1, punkt. 3, ikke kan gives tilladelse til frivillig momsregistrering ved boligformål. Den frivillige momsregistrering begrænser udlejning til boligformål, idet momsplichten vil trække huslejen op, og derved bliver denne dyre for lejer (Pedersen, 2019, s.75).

I praksis er boligformål begrænset til udlejning af bolig til en lejer, som folkeregistrerer sig i boligen. Dette belyses i en dom fra Østre Landsret. Sagen (Tfs1998.708ØLD) omhandler udlejning af en bygning, der skal agere som et asylcenter, og anvendes som midlertidig indkvartering af flygtninge og asylansøgere. I denne sag tilkendegiver Landsretten, at udlejning af denne faste ejendom ikke kan anses, som udlejning til boligformål, da dette er en midlertidig bopæl. Landsretten tilkendegiver, at lovens forarbejder ikke definerer begrebet *boligformål*, hvorfor begrebet skal behandles snævert, da dette er en undtagelse til bestemmelsens hjemmel omkring frivillig registrering af erhvervsudlejning af fast ejendom. Derfor kan frivillig momsregistrering tillades. I sagen tydeliggøres, at det ikke er af betydning om opholdets varighed vare i en måned eller flere år Ifølge Dansk Røde Kors blev asylansøgerne indkvarteret mellem 200-300 dage (Pedersen, 2019, s.78).

Landsretten belyste, at det ingen betydning havde, at opholdet var gratis. Førhen var bygningen et hotel, men anvendelsen af bygningen som et asylcenter kunne ikke karakteriseres som en ydelse af midlertidigt logi på kommerciel plan. Det blev afgjort, at frivillig momsregistrering i dette tilfælde var tilladt (Skat.dk, 2020)

Sag SKM2007.142.SR bliver også anvendt til at belyse omfanget af begrebet *boligformål*. I denne sag afgiver Skatterådet et bindende svar omkring en bygning, som skulle anvendes til hospice. Dette skulle opføres af en fond med udlejning for øje, hvorfor der blev lagt vægt på drift og ikke opholdets varighed. Skatterådet sidestiller lejers anvendelse af lokalet med almindelig hospitalsdrift. Derudover klargjorde rådet, at opholdet på hospice ikke var essentiel af sagens karakter. I forhold til gældende momslov, var hospiceformålet ikke at udleje værelser til beboelse. Opholdets varighed indgik ikke i overvejelserne om der gives tilladelse til en registrering. Her blev der givet tilladelse til frivillig momsregistrering og argumentet herfor er, at behandlingsophold og plejeophold ikke udgør boligformål (Pedersen, 2019, s.78).

Et andet område, som ikke har klare retningslinjer i praksis er frivillig registrering ved ejerlejligheder, der anvendes af en virksomhed til indkvartering af deres udenlandske medarbejdere, hvor lejligheder sidestilles med hotelovernatninger. Af nuværende praksis fremgår det, at det er tilladt at lave en frivillig momsregistrering, i sådanne tilfælde, på trods af at lejligheden er i en boligejendom.

Der findes også andre problematikker på området. Et af dem er ved opførelse af boligejendomme, der skal udlejes til en virksomhed, som dernæst fremlejer ejendommen til beboer. Problematikken ved dette scenarie er, at der kan opstå tvivl omkring, om virksomheden som opfører boligejendommen, har mulighed for frivillig momsregistrering. Med henblik på spørgsmålet, kan der henvises til følgende sag, hvor skatterådet afgiver en vejledende udtalelse (Pedersen, 2019, s.78);

10.3.1.1 SKM2015.703.SR

Denne sag omhandler et ejendomsselskab, som ønsker at udleje en ejendom, bestående af flere lejligheder, til deres datterselskab. Datterselskabet vil herefter udleje lejlighederne til private (SKM2015.703.SR). Ejendomsselskabet har et ønske om at blive frivilligt momsregistreret, således, at transaktionerne mellem de to selskaber, jf. ML §51, stk.1, bliver momspligtige (Skat.dk, 2020, SKM2015.703.SR).

I denne sag giver skatterådet en vejledende udtalelse omkring udlejning af fast ejendom, boligformål og udlejning vedr. udlejning og genudlejning i flere led.

SKAT udtaler, at ML §51, stk. 1, giver adgang til frivillig momsregistrering ved erhvervsmæssig udlejning, når bestemte krav overholdes. ML §51, stk. 1 anvender begrebet udlejning. I denne

sammenhæng, skal begrebet forstås således, at det omfatter videreudlejning (SKM2015.703.SR). Ligeledes gælder ved udlejning og genudlejning i flere led, at disse led er omfattet af kravene til erhvervsmæssig udlejning. Skattestyrelsen udtrykker, at *”ejendom genudlejes eller udlejes i flere led, skal kriteriet om boligformål vurderes ved hvert led”* (Pedersen, 2019, s. 75).

Ejendomsselskabet opnår derfor ikke frivillig momsregistrering, på trods af at første led er erhvervsmæssig udlejning. Dette skyldes, at andet led, genudlejning er til boligformål, hvilket ikke lever op til kravene om erhvervsmæssig udlejning (SKM2015.703.SR).

