

A low-angle, upward-looking photograph of several modern skyscrapers with glass facades, reaching towards a bright blue sky with scattered white clouds. The perspective creates a sense of height and grandeur.

MOMS PÅ FAST EJENDOM

Udlejning
og salg efter
udlejning

Titelblad

Kandidatspeciale

Cand.merc.(jur.)

Aalborg Universitet

19. maj 2022

Titel (dansk): Moms på fast ejendom – udlejning og salg efter udlejning
Titel (engelsk): Value-added Tax on Immovable Property – Letting and Sale after Letting

Vejleder: Charlotte Sørensen

Antal sider: 57,6 (2.400 anslag pr. side)

Antal anslag: 138.240

Forfatter: Duy Phuong Bo
Studienummer: 20176803

Abstract

In principle, all goods and services supplied for payment by a taxable person are subject to value-added tax (VAT). However, the VAT liability may be exempt if the activity is covered by several tax-exempt areas. One of these areas is letting or leasing of immovable property, which is covered in article 135(l) of the Council Directive 2006/112/EC (VAT Directive) and is implemented in the Danish VAT Act section 13(1)(8). The VAT Directive is the basis for the VAT legislation of every member state of the European Union. Despite the many stages of harmonization of VAT within the EU, doubts still occur when assessing, whether a transaction may be exempted from VAT. This is partly due to the lack of a clear and concise definition of the terms in the legislation.

The purpose of this thesis is therefore to analyze and derive the current law regarding VAT issues when letting and leasing immovable property following the Danish VAT Act section 13(1)(8). Furthermore, to establish the current law for sale of a new building and building land, after letting and leasing, on whether such transaction could be exempt from VAT following section 13(2).

To fulfil the aforementioned purpose, it is necessary to determine the term of immovable property as well as the concept of letting and leasing in accordance with the purposes of VAT. This will be done through an analysis of decisions of the European Court of Justice, and further, assess whether Danish case law is in accordance with EU case law.

Based on the analysis, the distinction between immovable property and movable property is dependent on certain criteria. It is not a necessity for a building to be inextricably linked to the earth. It is however important, that the building cannot be dismantled and moved easily, without significant effort and cost. Immovable property also includes a specific section of the earth's surface/land area, which is delimited and identifiable, and possible to own or possess.

When immovable property is determined, it is then necessary to define the concept of letting and leasing in accordance with the VAT Act section 13(1)(8), in order to be exempt from VAT. Through the analysis, the fundamental characteristic of letting and leasing can be determined to be when, the tenant, for an agreed period and payment, has the right to occupy the property as if that person were the owner and to exclude any other person from the enjoyment of such a right. In general, the main purpose of such a transaction is passive letting of immovable property without the addition of significant added value.

VAT issues may also occur from sale of immovable property after it has been used for letting. According to the Danish VAT Act section 13(2), the supply of goods that has been used solely for an activity exempted from VAT under section 13, shall be exempt from VAT. However, the Danish jurisprudence shows another picture through SKM2016.105SR. It was in the opinion of many audit firms, that the jurisprudence had been sharpened on the wrong basis. It can be seen in the decision that the assessment emphasizes the original intent for use of the immovable property. This jurisprudence has been changed due to later decisions, SKM2019.294LSR and SKM2019.295LSR, in which the court attaches importance to the assessment of the actual prior activity before the sale of the immovable property, rather than the original intent of the prior activity.

Indholdsfortegnelse

1.	INDLEDNING	4
1.1	PROBLEMSTILLING	5
1.1.1	Problemformulering	6
1.2	AFGRÆNSNING	7
1.2.1	Momssystemet	7
1.2.2	Frivillig momsregistrering, jf. momslovens § 51	7
1.2.3	Momspligtig udlejning af fast ejendom, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt	7
2	METODE	9
2.1	RETSKILDER	9
2.1.1	Danske retskilder	10
2.1.2	EU-retskilder	11
2.1.3	Sammenspil mellem nationale retskilder og EU-retskilder	12
2.2	NEUTRALITETSPRINCIPPET	13
2.3	FORTOLKNINGSPRINCIPPER	15
2.4	AFHANDLINGENS OPBYGNING OG SYSTEMATIK	17
3	DET RETLIGE GRUNDLAG	19
3.1	DEFINITION AF FAST EJENDOM	19
3.1.1	C-315/00 – Rudolf Maierhofer	21
3.1.2	C-428/02 – Fonden Marselisborg Lystbådehavn	23
3.1.3	C-532/11 – Leichenich	26
3.1.4	Nærmere om begrebet fast ejendom i forhold til dansk retspraksis	29
3.1.4.1	Demonterbar og flytbar	30
3.1.4.2	Genstandens konkrete og aktuelle funktion	30
3.1.4.3	Varigt afgrænset og identificerbart	31
3.2	DEFINITION AF UDLEJNING OG BORTFORPAGTNING	32
3.2.1	C-358/97 – Kommission mod Irland	32
3.2.2	C-150/99 – Stockholm Lindöpark AB	34
3.2.3	C-326/99 – Stichting "Goed Wonen"	35
3.2.4	C-284/03 – Temco Europe SA	38
3.2.5	C-451/06 – Gabriele Walderdorff	41
3.2.6	Nærmere om begreberne udlejning og bortforpagtning i forhold til dansk retspraksis	43
3.2.6.1	Aftalens formål	44
3.2.6.2	Udlejningens varighed	45
3.2.6.3	Vederlag	46
3.2.6.4	Lejerens eneret	47
3.2.6.5	Sammensat leverance	47
4	SALG AF FAST EJENDOM EFTER UDLEJNING	50
4.1	LOVGRUNDLAG	50
4.1.1	Levering af nye bygninger og byggegrunde	51
4.1.2	SKM2017.26.SKAT – Moms på fast ejendom – salg efter udlejning – styresignal	53
4.2	SALG AF BYGGEGRUNDE EFTER UDLEJNING	54
4.3	SALG AF NYE BYGNINGER EFTER UDLEJNING	55
4.4	NÆRMERE OM GÆLDENDE RET FOR SALG EFTER UDLEJNING AF FAST EJENDOM	61
4.4.1	Varen og den forudgående aktivitet	61
4.4.2	Sælgerens adgang til fradrag	63
4.4.3	Lejeforhold og lejerens købsoption	63
5	KONKLUSION	65
6	LITTERATURLISTE	69

1. Indledning

Merværdiafgiften, som også er kaldt for meromsætningsafgiften/moms, er en generel forbrugsafgift, der for mange er blot ”de ekstra 25% i prisen”. Som udgangspunkt skal alle varer og tjenesteydelser, som er leveret mod vederlag af en afgiftspligtig person, pålægges moms. Dette skal endvidere ske i alle omsætningsled. Efter merværdiprincippet, er det alene det endelige forbrug, der vil blive beskattet, idet der er i de enkelte led fradragsret af købsmomsen frem til den endelige forbruger.¹ Momsen vil således hverken være en indtægt eller en omkostning for de involverede afgiftspligtige personer. Denne proces kan ses illustreret nedenfor.