10.3.1.2 SKM2015.630.SR

Denne sag omhandler en Spørger, der udlejer en ejendom til X, som ifølge ML ikke betragtes som udlejning til boligformål (Skat.dk, 2020, SKM2015.630.SR)

Spørger har erhvervet en ejendom, som skal udlejes i erhvervsmæssig henseende til X. Dette vil ske efter ombygning- og nybygning. udlejningen vil reflektere de markedsmæssige vilkår. X ønsker at leje ejendommen til undervisningsformål. Her vil brugerne opholde sig i hverdagene, hvor de får undervisning og hvorefter brugerne vil tage hjem i weekenderne. Ejendommen er opdelt således, at den største andel af ejendommen vil anvendes til undervisningsformål, herunder er fællesarealer tilknyttet. En del af arealet er indrettet med mødelokaler og kontorfaciliteter til X. Derudover vil en del anvendes som beboelse for brugerne under deres ophold i hverdagene. Huslejeaftalen vil blive todelt. Den ene del af huslejen vil berøre beboelse og undervisningsarealet. Den anden andel af huslejen vil berøre kontorlokaler som anvendes af X (SKM2015.630.SR)

Spørger er i tvivl om hvorvidt udlejning af ejendommen til X er udlejning af erhvervslejemål eller udlejning af fast ejendom til boligformål. Spørger er selv af den opfattelse, at det ikke kan karakteriseres som udlejning til boligformål. Spørger begrundet antagelsen med dommen Tfs1998.708ØLD, som tidligere er nævnt. I afgørelsen af den nævnte sag, lagde domstolen vægt på, at der i bestemmelsen jf. ML §51, stk. 1, *”er en undtagelse fra bestemmelsens almindelige hjemmel til frivillig momsregistrering af erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom og dermed skal fortolkes snævert”* (SKM2015.630.SR). Som tidligere nævnt, pointerede Landsretten at opholdets varighed,

om hvorvidt opholdet var gratis eller ej, ikke har betydning for hvorvidt udlejningen betragtes som til boligformål (SKM2015.630.SR).

Herefter belyser Spørger igennem sag SKM2007.142.SR, at udlejning til hospice ikke bliver anset for udlejning til boligformål. Spørger mener, at begrebet udlejning til boligformål jf. begge ovenstående domme skal fortolkes snævert, hvorfor udlejning til undervisning og sociale formål ikke omfattes af begrebet boligformål. Endvidere er det Spørgers opfattelse, at opholdets karakter beviser, at hovedformålet ikke er boligformål, men undervisning (SKM2015.630.SR).

SKATs afgørelse af ovenstående, jf. ML § 51, stk. 1, var at Spørger kunne opnå frivillig momsregistrering, eftersom hovedformålet ikke var udlejning til boligformål (SKM2015.630.SR).

10.4 Delkonklusion:

Ud fra ovenstående afsnit kan jeg konkludere, at udlejning af fast ejendom jf. ML §13, stk. 1, nr. 8, er moms fritaget. Der er dog en undtagelse til moms fritagelsen jf. ML §51, stk. 1, nemlig hvis man lader sig frivilligt momsregistrere og opfylder betingelserne til udlejning.

Betingelserne er, at det skal være udlejning i erhvervsmæssig regi. Dette omfatter udlejning af lokaler, jord og ejendomme som udlejes eller er forsøgt udlejet, så længe formålet ikke er boligudlejning. Hvis en frivillig momsregistrering ønskes, er der en binding på en registreringsperiode på to kalenderår. Udlejer bestemmer hvorvidt en ejendom skal frivilligt momsregistreres, hvis denne opfylder betingelserne for frivillig registrering. Ved dette skal ejer kræve moms af depositum samt husleje. I udlejningsvirksomheder opnås momsfradrag for vedligeholdelses-, reparationsarbejde- og administrative omkostninger. Hvis der på samme ejendom er ejendomsudlejning og privat boligudlejning, kan kun den erhvervsmæssige udlejningsdel omfattes af den frivillige momsregistrering.

MSD artikel 137, stk. 2 klargøre, at de enkelte medlemslande selv kan fastsætte bestemmelser omkring begrænsninger og omfang. Dette skal dog ske jf. Sjette direktiv. Dansk lovgivning begrænser udlejning til ikke at omfatte udlejning til boligformål.

For at en udlejning betragtes som erhvervsmæssig udlejning kræver det, at lejen fastsættes på erhvervsmæssige og markedsmæssige vilkår. Udlejningsvirksomheden skal påtage sig en økonomisk risiko, samtidig med at udlejningen er vedvarende med gevinst for øje. Aftalen mellem udlejer og lejer skal være omsætningsbestemt for at kravet om den økonomiske risiko opfyldes.

Der blev givet tilladelse til frivillig momsregistrering omkring en bygning, som skulle anvendes til hospice, da der blev lagt vægt på drift og ikke opholdets varighed. Dette skyldes at ejers anvendelse af lokalerne blev sidestillet med hospitalsdrift, da hovedformålet var at give patienter ophold under behandling.

Et andet eksempel er opførelse af boligejendomme, der skal udlejes til en virksomhed, som dernæst fremlejer ejendommen til beboer. Ejendomsselskabet opnår ikke frivillig momsregistrering, på trods af at første led er erhvervsmæssig udlejning. Dette skyldes, at andet led, genudlejning er til boligformål, hvilket ikke lever op til kravene om erhvervsmæssig udlejning.

Et tredje eksempel, hvor der opstod tvivl omkring hvornår udlejning af en fast ejendom der er momspligtig anses som udlejning til boligformål eller erhvervsudlejning, er det vigtigst at fastsætte hovedformålet. Brugernes formål er at opnå undervisning, samtidig med at den faste ejendom fungerer som bolig under opholdet. Her kunne der opnås frivillig momsregistrering, idet hovedformålet ikke var ophold, men at opnå undervisning. Det samme gjorde sig gældende i en sag omhandlende udlejning af en bygning, der skulle agere som et asylcenter, og anvendes som midlertidig indkvartering af flygtninge og asylansøgere. Her opnåede udlejer frivillig momsregistrering, eftersom der var tale om midlertidigt ophold.

11 Fradragsretten for moms

I dette afsnit vil jeg belyse momslovgivningen omkring fradragsretten for moms, herunder hvem den omfatter, og hvad der skal gøre sig gældende for at fradragsretten kan træde i kraft. Dernæst vil jeg analysere emnet igennem domme. Til slut vil jeg give en delkonklusion.

11.1 Lovgivning på området

Som tidligere nævnt, pointerer ML §51, stk. 1., at SKAT ”*giver tilladelsen til frivillig registrering af erhvervsmæssig udlejning og bortforpagtning af fast ejendom*” (Elov.dk, 2020), eller dele heraf. Erhvervslokaler som udlejes er omfattet af den frivillige momsregistrering. Udlejning til boligformål er ikke omfattet. Ved køb eller ombygning af fast ejendom er der også mulighed for, at benytte den frivillige registrering, eftersom man fritages for afgiften ved salg til en momsregistreret virksomhed (Elov.dk, 2020).

Når SKAT giver en virksomhed tilladelse til frivillig registrering for udlejning, kan virksomheden godtgøres for indgående købsmoms. Fradrag for købsmoms gælder ved opførelse af en bygning, reparation, ombygning, vedligeholdelse, modernisering mm, efter givne regler i ML for indgående købsmoms og udgående salgsmoms (Retsinformation.dk, 2020). Endvidere gælder det ved opførelse af et byggeri, at virksomheden (byggeherren) ved påbegyndelse af byggeriet er godkendt af skat til frivillig momsregistrering. Her skal byggeherren oplyse, hvor stort et omfang af ejendommen der er bestemt til udlejning, idet fradrag kun kan godtgøres for den del af arealet, som er momsregistreret (Retsinformation, 2020).

Byggeherren skal indsende en erklæring om frivillig momsregistrering af bygning. Denne erklæring skal godkendes af SKAT inden byggeaktiviteten tiltrædes. Hvis denne ikke foreligger, kan fradragsretten ikke anvendes ved opførelsen (Skat.dk, 2020).

Beslutter virksomheden, at hele ejendommen skal udlejes, kan virksomheden få fuld fradrag på ejendommen, hvis virksomheden er omfattet af den frivillige momsregistrering jf. ML §51, stk. 1. Med henblik på udlejning gælder godtgørelse af det fulde fradrag kun ved indkøb af varer og ydelser, der alene bruges til virksomhedens leverancer jf. ML §37 (Elov.dk, 2020).

Hernæst gælder det, at hvis ejendommen anvendes dels til fradragsberettigede formål som nævnt ovenfor, og til andre formål, som ikke er underlagt af den frivillige momsregistrering, kan fradraget i det tilfælde kun godtgøres for den del af omsætningen i ejendommen, der er omfattet af den frivillige registrering jf. ML §38 (Elov.dk, 2020).

Derudover kan virksomheden få delvis fradrag for købsmoms på de samlede byggeomkostninger ved opførelse af en bygning eller tilbygning, på de lokaler som bruges til erhvervsudlejning jf. ML §39, stk. 1. En ejendom med to bygninger, hvoraf det ene anvendes til boligformål og det andet til

erhvervsudlejning, vil byggeomkostninger ved erhvervsmålet være omfattet af den delvise fradrag, idet erhvervsudlejning kan fradrages, hvis virksomheden er frivilligt momsregistreret (Elov.dk, 2020). Endvidere skal lejer betale husleje til erhvervslejemålet inklusiv moms (Skat.dk, 2020). Jf. ML §39, stk. 2 gælder det dog, at virksomhedens lokaler ikke godkendes til privat boligformål for virksomhedens indehaver eller personale. Dette gælder også lokaler som anvendes til udlejning, så længe udlejningen er omfattet af den frivillige momsregistrering. I forhold til ML §39, stk. 3, gælder det, at momsafregning vedrørende ombygning-, vedligeholdelses- eller reparationsarbejde kan fradrages, hvis det vedrører virksomhedens lokaler. Det kræves dog, at leverandøren der udfører arbejdet i sin faktura direkte henfører prisen for det udførte arbejde og opdeler prisen fra total entreprisen. Hvis den pågældende afgift i forhold til ovenstående ikke direkte kan henføres til det enkelte lokale i bygningen, så kan der i stedet fradrages for etagearealet mellem virksomhedens lokaler og det samlede areal af bygningen jf. ML §39, stk. 4 (Danskelove.dk, 2020).