Producent		Grossist		Forhandler		Forbruger
Salgspris ekskl. moms	400	Salgspris ekskl. moms	800	Salgspris ekskl. moms	1500	Købspris inkl. moms 1875
Købspris inkl. moms		Købspris inkl. moms	500	Købspris inkl. moms	1000	Ingen fradragsret for købsmoms
Salgsmoms	+ 100	Salgsmoms	+ 200	Salgsmoms	+ 375	
Købsmoms	- 0	Købsmoms	- 100	Købsmoms	- 200	
SKAT		Salgsmoms i alt 675		Fradrag for købsmoms i alt 300		Moms til staten 375

I takt med udviklingen af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab, blev det i 1970 besluttet, at fællesskabets budget skulle finansieres af medlemslandene. Det finansielle bidrag består bl.a. af en andel af det fælles beregningsgrundlag for medlemslandenes moms. I den forbindelse, har det været nødvendigt at harmonisere momsen inden for Fællesskabet, ved at etablere et fælles momssystem.² Harmonisering er forløbet over flere etaper, men er endnu ikke fuldstændig. Dette betyder, at visse bestemmelser om momsplicht og momsfritagelser ikke er ens i alle medlemslandene.

¹ Juridiske vejledning, 2022-1, D.A Moms, D.A.1 Indledning, D.A.1.2 Teori

² Europa-Parlamentet, Faktablade om Den Europæiske Union – Indirekte beskatning

1.1 Problemstilling

Den danske momslov er en implementering af momssystemdirektivet. Heri reguleres blandt andet, hvilke personer og transaktioner er afgiftspligtige, samt hvilke er momsfritagne efter momslovens § 13. Udover at momsretten ikke er fuldstændig harmoniseret, mangler der også i visse tilfælde en udtrykkelig definition af flere begreber; eksempelvis *fast ejendom*, *udlejning* og *bortforpagtning*. Disse forhold udgør en usikkerhed i gældende ret og formålet med harmonisering. Idet visse medlemslande ved fortolkning tager udgangspunkt i deres civilretlige begreber. Dette forhold resulterer i talrige afgørelser fra EU-Domstolen (EUD), hvor EUD afdækker denne usikkerhed og fastslår at ” *fritagelserne (...) er selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvorfor disse skal være uafhængige af de civilretlige begreber i de enkelte medlemslandene, og må dermed underlægges en fællesskabsdefinition.*”

Nærværende afhandlingen vil afdække og belyse gældende ret for den momsmæssige behandling af udlejning og bortforpagtning af fast ejendom efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom er et vidtfavnende område med mange adskillige momsretlige problemstillinger. Disse kan, som nævnt, være fortolkning af begreberne fast ejendom, udlejning og bortforpagtning.

Derudover kan der ved salg af fast ejendom opstå visse grænsetilfælde, hvor der kan være tvivl om, hvorvidt salget vil være omfattet af momspligten. En fast ejendom kan efter § 13, stk. 1, nr. 9 sælges momsfrit, såfremt denne ikke er en nyopført bygning eller en byggegrund. Alligevel kan sådant salg være momsfrit efter § 13, stk. 2, såfremt den nyopførte bygning eller byggegrunden udelukkende har været anvendt til momsfri udlejningsaktivitet forinden salget.

Momslovens § 13, stk. 2 skal sammen med neutralitetsprincippet sikre, at en transaktion ikke pålægges moms to gange. Skulle en nyopført bygning have været anvendt til momsfri udlejning, så vil den afgiftspligtige ikke have adgang til fradrag for moms af opførelsesudgifter og løbende drift. I sådant tilfælde bør den afgiftspligtige kunne sælge ejendommen momsfrit efter § 13, stk. 2, på trods af at bygningen stadig er ny. Skatterådet kunne i SKM2016.105SR ikke bekræfte dette forhold. Det var Skatterådets opfattelse i denne sag, at et senere salg af en ny bygning, der udelukkende har været anvendt til udlejning, og uden at have foretaget fradrag for moms, ville være momspligtigt. Afgørelsen var ifølge mange revisionselskaber forkert, idet den skærpet praksis ikke er i

overensstemmelse med § 13, stk. 2. Siden SKM2016.105SR er der kommet flere afgørelser, der vedrører samme problemstilling, heriblandt to Landsskatterets afgørelser; SKM2019.294LSR og SKM2019.295LSR. Det er derfor interessant at afdække og belyse udviklingen af gældende ret for momsfrit salg af fast ejendom efter udlejning, jf. § 13, stk. 2.

1.1.1 Problemformulering

På baggrund af ovenstående problemstilling, har nærværende afhandling til formål at besvare følgende problemformulering:

Hvordan behandles udlejning og bortforpagtning af fast ejendom efter Momslovens § 13, stk. 1, nr. 8 – herunder mulighed for momsfritagelse ved et senere salg, jf. § 13, stk. 2.

1.2 Afgrænsning

1.2.1 Momssystemet

For at være omfattet af momssystemet kræves det, at følgende forhold er opfyldt;

- Leverandør er en afgiftspligtig person, og
- Der bliver leveret en afgiftspligtig transaktion, og
- Leveringen er sket mod vederlag

Momspligten indtræder således kun, såfremt ovenstående kriterier er opfyldt. Momssystemet vil dog ikke blive behandlet yderligere i afhandlingen. Det er derfor en forudsætning i afhandlingen, at personer der udlejer og bortforpagter fast ejendom og ved senere salg anses for værende afgiftspligtige personer.

Der vil i afhandlingen ikke tages stilling til fradragsretten, da afhandlingen udelukkende vil behandle momsfri udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.

1.2.2 Frivillig momsregistrering, jf. momslovens § 51

Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom er efter ML § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt. momsfritaget. Dette vil som udgangspunkt betyde, at virksomheder ikke kan beregne moms af lejeindtægter. Det vil samtidig også betyde, at virksomhederne ikke kan opnå fradrag for momsen af udgifter forbundet med driften af ejendommen. Imidlertid kan virksomheder, der erhvervsmæssigt udlejer og bortforpagter fast ejendommen, være omfattet af momspligten efter ML § 51 gennem frivillig momsregistrering, og dermed få adgang til fradrag. Tilladelse til frivillig momsregistrering gives dog ikke til udlejning af fast ejendom til boligformål.

Frivillig momsregistrering vil i afhandlingen ikke behandles nærmere, idet retsområdet ikke vil bidrage til at belyse gældende ret for momsfri udlejning og bortforpagtning af fast ejendom og er dermed ikke omfattet af ML § 13, stk. 2.

1.2.3 Momspligtig udlejning af fast ejendom, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt.

Afhandlingens formål er at fastlægge gældende ret for udlejning og bortforpagtning af fast ejendom efter ML § 13, stk. 1, nr. 8 – herunder mulighed for momsfritagelse ved et senere salg, jf. § 13, stk. 2. I dette tilfælde er der specifikt tale om undersøgelse af momsfritagelse ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom efter ML § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt. Ydermere undersøges hvordan det

derefter forholder sig momsmæssigt ved salg efter momsfri udlejning og bortforpagtning af fast ejendom. Det vurderes derfor ikke at være relevant i afhandlingen at undersøge retstilstanden for momspligtig udlejning og bortforpagtning. Idet det pågældende retsområde ikke er omfattet af ML § 13, stk. 2, og dermed ikke bidrager til afhandlingens problemformulering.