Efter opførelsen af bygningen, og den så er klar til udlejning og ibrugtagning, skal byggeherren senest inden for 6 måneder klarlægge byggeriets anvendelse og formål. Der skal foretages en berigtigelse af afgiftsbeløbet, som er medregnet i den indgående købsmoms jf.

Momsbekendtgørelsen §51, stk. 3. For at den frivillige momsregistrering fortsættes, kræves det, at det tydeliggøres om de samme formål er gældende, som før byggeriet gik i gang eller om der er ændringer i omfanget af den frivillige momsregistrering (Skat.dk, 2020, Den juridiske vejledning 14.5.2).

I tilfælde af, at der sker ændringer i omfanget af den frivillige momsregistrering indenfor ti regnskabsår, skal den fratrukne byggemoms betales helt eller delvist tilbage. Et af scenarierne kunne være, at ejendommen ændres til boligformål i stedet for erhvervsudlejningsformål.

Regnskabsåret starter ved ibrugtagning af den faste ejendom, altså når første udlejning finder sted (Skat.dk, 2020, Den juridiske vejledning 14.5.2).

11.1.1.1 SKM2007.362.ØLR

Sagens faktiske forhold vedrører en ejendom der ejes af A's virksomhed. På denne ejendom er der en bygning med kontorlokaler, en bygning med produktionslokaler, et stuehus og en mindre bygning. Der foretages en ombygning i årene 1998-1999, hvor virksomheden angiver købsmoms af

ombygning. Virksomheden er ikke frivilligt momsregistreret for udlejning af ejendomme jf. ML §51, stk. 1-3 (Skat.dk, 2020, Den juridiske vejledning 11.4.4.3).

SKAT anerkender, at virksomheden kan opnå købsmoms for de udlejede lokaler, som udgjorde erhvervsmæssig udlejning. Regionen godkender momsfradraget for de lokaler, som var udlejet med moms ML §51, stk. 3 (Danskelove.dk, 2020). Endvidere nævner SKAT, at momsfradraget ikke kan godkendes for de udgifter som virksomheden ikke har dokumenteret tilstrækkeligt, således at de direkte kan henføres til erhvervsdelen af ejendommen.

Landskatteretten afgør, at A udlejede momsfrit til selskabet H2 ApS og der vurderes, at eftersom As vederlagsfrie aktivitet ikke udgjorde en momsbelagt aktivitet, kunne A derfor ikke fradrage moms for ombygningen af lokalerne jf. ML § 3, stk. 1 og § 4, stk. 1. Det har ingen betydning at lokalerne senere er blevet udlejet mod vederlag. Hernæst belyste Landsretten, at fakturaen ikke var specifik i forhold til, hvilket arbejde der blev udført under ombygningen på ejendommen og de præcise udgifter forbundet hertil. Der skal foretages en opdeling af opgørelsen af leverandøren. Et overslag fører ikke til en opdeling. Hvis et overslag med fordelingen af omkostningerne var blevet udarbejdet inden arbejdets begyndelse, ville dette stadig ikke kunne erstatte kravet om opdeling af fakturaer, jf. ML §39, stk. 3 (Skat.dk, 2020).

11.1.1.2 SKM2010.490.BR

Denne sag vedrører sagsøger (A) der driver en virksomhed og ønsker fradragsret for moms af ombygningsudgifter. A har på sin firelængede gård ønsker om, at opnå momsfradrag for den del, som blev ombygget. Gården var indrettet således, at A benyttede en del af gården til erhverv og en anden del til beboelse af egen familie. I den ene længe havde han indrettet svømmebassin, sauna, spapool og et omklædningsrum med bad (Skat.dk, 2020, Juridisk vejledning 11.4.4.3).

Retten vurderede at poolområdet lå som del af en forlængelse af en almindelig beboelsesenhed som blev benyttet af A. Derudover var adgang til poolområdet begrænset til et bestemt antal mennesker, hvorfor arealet betragtes som en samlet del af A's private beboelse. A havde ombygget poolområdet og ville momsfradrage udgifterne der var tillagt ombygningen (Skat.dk, 2020, Juridisk vejledning 11.4.4.3) Endvidere belyste A, at gården blev anvendt til flere forskellige formål. Den blev brugt til landbrug, som tømrervirksomhed samt udlejning. Derudover var det oplyst, at ombygningen af

poolområdet hovedsagligt skulle benyttes af A's personale (Skat.dk, 2020, Juridisk vejledning 11.4.4.3).

Retten vurderede dog, at dette ikke var tilfældet, idet dokumentationen ikke var fyldestgørende. De klarlagde, at A og hans familie var i stand til at gøre brug af lokalerne, eftersom de var i forlængelse af hans bolig. Derfor vurderede retten, at det ikke alene var tiltænkt som personalegode. Det blev afgjort, at A ikke kunne få momsfradrag i forbindelse med ombygningen af længen. Dette skyldes, at poolområdet ikke var isoleret, men var en forlængelse af hans egen private beboelse, som han i et hvis omfang brugte privat. Derfor afslog retten muligheden for fuld eller delvis momsfradrag for ombygning (Skat.dk, 2020, Juridisk vejledning 11.4.4.3).

11.2 Delkonklusion

Fradragsret gælder, når den frivillige registrering er tilstede. Når SKAT giver en virksomhed tilladelse til frivillig registrering for udlejning, kan virksomheden godtgøres for indgående købsmoms. Fradrag for købsmoms gælder ved opførelse af bygning, reparation, ombygning, vedligeholdelse, modernisering mm, efter givne regler i ML for indgående købsmoms og udgående salgsmoms.

Ved påbegyndelse af et byggeri skal virksomheden være godkendt af SKAT til frivillig momsregistrering. Her skal det oplyses hvor stor et omfang af ejendommen der er bestemt til udlejning, idet fradrag kun godtgøres for den del af arealet, som er momsregistreret.

Hvis ejendommen anvendes dels til fradragsberettigede formål samt til andre formål, som ikke er underlagt af den frivillige momsregistrering, da godtgøres fradraget kun for den del af omsætningen i ejendommen, der er omfattet af den frivillige registrering jf. ML §38.

Den frivillige momsregistrerede virksomhed kan få delvis fradrag for købsmoms på de samlede byggeomkostninger ved opførelse af en bygning eller tilbygning, på lokaler som bruges til erhvervsudlejning jf. ML §39, stk. 1. En ejendom med to bygninger, hvoraf den ene anvendes til boligformål og den anden til erhvervsudlejning, så vil byggeomkostningerne ved erhvervsområdet være omfattet det delvise fradrag. Derimod gælder det, at lokaler skal være separerede på en så

tydelig måde, at de betragtes som værende individuelle. Hvis lokalerne og indretningen er således, at de betragtes som en forlængelse af en udlejers privatbolig, kan der ikke opnås fradrag for omkostninger vedrørende vedligeholdelse, reparation eller ombygningsomkostninger.

Leverandøren der udfører arbejdet skal i sin faktura direkte henføre prisen for det udførte arbejde og opdele prisen fra total entreprisen. Hvis afgiften i forhold til ovenstående ikke direkte kan henføres til det enkelte lokale i bygningen, kan der fradrages for etagearealet mellem virksomhedens lokaler og det samlede areal af bygningen jf. ML §39, stk. 4. Hvis en leverandørs faktura ikke er specifik i forhold til, hvilket arbejde der blev udført under ombygningen på en ejendom og de præcise udgifter forbundet hertil, opnås fradragsretten ikke, da leverandøren skal foretage en direkte opdeling af opgørelsen.

For at den frivillige momsregistrering fortsættes, kræves det, at det tydeliggøres om de samme formål er gældende, som før byggeriet gik i gang eller om der er ændringer i omfanget af den frivillige momsregistrering. Dette skal virksomheden gøre senest inden for 6 måneder.

I tilfælde af, at der sker ændringer i omfanget af den frivillige momsregistrering indenfor ti regnskabsår, skal den fratrukne byggemoms betales helt eller delvist tilbage.

12 Konklusion

Formålet med afhandlingen er at undersøge hvordan den momspligtige behandling af Momslovens §13, stk. 1, nr. 8 forløber ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom før og efter momsforordningens artikel 13b's indtræden – herunder den frivillige momsregistrering, samt fradragsretten for moms.

For at besvare problemformuleringen er det nødvendigt at forstå grundlaget for ML. Igennem afhandlingen er det blevet belyst, at retskilderne skal følge et retskildehierarki, som betyder at EU-ret har forrang over dansk ret. Inden for EU-ret findes primære og sekundære retskilder. Primære retskilder består af TEU og TEUF, mens de sekundære retskilde består af direktiver, forordninger og afgørelser. EU pålægger medlemslandene forpligtelser som skal følges, hvorfor medlemslandenes lov tager afsæt i EU's direktiver og afgørelser. Danmark skal implementere EU direktivet i national lov. Dette sker gennem lov eller bekendtgørelser.

I dansk ret præsenteres retskilderne også i et hierarki, hvor grundloven og lovene er de øverste retskilder. Den første retskilde tager udgangspunkt i merværdiafgiftsloven, som har afsæt i EU's sjette momsdirektiv, herefter kommer momsbekendtgørelsen som har hjemmel i ML.

Igennem analyserne af EU- og danske afgørelser, kan jeg belyse, at de danske afgørelser før 2017 tog udgangspunkt i EU-afgørelser, for at sikre at dansk lov fulgte de fællesskabsretslige regler vedr. udlejning og bortforpagtning af fast ejendom. Efter 2017 anvender dansk lov momsforordningens artikel 13b, der definerer området omkring fast ejendom mere præcist.