2 Metode

For at behandle afhandlingens problemformulering, anvendes den retsdogmatiske metode. Retsdogmatik er en retsvidenskab, der beskæftiger sig med at beskrive, fortolke og systematisere gældende ret i et givent område med det formål at tilvejebringe ny viden.³

Ved fastlæggelse af retstillingen vedrørende den momsmæssige behandling af udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder muligheden for momsfritagelse ved et senere salg, vil afhandlingen tage udgangspunkt i en række relevante retskilder.

Som følge af implementeringen af momsdirektivet i den danske momslov, skal fortolkning og anvendelse af momsloven til enhver tid være i overensstemmelse med EU-retten. Det ses derfor at være nødvendigt i afhandlingen, at inddrage EU-Domstolens afgørelser, hvori afsagte principper og begreber er af afgørende betydning for at belyse gældende retten. Ligeledes er det væsentligt at inddrage danske retspraksis på området for at analysere, hvorvidt disse er i overensstemmelse med EU-lovgivningen samt retspraksis.

For at opbygge ny viden og forståelse inden for faget og emnet, søges disse gennem andre kilder end de ovennævnte – eksempelvis fagbøger, Skatterådets bindende svar, den juridiske vejledning, mv. – der belyser adskillige forhold som inddrages i afhandlingen. Disse kilder vil sammen med de ovennævnte skabe et nærmere kendskab til retstilstanden inden for det momsretlige område.

2.1 Retskilder

De ovennævnte retskilder kan inddeles i to grupper, primær og sekundær. De primære retskilder udgør EU's momssystemdirektivet, momsloven, forordninger og afgørelser afsagt af danske domstole og EUD. De sekundære retskilder – som egentlig ikke er retskilder, men som i afhandlingen vil fungere, som fortolkningsbidrag til de primære retskilder – er Skattestyrelsens juridiske vejledning, Skatterådets bindende svar, fagbøger, hjemmesider, publikationer og andre udgivelser, som kan bidrage til forståelse og ny viden i forhold til afhandlingens problemstilling. Idet de anvendte retskilder har forskellig retskildeværdi, er det væsentligt at forholde sig kildekritisk ved behandling af disse retskilder.

³ Munk-Hansen, Carsten, "Retsvidenskabsteori", Jurist- og Økonomforbundet, 2018, 2. udgave, s. 190

Kildekritikken vil forekomme ved anvendelse af sekundære retskilder, idet disse kan indeholde skønsmæssige og subjektive elementer i deres fortolkninger af primære kilder. Disse fortolkninger kan potentielt være forældede i forhold til gældende retstilstand, eller – i værst tilfælde – være fejlfortolket. De sekundære retskilder vil derfor blive sammenlignet og sat op overfor hinanden for at sikre en så objektiv fortolkning, som muligt.

For at analysere og fortolke gældende ret, anvendes den retsdogmatiske metode. Det er derfor en væsentlig forudsætning i afhandlingen, at de ovennævnte kilder er anvendt i overensstemmelse med retskildehierarkiet.

2.1.1 Danske retskilder

Efter retskildehierarkiet, er grundloven den højeste rangerende retskilde. I afhandlingen, vil den væsentligste bestemmelse være grundlovens § 43:

”...ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov...”

Ud fra bestemmelsens ordlyd, foreligger der et hjemmelskrav til beskatning. Med andre ord, kan der ikke opkræves skat, såfremt der ikke hjemmel hertil i loven. Begrebet ”*skat*” dækker i dette tilfælde også en række indirekte beskatninger, blandt andet moms.

Reglerne for moms er reguleret i momsloven sammen med momsbekendtgørelsen. Alligevel kan gældende ret ikke fastslås alene på baggrund af analyse og fortolkning af lovforskrifter, da disse ikke kan regulere alle tænkelige forhold. Det ses derfor nødvendigt at inddrage retspraksis af forskellige retsinstanser; Højesteret, Østre og Vestre Landsret og Byretterne. Endvidere inddrages administrative praksis fra Landsskatteretten, som ikke har samme retskildeværdi, som afgørelser fra domstolene, men stadig udgør den øverste administrative klageinstans inden for Skatteforvaltningen.

Endvidere anvendes Skatterådets bindende svar og Skattestyrelsens juridiske vejledning. En borger kan – ved tvivl om den skattemæssige retstilling – anmode om et bindende svar på et spørgsmål eller disposition, som denne har foretaget eller påtænker at foretage. Som udgangspunkt kan borgeren støtte ret på det bindende svar ved forekomst af skattemæssige konsekvenser efter gennemførelse af den omtalte disposition. Bindende svar har altså en bindende virkning for skatteforvaltningen over

for den pågældende borger.⁴ Skattestyrelsen kan altså ikke – inden for bindingsperiode – ændre på de skattemæssige konsekvenser, der indgår i svaret. Skatterådets bindende svar anses for at have en vis retskildeværdi, da disse bidrager til fastsættelse af retstillingen for moms på udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder muligheden for momsfritagelse ved et senere salg.

Der vil i afhandlingen også anvendes Skattestyrelsens ”*Den juridiske vejledning*”. Den juridiske vejledning adskiller sig for ovennævnte retskilder, da vejledningen giver udtryk for Skatteforvaltningens opfattelse af gældende ret/praksis og har cirkulærestatus. Endvidere er den kun bindende for en række underliggende styrelser i Skatteforvaltningen og disses medarbejdere.⁵

2.1.2 EU-retskilder

Den 1. januar 1973 blev Danmark medlem af De Europæiske Økonomiske Fællesskaber, som i dag er kaldt for Den Europæiske Union. At være en del af medlemskabet i EU betyder afgivelse af suverænitet til EU. Dette betyder at Danmark, ligesom mange andre medlemslandene, er underlagt EU-lovgivning.

EU-retten er opdelt i primær- og sekundærregulering. Den primære ret anses for værende den højeste rangerende i EU-rettens retskildehierarki. Primærretten består af to grundlæggende traktater; traktaten om Den Europæiske Union (TEU) og Den Europæiske Unions Funktionsmåde (TEUF). Endvidere er Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder samt almindelige retsprincipper omfattet.⁶

Ifølge artikel 113 TEUF er der hjemmel til at vedtage bestemmelser om harmonisering af lovgivningerne vedrørende en række indirekte skatter, heriblandt moms. Harmoniseringen af moms er sket på flere etaper og i 2007 blev momssystemsdirektivet vedtaget, hvori alle ændringer er kodificerede i en enkelt retsakt. Momssystemsdirektivet er det grundlæggende for momsretten på tværs af grænserne i EU.⁷ Direktivet fastlægger et fælles mål, som alle medlemslandene skal stræbe efter. Direktivet har først virkning, når det er implementeret i lovgivningen. Derimod er en forordning en bindende retsakt, der gælder umiddelbart for medlemslandene efter vedtagelsen. EU har altså med

⁴ Juridiske vejledning, 2022-1, A.A – Processuelle regler for Skatteforvaltningens opgaver

⁵ Juridiske vejledning, 2022-1, Om Den juridiske vejledning, Den juridiske vejledning – et bidrag til retssikkerheden

⁶ Neergaard, Ulla, m.fl., ”EU Ret”, Karnov Group, 2016, 7. udgave, s. 125

⁷ Europa-Parlamentet, Faktablade om Den Europæiske Union – Indirekte beskatning

forordningen bestemt, hvordan de nationale domstole og myndigheder skal forholde sig til forordningen.⁸ Forordningen og direktivet er retsakter, der hører under den sekundære ret.