Fast ejendom defineres jf. Momsforordningens artikel 13b, som værende enhver specifik del af jord på eller under jordoverfladen, som kan ejes eller besiddes. Før artikel 13b's indtrædelse, tog domstolene udgangspunkt i EU-afgørelser. Artikel 13b understreger også, at enhver bygning eller bygningsværk, der er fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverflade og som ikke let kan demonteres eller flyttes, er omfattet af definitionen.

Genstandens oprindelige formål er ikke afgørende for, om det materielle gode kan betragtes som værende fast ejendom, men det er genstandens aktuelle funktion på tidspunktet som er afgørende. Det er ikke afgørende at bygningen eller bygningsværket er uløseligt forbundet med jord, ej hellere varigheden. Flytbare bygninger omfattes også af begrebet *fast ejendom*, selvom de efter brug i en periode kan demonteres og flyttes. I stedet er det vigtigt at kontrollere hvorvidt de anordninger som har til formål at fiksere konstruktionen, kan fjernes eller demonteres uden betydningsfulde omkostninger, viden og indsats.

Artikel 13b understreger derudover, at ethvert element der er installeret og som udgør en integrerende del af en bygning eller bygningsværk, uden hvilket den pågældende bygning eller bygningsværk er ufuldstændigt omfattes af definitionen udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.

Herunder er udstyr eller maskiner som er permanent installeret i en bygning eller bygningsværk og som ikke kan flyttes uden at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller skifter karakter også omfattet af definitionen af udlejning og bortforpagtning.

Ovennævnte understreger, at momsforordningens artikel 13b, har givet en klar definition på begrebet *fast ejendom*. Dog er definitionen af begrebet *udlejning og bortforpagtning af fast ejendom*

stadig åben for forskellige opfattelser i ML og MSD. Derfor er det vigtigt at fritagelsesbestemmelsen ved udlejning og bortforpagtning underlægges fællesskabsdefinitionen. Igennem analyserne af EU-afgørelserne, kan det understreges at, fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 er selvstændige fællesskabsretlige begreber, og derfor underlægges fællesskabsdefinitionen. Fritagelserne fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorfor der opkræves moms på alle tjenesteydelser udført mod vederlag af en afgiftspligtig person. Dette gælder ikke ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, grundet momsfrigtagelsen.

Analysen bekræfter, at udlejning og bortforpagtning ikke dækker over en tidsbegrænset lejeaftale. Varigheden af udlejningen er en vigtig faktor for en kontraktindgåelse. Ved en ydelse, som udgør en kortvarig udlejning, er der ikke tale om udlejning og bortforpagtning af fast ejendom. I lejeaftalen skal formål med udlejning, udlejningens periode, det afgrænsede areal, evt. rumnummer og placeringen af udlejningen fremgå tydeligt og identificerbart.

Igennem analyse af EU-afgørelser kan det bekræftes, at en transaktion kan betragtes som *udlejning af fast ejendom* når en udlejer mod vederlag overdrager råderetten alene til lejer for en bestemt periode. Dette giver lejer retten til at udelukke andre, som via lejekontrakten eller lov ikke har ret til at benytte det lejede. På trods af lejers råderet, har lejer ikke ret til at fremleje den faste ejendom uden udlejers godkendelse. Selvom lejer opnår råderet over det udlejede, kan udlejer og lejer indgå en aftale, som giver udlejer mulighed for at benytte et begrænset areal af den faste ejendom.

Igennem analyse af danske domme, belyses problematikken omkring klarlæggelse af en hovedydelse og en sekundær ydelse, når der betales mod vederlag mellem to parter. Hvis en sekundær ydelse står i tilknytningen til en hovedydelse, vil begge ydelser antages som en samlet hovedydelse, hvorfor hele ydelsen vil være momsfritaget.

Analysen belyser, at der er en undtagelse for fritagelsesbestemmelsen, hvor momspligten indtræder. Boligformål er ifølge MSD momsfritaget, hvorimod erhvervsudlejning er afgiftspligtig. Betingelserne for at transaktioner kan betragtes som afgiftspligtige er, at de omfatter levering af en vare eller ydelse. Herunder skal der i begge tilfælde være tale om levering mod et vederlag. Momspligten indtræder ikke, hvis der ikke er sammenhæng mellem vederlaget og ydelsen/varen.

Ydelsen *udlejning og bortforpagtning af fast ejendom* er som regel momsfrataget. Dog er der, jf. ML §13 stk. 1, nr. 8, en undtagelse der betyder, at ydelsen ikke omfattes af momsfratagelsen. Det kan derfor konstateres, at undtagelsen til fritagelsesbestemmelsen er momspligtig på udlejning af moteller, hoteller, kroer, vandrehjem mv. En sekundær ydelse i form af rengøring og lignende på et hotel, vil anses som at have en tæt tilknytning til hovedydelsen, hvorfor denne også vil være momspligtig.

Værelser udlejet i en kortere periode end en måned betragtes som momspligtig udlejning. Det har ingen betydning om værelserne er i private boliger, kollegieværelser o.l. Dog vil udlejning af hele boliger være momsfrataget.

Ydermere omfatter momspligten udlejning af pladser til telte, campingvogne og hyttepladser. Når lejebetalingen også giver adgang til andre faciliteter såsom bad og køkkenfaciliteter, er dette også omfattet af momspligten. Momspligten gælder også udlejning af garageplads, parkeringsplads og bådplads. Dette gør sig også gældende for reklamepladser, udlejning af bankbokse, opbevaringsbokse mm.

Som nævnt er boligformål omfattet af momsfratagelsen, mens erhvervsmæssig udlejning er momspligtig, hvis den omfattes af en frivillig momsregistrering. MSD belyser at en frivillig momsregistrering ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom kan opnås ved at opfylde krav om bestemte betingelser. Herunder gælder bl.a. en binding på en registreringsperiode på to kalenderår. Herved skal ejer kræve moms af depositum samt husleje. I udlejningsvirksomheder opnås momsfradrag for vedligeholdelses-, reparationsarbejde- og administrative omkostninger. Hvis der på samme ejendom er ejendomsudlejning og privat boligudlejning, så vil den erhvervsmæssige udlejningsdel blive omfattet af den frivillige momsregistrering. Derimod gælder det, at lokaler skal være separerede på en så tydelig måde, at de betragtes som værende individuelle. Hvis lokalerne og indretningen er således, at de betragtes som en forlængelse af en udlejers privatbolig, kan der ikke opnås fradrag for omkostninger vedrørende vedligeholdelse, reparation eller ombygningsomkostninger.

En udlejning betragtes som erhvervsmæssig udlejning, når lejen fastsættes erhvervsmæssigt og under markedsmæssige vilkår. Udlejningsvirksomheden skal påtage sig en økonomisk risiko, samtidig med at udlejningen er med gevinst for øje. Aftalen mellem udlejer og lejer skal være omsætningsbestemt for at kravet om den økonomiske risiko opfyldes.

Fordelen ved frivillig momsregistrering er at der opnås fradragsret. Når en virksomhed opnår tilladelse til frivillig registrering for udlejning, kan virksomheden godtgøres for indgående købsmoms. Fradrag for købsmoms gælder ved opførelse af bygning, reparation, ombygning, vedligeholdelse, modernisering mm.

Ejendomme som anvendes til fradragsberettigede formål samt til boligformål, opnår kun fradrag for den del af omsætningen, som omfattes af den frivillige registrering.

Den frivillige momsregistrerede virksomhed kan få delvis fradrag for købsmoms på de samlede byggeomkostninger ved opførelse af en bygning eller tilbygning, på lokaler som bruges til erhvervsudlejning. En ejendom med to bygninger, hvoraf den ene anvendes til boligformål og den anden til erhvervsudlejning, vil byggeomkostninger ved erhvervsmålet være omfattet den delvise fradrag, som nævnt tidligere.

Leverandøren der udfører arbejdet skal i sin faktura direkte henføre prisen for det udførte arbejde og opdele prisen fra total entreprisen. Hvis en leverandørs faktura ikke er specifik opnås fradragsretten ikke, da leverandøren skal foretage en direkte opdeling af opgørelsen.

13 Litteraturliste

13.1 Bøger

Thygesen, Jette: Grundlæggende moms retlige principper, i teori og praksis, 2. udgave, DJØF forlag, 2018

Pedersen, Søren Engers: Moms og fast ejendom. 1. udgave, Karnov Group, 2019

Blume, Peter: Retssystemet og juridisk metode. 2. udgave. Jurist- og økonomforbundets forlag, 2014

Wegener, Morten: Juridisk metode. 3. reviderede udgave, Jurist- og økonomforbundets forlag, 2000

Stensgaard, Henrik: Fradragsret for merværdiafgift. 1. udgave, Jurist- og økonomforbundets forlag, 2004

Hansen, Lon; Werlauff, Erik: Den juridiske metode – en introduktion. 2. Udgave, Jurist- og økonomforbundets forlag, 2016.

13.2 Lovgivning

Den Juridisk vejledning 2020-2,

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1947127> (Besøgt sidst 28.12.20)

Grundloven

<https://www.ft.dk/da/dokumenter/bestil-publikationer/publikationer/grundloven/danmarks-riges-grundlov/kapitel-5/paragraf-43> (Besøgt sidst: 02.01.21)

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1947127> (Besøgt sidst: 02.02.21)

Momsbekendtgørelsen

<https://www.retsinformation.dk/eli/ta/2015/808#p51> (Besøgt sidst: 02.01.21)

Momsloven:

<https://danskelove.dk/momsloven/> (Besøgt sidst 25.12.20)

Gennemførelsesforordningen - Momsforordningens artikel 13b

<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:284:0001:0009:DA:PDF>

(Besøgt sidst: 02.01.21)

Momssystemdirektivet

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=DA>

(Besøgt sidst: 01.01.21)

TEUF

<https://www.eu.dk/da/dokumenter/traktater/traktaten-euf> (Besøgt sidst: 02.01.21)

Erhvervsmæssig udlejning, Den Juridiske vejledning 2020-02

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=2049577> (Besøgt sidst: 01.01.21)