Som tidligere nævnt kan gældende ret ikke alene udledes af lovgivning, hvorfor det er nødvendigt at inddrage afgørelser fra EUD. EUD er blandt de mest centrale institutioner i EU-samarbejdet. EUD skal sikre, at medlemslandene overholder, fortolker og anvender EU-retten ens og som tilsigtet. En sag kan forekomme, såfremt en national domstol beder om en mere præciseret fortolkning af EU-retten til brug for en sag ved den nationale domstol. EUD træffer dermed ikke afgørelse i den nationale sag.⁹

2.1.3 Sammenspil mellem nationale retskilder og EU-retskilder

Afhandlingens formål er at belyse gældende ret for udlejning og bortforpagtning af fast ejendom; herunder muligheden for momsfrigtagelse ved et senere salg igennem analyse og fortolkning af en række nationale og EU-retskilder.

Eftersom momssystemsdirektivet er implementeret i den danske momslov, skal fortolkning og anvendelse af loven til enhver tid være EU-konformt. Dette betyder at EU-retten har forrang for dansk ret.¹⁰ Det vil tillige betyde at afgørelser fra EUD vil have en større retskildeværdi, end afgørelser afsagt af danske domstolene. Idet EUD tager direkte udgangspunkt i momssystemsdirektivet, hvor danske domstolene tager udgangspunkt i den danske momslov, hvilken kan sige at være en fortolkning af momssystemsdirektivet.

På baggrund af ovenstående kan det fastslås, at EU-retskilderne har forrang i forhold til de danske retskilder. Ved anvendelse af den danske momslov, skal myndighederne fortolke loven i overensstemmelse med momssystemsdirektivet, samt ajourfører de seneste praksis fra EUD, da denne præciserer gældende ret på det momsretlige område.

⁸ Folketinget, EU-Oplysningen – Fra EU-regler til dansk lov

⁹ Folketinget, EU-Oplysningen – EU-Domstolen

¹⁰ Munk-Hansen, Carsten, "Retsvidenskabsteori", Jurist- og Økonomforbundet, 2018, 2. udgave, s. 279

2.2 Neutralitetsprincippet

Det fremgår af momssystemdirektivet artikel 1, stk. 2, at

”Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på *det princip*, at der på varer og ydelser skal anvendes *en generel forbrugsafgift*, der er *nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris*, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved *enhver transaktion svares en merværdiafgift (moms)*, der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, *med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.*”

Ud fra bestemmelsen, kan det udledes, at et princip om neutralitet er grundlæggende i det fungerende momssystem. Hensigten med momssystemdirektivet er at gennemføre en harmonisering af lovgivningen om omsætningsafgift ved hjælp af et fælles momssystem. For at kunne realiseres et fælles system, kræves det en konkurrencemæssig neutralitet, således at momsen på varer og ydelser af samme art er pålagt uniformt inden for EU.¹¹

Neutralitetsbegrebet kan således fordeles i henholdsvis intern og ekstern neutralitet. Den interne neutralitet skal sikre en indenlandsk påvirkning, og den eksterne neutralitet skal tage sig af handel over landegrænser. Den eksterne neutralitet tilsiger, at momsen skal være ens for indenlandske og udenlandske varer og ydelser af samme art.¹² En importeret vare skal derfor svare afgift, som indenlandsk vare.¹³

Neutralitet i forhold til forbrugervalget sikrer, at momsen ikke udgør en afgørende betydning for forbrugerens adfærd ved valg af varer og ydelser, hvorfor varer og ydelser af samme art skal behandles ens momsmæssigt.¹⁴

¹¹ Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, præambel 4 og 7

¹² Bjerregaard Eskildsen, Casper, Det momsretlige neutralitetsprincip, Skat udland: Tidsskrift for international beskatning, 2012, s. 2

¹³ Juridiske vejledning, 2022-1, D.A.1.3 Momssystemet – generelt

¹⁴ Bjerregaard Eskildsen, Casper, Det momsretlige neutralitetsprincip, Skat udland: Tidsskrift for international beskatning, 2012, s. 1

I forhold til neutralitet ved erhvervsstrukturen, er det væsentligt at momsen ikke påvirker virksomhedernes forretningsmæssige dispositioner ved at afgiftsmæssigt belaste den enkelte virksomhed i omsætningskæden. Det vil betyde, at virksomhederne i det enkelte transaktionsled kan få fradrag for den indgående moms, der måtte være pålagt fra tidligere led i omsætningskæden, så momsen ikke akkumuleres efter hvert led i omsætningskæden. Det vil således være forbrugeren der skal bære momsen i sidste instans.¹⁵

Ovenstående forhold er blandt andet fastslået i sag C-475/03 – Banca popolare di Cremona, hvori EUD oplyste fire kendetegn for den systematiske opkrævning af moms¹⁶.

1. Moms anvendes generelt på transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser.
2. Momsen skal være proportional med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, han leverer.
3. Moms opkræves i hvert led af produktions- og distributionskæden, herunder i detailhandelsleddet, uanset antallet af tidligere transaktioner.
4. En afgiftspligtig kan fra den afgift, der skal betales, fradrage de beløb, der er betalt i foregående led, således at afgiften i sidste instans bæres af forbrugeren.

En afgiftspligtig person vil hermed have mulighed for at foretage fradrag for den indgående moms forbundet med sin økonomiske virksomhed.¹⁷ Fradraget skal sikre at neutralisere en potentiel påvirkning af erhvervsstrukturen. Såfremt fradragsmuligheden er begrænset og ikke anvendes konsekvent og ens for alle, kan dette føre til en konkurrenceforvridning, hvilket er modstridende med neutralitetsprincippet. Visse virksomheder vil blive ramt af merudgifter, der medfører en stigende salgspris af disse produkter, hvilket endeligt vil påvirke forbrugeren. En afvigelse fra dette forhold er fritagelserne for momspligten.