Boligformål, Den Juridiske vejledning 2020-02

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=2049577> (Besøgt sidst: 01.01.21)

13.3 EU afgørelser

Susanne Leichenich C-532/11

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?qid=1556120536541&uri=CELEX:62011CJ0532>

(Besøgt sidst: 01.01.21)

Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?qid=1556629769564&uri=CELEX:62002CJ0428>

(Besøgt sidst: 01.01.21)

Forslag til afgørelse fra generaladvokat (FML)

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30db29ca2c2c75d5409297bca07e55f07662.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuLbx10?text=&docid=49207&pageIndex=0&doclang=DA&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=45871> (Besøgt sidst: 03.01.21)

Rudolf Maierhofer, C-315/00

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?uri=CELEX:62000CJ0315> (Besøgt sidst: 01.01.21)

Stichting Goed Wonen, C-326/99

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?uri=CELEX%3A61999CJ0326> (Besøgt sidst: 01.01.21)

Stockholm Lindöpark, C-150/99

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?qid=1556822150339&uri=CELEX:61999CJ0150> (Besøgt sidst: 01.01.21)

Sinclair Collis C-275/01

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?qid=1556837120970&uri=CELEX:62001CJ0275> (Besøgt sidst: 01.01.21)

Kommissionen mod Irland, C-358/97

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?uri=CELEX%3A61997CJ0358> (Besøgt sidst: 01.01.21)

13.4 Danske afgørelser

SKM2002.602.LSR

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=158933> (Besøgt sidst: 01.01.21)

SKM2007.362ØLR

<https://skat.dk/skat.aspx?oID=1640708&chk=216985> (Besøgt sidst: 01.01.21)

SKM2010.365.SR

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1899377> (Besøgt sidst: 02.01.21)

SKM2010.490.BR

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1906351> (Besøgt sidst: 01.01.21)

SKM2013.603.SR

<https://skat.dk/skat.aspx?oId=2122086&chk=216985> (Besøgt sidst: 02.01.21)

SKM2013.723.SR

<https://skat.dk/SKAT.aspx?oid=2133091> (Besøgt sidst: 02.01.21)

SKM2015.630.SR

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=2178959> (Besøgt sidst: 01.01.21)

SKM2015.703.SR

<https://skat.dk/skat.aspx?oId=2179806&chk=216985> (Besøgt sidst: 01.01.21)

SKM2018.446.LSR

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=2275641> (Besøgt sidst: 01.01.21)

SKM2018.522.SR

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=2277200> (Besøgt sidst: 02.01.21)

SKM2019.308.SR

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=2287023> (Besøgt sidst: 02.01.21)

SKM2019.291.SR

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=2286983> (Besøgt sidst: 01.01.21)

13.5 Internetsider

<https://www.dst.dk/Site/Dst/Udgivelser/GetPubFile.aspx?id=29458&sid=skat2019> (Besøgt sidst: 01.01.21)

<https://www.tjekdet.dk/her-kradsede-skattefar-pengene-ind-til-statskassen-sidste-aar> (Besøgt sidst: 29.12.20)

<https://finans.dk/politik/ECE12071814/rapport-manglende-momskontrol-medfoerer-milliardtab-for-staten/?ctxref=ext> (Besøgt sidst: 29.12.20)

https://www.transportmagasinet.dk/article/view/620274/virksomheder_det_er_blevet lettere_at_sn_yde_med_moms (Besøgt sidst: 29.12.20)

<https://www.selskabsadvokaterne.dk/ordbog/retskilde/>. (Besøgt sidst: 31.12.20)

TEUF

https://www.europarl.europa.eu/factsheets/da/sheet/6/eu-retten-kilder-og-rækkevidde?fbclid=IwAR1z9kZUMrKjxiNCUINOoAtLFENVJhfvYaf_KK1oe9VYYZ9GKvt1DirxAxE (Besøgt sidst: 20.12.20)

https://e-justice.europa.eu/content_eu_law-3--maximize-da.do (Besøgt sidst: 25.12.20)

https://e-justice.europa.eu/content_case_law-11--maximize-da.do. (Besøgt sidst 25.12.20)

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?uri=CELEX%3A32011L0083> (Besøgt sidst: 25.12.20)

<http://samples.pubhub.dk/9788792098627.pdf> (Besøgt sidst: 01.01.21)

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=80434> (Besøgt sidst: 01.01.21)

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1947098> (Besøgt sidst: 01.01.21)

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=2232702> (Besøgt sidst: 01.01.21)

<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:284:0001:0009:DA:PDF>

(Besøgt sidst: 28.12.20)

http://denstoredanske.dk/Samfund,_jura_og_politik/Jura/Almindelig_retsl%C3%A6re,_retsfilosofi_og_terminologi/pr%C3%A6judicielt_sp%C3%B8rgsm%C3%A5l (Besøgt sidst: 01.01.21)

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30db29ca2c2c75d5409297bca07e55f07662.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuLbx10?text=&docid=49207&pageIndex=0&doclang=DA&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=45871> (Besøgt sidst: 01.01.21)