En afgiftspligtig person, der udøver momsfrie aktiviteter, har ingen fradragsret, hvilket medfører at afgiften ikke længere er neutral. I praksis betyder det, at den afgiftspligtige – der udfører momsfrie aktiviteter – er beskattet af sine indkøb uden adgang til fradrag. Alligevel kan det tænkes at

¹⁵ Bjerregaard Eskildsen, Casper, Det momsretlige neutralitetsprincip, Skat udland: Tidsskrift for international beskatning, 2012, s. 1

¹⁶ C-475/03 – Banca popolare di Cremona, præmis 28

¹⁷ Bjerregaard Eskildsen, Casper, Det momsretlige neutralitetsprincip, Skat udland: Tidsskrift for international beskatning, 2012, s. 3

fritagelserne ikke udgør et egentlig brud på neutralitetsprincippet, idet den ikke-fradragsberettiget moms er inkluderet i prisen og dermed i sidste ende overvæltes på den endelige forbruger. Der kan heraf fastlægges et momsretligt paradoks; når du undtages for beskatning, beskattes du, når du beskattes, undtages du.¹⁸

Af EUD's omfattende praksis fremgår det, at neutralitetsprincip har en betydelig værdi for fortolkning af blandt andet momssystemsdirektivet. Det ses endvidere i sag C-484/06 Koninkijke Arnold, hvori EUD anfører, at neutralitetsprincippet afspejler ligebehandlingsprincippet på det momsretlige område. Ligebehandlingsprincippet tilsiger at ensartede situationer skal behandles ens, medmindre forskelsbehandlingen kan objektivt begrundes. Selvom principperne ligger tæt op ad hinanden, så har principperne imidlertid ikke samme retskildeværdi. Det forholder sig således, at ligebehandlingsprincip er et af de grundlæggende principper inden for EU-retten og har derfor forfatningsmæssig status. Det er derimod ikke tilfældet med neutralitetsprincippet. Det fremgår i sag C-174/08 NCC Construction Danmark, at neutralitetsprincip kan alene beslås i en afledt fællesskabsretsakt, hvorfor princippet skal fortolkes i overensstemmelse med momssystemsdirektivets ordlyd eller momssystemets indretning og opbygning.¹⁹

2.3 Fortolkningsprincipper

Som tidligere nævnt, anvendes der både dansk ret og EU-ret til at behandle afhandlingens problemstilling. De anvendte fortolkningsprincipper varierer ud fra, om det er danske eller EU-retlige afgørelser, idet de danske nationale domstole og EUD ikke altid anvender samme fortolkningsmetoder.

Ved lovfortolkning anvendes der som hovedregel ordlydsfortolkning i dansk ret, især inden for skatteretlige og afgiftsretlige område, da det fremgår af grundlovens § 43, at ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden hjemmel. Det samme gør sig gældende ved fortolkning af EU-retskilder, anvendes EUD ordlydsfortolkning. Det er i denne forbindelse væsentligt at sammenligne de forskellige sproglige versioner, idet disse er gældende for alle medlemslandene.

¹⁸ Pedersen, Søren Engers, "Moms og fast ejendom", Karnov Group, 2021, 2. udgave, s. 26

¹⁹ Bjerregaard Eskildsen, Casper, Det momsretlige neutralitetsprincip, Skat udland: Tidsskrift for international beskatning, 2012, s. 3

Momsfritagelserne er en fravigelse til udgangspunktet om, at alle varer og ydelser pålægges moms, når disse er leveret af en afgiftspligtig person mod vederlag. I sådant tilfælde, følger det af fast praksis²⁰, at bestemmelserne skal fortolkes strengt i deres ordlyd. En sådan streng fortolkning betyder ikke, at fortolkning skal være indskrænkende, men skal i stedet sikre, at fritagelsesbestemmelserne skal fortolkes nært i sin ordlyd. Således får fritagelserne ikke et smallere anvendelsesområde end tilsigtet. Ligeledes skal en streng fortolkning kunne sikre udelukkelse af et unyttigt spillerum ved fortolkning af bestemmelserne, og skal alene tage hensyn til den naturlige forståelse af ordlyden, således at anvendelsesområdet ikke bliver bredere end tilsigtet, samt det at fritagelserne kan anvendes analogt.

Udover den strenge ordlydsfortolkning lægger EUD endvidere vægt på det bærende hensyn og formål med momssystemdirektivet, herunder neutralitetsprincippet, ved anvendelse af momsfritagelserne. Som led i EUD's formålsfortolkning, har dette alligevel medført en forholdsvis vid fortolkning af fritagelserne.²¹ Dette ses i relation til neutralitetsprincippet, som skal sikre, at momsen ikke udgør en afgørende betydning for forbrugerens adfærd ved valg af varer og ydelser, hvorfor varer og ydelser af samme art, skal behandles ens momsmæssigt. En vare og ydelse, som egentlig ikke er omfattet af ordlyden, kan med hensyn til neutraliteten blive omfattet.

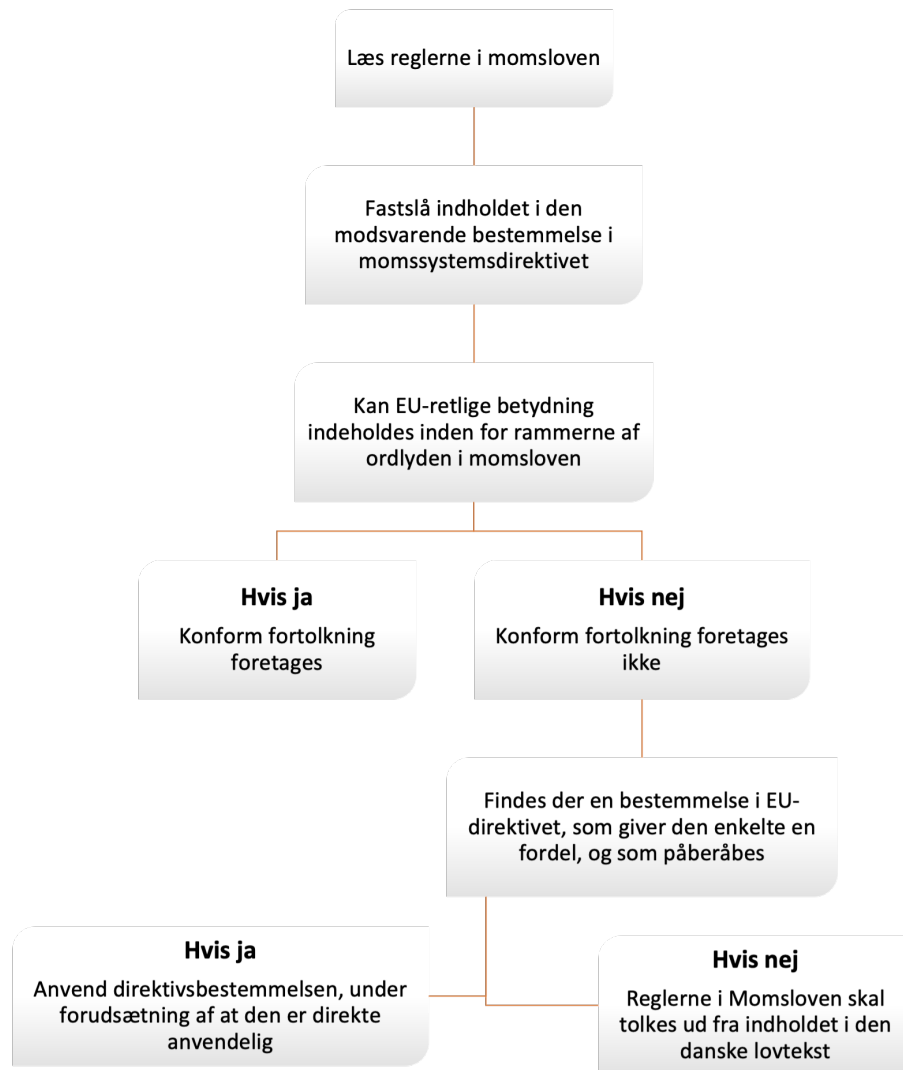
Forskellige fortolkningsmetoder vil selvsagt være problematisk inden for det momsretlige område, idet danske domstole og EUD vil behandle sager forskelligt, hvilket tilintetgør formålet med momssystemet. Dette løses imidlertid ved, at den danske lovgivning skal fortolkes EU-konformt.

Som tidligere nævnt, efter implementering af momssystemdirektivet, skal momsloven fortolkes EU-konformt. Dette indebærer at EU-retten har forrang, og national ret ikke må stride mod direktivet, som er implementeret i loven. Det må heraf forstås, at såfremt dansk lovgivning ikke beror på direktiver, skal danske domstole og offentlige myndigheder ikke forpligtes til at foretage EU-konform fortolkning, ligeledes være omfattet af EU-retsprincipper.²² Dette kan illustreres med nedstående skema.

²⁰ C-326/99 – Stichting "Goed Wonen", præmis 41, C-358/97 – Kommission mod Irland, præmis 52, C-150/99, Stockholm Lindöpark, præmis 25, C-284/03 – Temco Europe, præmis 17, C-451/06, Gabriele Walderdorff, præmis 18

²¹ Thygesen, Jette, "Grundlæggende momsretlige principper og regler", Djøf Forlag, 2018, 2. udgave, s. 93

²² Munk-Hansen, Carsten, "Retsvidenskabsteori", Jurist- og Økonomforbundet, 2018, 2. udgave, s. 283



De udledte principper af danske og EU-retlige afgørelser vil blive anvendt i afhandlingen til at analysere og fastlægge retstilling vedrørende den momsmæssige behandling af udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder muligheden for momsfritagelse ved et senere salg.

2.4 Afhandlingens opbygning og systematik

Afhandlingen er inddelt i fem kapitler med dertilhørende underafsnit, som kronologisk vil besvare afhandlingens problemformulering.

Kapitel 1

Det første kapitel indeholder et indblik i momsretten, hermed skabes en forforståelse på området. Endvidere vil de indledende overvejelser med problemstillingen belyses, som fører til afhandlingens

²³ Thygesen, Jette, "Grundlæggende momsretlige principper og regler", Djøf Forlag, 2018, 2. udgave, s. 18

problemformulering. Fordi udlejning og bortforpagtning af fast ejendom er et vidtfavnende område, ses det nødvendigt at afgrænse afhandlingen fra visse delområder for at besvare problemformuleringen så præcist som muligt.

Kapitel 2

Dette kapitel vil belyse den valgte metode, retsdogmatikken, som er grundlæggende for fremgangsmåden til indhentning og behandling af de anvendte kilder. Grundet mængden og vægtningen i de adskillige kilder, ses det nødvendigt at systematisere disse efter retskildehierarkiet. Det er endvidere vigtigt at gøre rede for inddragelse af EU-retten på området, herefter samspillet mellem EU-retten og dansk retten.

Kapitel 3 og 4

Kapitel 3 og 4 vil være omdrejningspunktet for afhandlingen. Der vil i disse kapitler indledes med fastlæggelse af lovgrundlaget for henholdsvis udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8, og salg af fast ejendom efter udlejning, jf. ML § 13, stk. 2. Efterfølgende vil der tages udgangspunkt i en række afgørelser fra EUD for at analysere begreberne *fast ejendom*, *udlejning* og *bortforpagtning*, hvorefter vil danske afgørelser blive sammenholdt med EU-retten for at fastslå, hvorvidt den danske praksis er i overensstemmelse med EUD's praksis.

Ved gennemlæsning af kapitlerne kan behandling af afgørelserne fremstå som beskrivende og usammenhængende i forhold til tidligere afgørelse. Denne opbygning er grundet mængden og forskelligheden i afgørelserne, idet de ikke altid bidrager til hinanden. Det vurderes derfor at være den mest optimale måde at behandle afgørelserne enkeltvist efter årstal, for at fremhæve udviklingen i momsretten. Desuden kan deelementer i de enkelte afgørelser udledes, som bidrager til en helhed af gældende retstilling for begreberne *fast ejendom*, *udlejning* og *bortforpagtning* i momsretlig forstand, ligeledes gælder *salg efter udlejning af fast ejendom*.

Kapitel 5

Der vil i kapitel 5 sammendrage resultaterne i ovenstående kapitler, hvilke til sammen udgør en besvarelse til afhandlingens problemformulering.

3 Det retlige grundlag

Der skal svares moms af enhver transaktion efter de momsretlige principper, der beregnes af varens eller ydelsens pris. Det kræves imidlertid forud, at transaktionen skal foretages af en afgiftspligtig person og selve transaktionen skal naturligvis være forbundet med dennes momspligtige virksomhed. Alligevel kan momspligten være afgiftsfritaget, såfremt aktiviteten er omfattet af en række afgiftsfritagne områder, hvilke er definerede i ML § 13, og er en implementering af momssystemdirektivets artikel 135. § 13-fritagelserne er udtømmende og omfatter blandt andet levering af varer og ydelser i forbindelse med sundhed, skoleundervisning, kulturelle aktiviteter og udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, m.m.

Momsfritagelse ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom er fastslået i ML § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt., samt levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejningen eller bortforpagtning. Fritagelse for momspligten vil have den konsekvens at den afgiftspligtige person, udlejer, ikke må pålægges moms i lejeindtægten. Dermed har udlejer ikke til at få fradrag for den indgående moms af de udgifter, der vedrører den faste ejendom. Bestemmelsen har hjemmel i momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l, som momsfrtager udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.

Af § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt. foreligger der en begrænsning i forhold til momsfritagelse ved udlejning og bortforpagtning. Det fremgår netop, at udlejning af værelse i hoteller og lignende, udlejning af værelser i virksomheder, der udlejes for kortere tidsrum end 1 måned, udlejning af camping-, parkering- og reklameplads samt udlejning af opbevaringsbokse, er ikke momsfrtaget. § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt. er en implementering af momssystemdirektivets artikel 135, stk. 2. Endvidere fremgår det i samme bestemmelse, at medlemsstaterne har ret til at yderligere at indskrænke omfanget af momsfrtagelsen.

3.1 Definition af fast ejendom

Førend det kan fastslås, om udlejning eller bortforpagtning af en fast ejendom er momsfrtaget efter § 13, stk. 1, nr. 8, er det nødvendigt at fastlægge, hvad der forstås ved fast ejendom rent momsmæssigt. Dermed opstår en bedre forståelse af, hvornår en genstand er defineret som en fast ejendom.

Indtil 1. januar 2017 fandtes der hverken i momssystemdirektivet eller momsloven en entydig definition af fast ejendom. Desuden er det ikke muligt for medlemslandene selv at fastslå definition af begrebet fast ejendom. Efter EUD's retspraksis, fremgår det, at fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 – den tidligere art. 135 – er selvstændige fælleskabsretlige begreber, hvorfor disse skal være uafhængige af de civilretlige begreber i de enkelte medlemslandene, og må dermed underlægges en fælleskabsdefinition.²⁴ Begrebet fast ejendom skulle derfor defineres gennem EUD's afgørelser.

På grundlag af disse afgørelser, blev der fastsat en fælleskabsretlig definition på fast ejendom med virkning fra 1. januar 2017. Definition blev implementeret i momsforordningens artikel 13b ved gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 2, litra a.²⁵ Momsforordningens artikel 13b definerer en fast ejendom som værende:

- a. Enhver specifik del af jorden, på eller under jordoverfladen, som kan ejes eller besiddes.*
- b. Enhver bygning eller ethvert bygningsværk, der er fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen, og som ikke let kan demonteres eller flyttes.*
- c. Ethvert element, der er installeret og som udgør en integrerende del af en bygning eller et bygningsværk, uden hvilket den pågældende bygning eller det pågældende bygningsværk er 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.*

Artikel 13b skal sikre en ensartet fortolkning af begrebet fast ejendom på tværs af medlemslandene i EU, hvilket tillige sikrer en ensartet afgiftsmæssig behandling af levering af ydelser i forbindelse med fast ejendom.²⁶ I de fleste tilfælde vil der ret indlysende, hvorvidt en genstand kan karakteriseres som værende en fast ejendom; alligevel kan der opstå tvivl herved, selv efter indførsel af den fælleskabsretlige definition af begrebet fast ejendom.

²⁴ C-358/97, Kommission mod Irland, præmis 51

²⁵ Pedersen, Søren Engers, "Moms og fast ejendom", Karnov Group, 2021, 2. udgave, s. 11

²⁶ Rådets gennemførelsesforordning af 2013-10-07 om ændring af gennemførelsesforordning nr. 282/2011 for så vidt angår leveringsstedet for ydelser (1042/2013), præmis 12

Der vil i det kommende afsnit analysere begrebet fast ejendom ved at fokusere på visse EUDs afgørelser af grundlæggende betydning – såsom; Rudolf Maierhofer, Fonden Marselisborg Lystbådehavn og Leichenich – for dannelsen af momsforordningens artikel 13b. Herunder kortlægger hvilke kriterier der er afgørende for karakterisering af fast ejendom.

3.1.1 C-315/00 – Rudolf Maierhofer

I sagen C-315/00 – Rudolf Maierhofer foreligger der tvivl om, hvorvidt udlejning af en beboelsesbygning, der består af præfabrikerede elementer, kan karakteriseres for værende en fast ejendom og dermed momsfritaget efter momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l.

Rudolf Maierhofer havde indgået i en femårig lejekontrakt – med mulighed for forlængelse – med delstaten Bayern, Tyskland. Der var tale om udlejning af beboelsesbygninger med dertilhørende grund og jord, med henblik på midlertidig indlogering af asylansøgere. I den forbindelse var der på grundene opført en- og toetages bygninger af præfabrikerede elementer. Bygningerne var opført på betonsokler på et betonfundament i jorden. Væggene var fremstillede af plader og var fastgjort til fundamentet. Taget bestod af teglsten. Gulve og vægge i badeværelser, toiletter og køkkener var dækket med fliser. Bygningerne var konstruerede således, at det ville – til enhver tid – være muligt at demontere af otte personer i løbet af ti dage og materialerne kunne genanvendes til senere opførsel.²⁷

Tvisten i sagen vedrører uenighed mellem Rudolf Maierhofer og Finanzamt om, hvorvidt Maierhofer er afgiftspligtig, idet Finanzamt ikke mente, at Maierhofer havde udlejet fast ejendom, men blot bygninger, som ikke – efter tysk lovgivning – kunne anses for værende bestanddele af fast ejendom. Maierhofer havde ikke foretaget fradrag for den indgående moms vedrørende opførsel af de præfabrikerede bygninger. Desuden havde Maierhofer ikke opkrævet moms af lejen i udlejningsperioden 1993 til 1995.²⁸

Maierhofer fik ikke medhold ved Finanzgericht og iværksætter derefter en revisionsanke ved Bundesfinanzhof. På baggrund af tvivlen om, hvorvidt den tyske retspraksis stemte overens med EU-

²⁷ C-315/00 – Rudolf Maierhofer, præmis 11, 12 og 13.

²⁸ C-315/00 – Rudolf Maierhofer, præmis 14

retten, er EUD blevet bedt om at belyse omfanget af *udlejning af fast ejendom*, heraf rækkevidden af begrebet *fast ejendom*.²⁹

I forbindelse med implementering af det sjette direktiv, var medlemsstaterne givet adgang til at fastsætte yderligere undtagelser udover dem omfattet i direktivets artikel 13, punkt B, litra b). Denne mulighed var imidlertid ikke benyttet af den tyske regering. Udelukkelse fremgår ikke direkte i den tyske begrænsning for fritagelse, men af administrative instrukser.³⁰ EUD bemærker, at de henviste administrative instrukser er blot anvisninger og ikke udgør en retsforskrift. De administrative instrukser kan derfor ikke anses som en korrekt indførsel af yderligere udelukkelse i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), andets afsnits forstand.³¹

Som tidligere nævnt, fremgår det af fast retspraksis, at fritagelserne i det sjette direktivs artikel 13 er selvstændige fællesskabsretlige begreber, som er underlagt en fællesskabsdefinition. Fortolkning af begrebet *udlejning af fast ejendom* skal derfor ikke tage afsæt i en medlemsstats civilretlig fortolkning. Ved fortolkning af begrebet *udlejning af fast ejendom* skal der tages hensyn til bestemmelsens ordlyd og den sammenhæng, hvori den indgår og det tilsigtede mål med bestemmelsen.³²

Det tilsigtede mål med sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b) er at gøre udlejning af løsøregenstande afgiftspligtige, og udlejning af fast ejendom afgiftsfritaget.³³ Med denne affattelse, fastslår EUD at en national bestemmelse, der udvider rækkevidden af fritagelsesbestemmelsen – til at omfatte udlejning af visse løsøregenstande – vil være modstridende med direktivet.³⁴ EUD refererer herved til sagen Kommissionen mod Frankrig, hvori det blev fastslået at campingvogne, telte, mobile homes og mindre fritidsboliger ansås for værende løsøregenstande. Idet disse er betragtede som genstande, der er mobile og let flytbare.³⁵

²⁹ C-315/00 – Rudolf Maierhofer, præmis 20

³⁰ C-315/00 – Rudolf Maierhofer, præmis 21

³¹ C-315/00 – Rudolf Maierhofer, præmis 23

³² C-315/00 – Rudolf Maierhofer, præmis 27 og 28

³³ C-315/00 – Rudolf Maierhofer, præmis 29

³⁴ C-315/00 – Rudolf Maierhofer, præmis 30

³⁵ C-315/00 – Rudolf Maierhofer, præmis 31

Maierhofers præfabrikerede ejendomme er imidlertid hverken mobile eller let flytbare. Der er tale om bygninger opført på betonsokler på et betonfundament støbt i jorden. Selvom bygningerne kan demonteres, så vil det stadig tage otte mænd ti dage at gennemføre.³⁶

På baggrund af disse forhold konkluderer EUD, at bygninger, der er grundfæstede i støbt beton, udgør faste ejendomme og dermed er omfattet af begrebet *udlejning af fast ejendom* i det sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b). Det afgørende er, at bygningerne ikke let kan demonteres og flyttes. Det er derfor underordnet, at bygningen blot tjener et midlertidigt formål og fjernes ved lejekontraktens udløb og genanvendes til anden ejendom.³⁷

3.1.2 C-428/02 – Fonden Marselisborg Lystbådehavn

Med Rudolf Maierhofer, har EUD fastslået, at en genstand kan anses for værende fast ejendom, såfremt denne udgør grundfaste konstruktioner, der ikke let kan demonteres eller flyttes. Disse objektive kriterier blev i Rudolf Maierhofer anvendt til at afgøre hvorvidt en bygning vil kunne kategoriseres som fast ejendom, men spørgsmålet opstår således, hvordan det ville forholde sig, hvis der i stedet er tale om et arealområde. Sådant forhold er undersøgt i sagen C-428/02 – Fonden Marselisborg Lystbådehavn (FML), hvori der stilles spørgsmål til om udlejning af bådepladser på vand og liggepladser på land er momspligtige eller momsfritagne, herunder om bådepladser på vand og land kan anses for fast ejendom efter jf. sjette direktiv artikel 13, punkt B, litra b forstand.

FML er en selvejende institution, der varetager driften af udlejning af bådepladser på vand og liggepladser på land til vinteropbevaring af både. Leje af bådepladser på vand kan vare i et år, på månedsbasis eller kortere. Ved leje for et år, vil lejeren tildeles en bestemt og identificeret plads, samt adgang til anvendelse af havnens fælles faciliteter, såsom toilet og bad mv. Sådant plads er identificeret med en særskilt nummerering og markeres med hækpæle/y-bomme eller flydebro med y-bomme. Såfremt lejeren ikke benytter pladsen i en periode over 24 timers varighed, skal denne respektere, at pladsen stilles til disposition for gæster uden adgang til godtgørelse.³⁸ I forhold til leje af liggepladser på land, vil lejeren få ret til at anvende et bestemt areal til henstilling af sin både i vinterperioden. Liggepladsen er identificeret ved et nummereret metalstativ.³⁹

³⁶ C-315/00 – Rudolf Maierhofer, præmis 32

³⁷ C-315/00 – Rudolf Maierhofer, præmis 33-35

³⁸ C-428/02 – Fonden Marselisborg Lystbådehavn, præmis 8-11

³⁹ C-428/02 – Fonden Marselisborg Lystbådehavn, præmis 14

Twisten i sagen vedrører uenigheden mellem Skattestyrelsen og FML om, hvorvidt FML var momspligtig af indtægterne for udlejning af pladser til både. FML mente, at aktiviteten var omfattet af momsfritagelse, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8 og påklagede derfor afgørelsen til Landsskatteretten.⁴⁰ Landsskatteretten stadfæstede Skattestyrelsens afgørelse, fordi retten ikke mente, at udlejning af bådeplads på vand kunne karakteriseres som udlejning af fast ejendom. Idet havnepladsen ikke kunne anses for værende et afgrænset og identificerbart område, eller dele af en fast ejendom. Lejeren opnåede derimod blot en brugsret over en plads i havneområdet til placering af sin båd. I henhold til liggeplads på land, fandt Landsskatteretten at aktiviteten var momsfritaget, idet arealet var afgrænset og identificerbart, dermed kunne karakteriseres som udlejning af fast ejendom efter ML § 13, stk. 1, nr. 8. Derudover lagde retten vægt på, at begrebet *køretøjer* i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2, ikke omfattede både, hvorfor både naturligvis ikke kunne være omfattet af undtagelsesbestemmelsen om udlejning af pladser til parkering af køretøjer.⁴¹

Afgørelsen blev viderebragt for Vestre Landsret, hvorefter retten fandt det nødvendigt – foruden afgørelsen – at bede EUD om at belyse, hvorvidt udlejning af bådepladser på vand og land på et havneareal er omfattet af begrebet *udlejning af fast ejendom*. Herefter, hvorvidt begrebet ”*køretøjer*” omfatter både.

EUD indleder med at fastslå – ligesom i Rudolf Maierhofer-sagen – at fritagelserne i det sjette direktivs artikel 13 er selvstændige fællesskabsretlige begreber og udgør en fælles definition, som alle EU-medlemslande er underlagt. Idet der ikke foreligger nogen konkret definition af begrebet *udlejning af fast ejendom*, skal der ved fortolkning tages hensyn til bestemmelsens ordlyd og den sammenhæng, hvori den indgår og det tilsigtede mål med bestemmelsen.⁴² Eftersom fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 er undtagelser fra det almindelige princip om den generelle momspligt, skal disse fortolkes strengt i deres ordlyd.⁴³

EUD refererer til en række tidligere afgørelser, der vedrører definition af udlejning af fast ejendom, herunder hvornår der er tale om udlejning efter sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b). Af disse

⁴⁰ C-428/02 – Fonden Marselisborg Lystbådehavn, præmis 15

⁴¹ C-428/02 – Fonden Marselisborg Lystbådehavn, præmis 16 og 17

⁴² C-428/02 – Fonden Marselisborg Lystbådehavn, præmis 27 og 28

⁴³ C-428/02 – Fonden Marselisborg Lystbådehavn, præmis 29

afgørelser, fremgår det, at udlejningen skal ske over en aftalt periode, hvori lejerer har brugsret over ejendommen, desuden ret til at udelukke andre fra at udnytte ejendommen. Denne rettighed skal gives af udlejer til lejerer mod vederlag.⁴⁴

På baggrund af ovenstående forhold, gør EUD opmærksom på, at forholdet mellem FML og lejerne er omfattet af begrebet udlejning, idet lejerne har eneret i en bestemt periode til at bruge de pladser, som disse er blevet tildelt. Tilsvarende gør sig gældende ved bådepladser på vand, selvom pladserne kan lejlighedsvis anvendes af andre end lejerer selv, hvis denne ikke selv benytter bådepladsen.⁴⁵

EUD fastslår at liggepladser på land skal anses for fast ejendom, idet liggepladser egentlig er et jordstykke.⁴⁶ Det samme gør sig gældende for bådepladser i vand. EUD lægger vægt på, at FML har ejendomsretten over havneområdet og havnebassinet, hvorfor denne har ret til at overdrage hele eller dele heraf ved udlejning. Essensen i lejeaftalen er at leje en afgrænset del af havnebassinet og ikke en given mængde vand. Hvorfor det, at område er helt eller delvist oversvømmet, ikke kan føre til et andet resultat, idet der er tale om udlejning af et varigt afgrænset areal, der ikke kan flyttes.⁴⁷ Generaladvokaten har i forslaget til afgørelsen anført, at fast ejendom skal forstås, som værende et bestemt udsnit af jordens overflade. I dette tilfælde, skal vandet som befinder sig mellem båden og jorden anses for værende løsøre, hvorfor dette er uden betydning ved fortolkning af hvorvidt bådepladser er faste ejendomme. Det er således generaladvokatens opfattelse at en bådeplads i et havnebassin er fast ejendom efter det sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).⁴⁸

Af andet spørgsmål, er EUD blevet bedt om at belyse, hvorvidt både er omfattet af begrebet *køretøjer* i direktivs artikel 13, punkt B, litra b, nr. 2.

EUD gør klart, at begrebet *køretøjer* ikke er anvendt kohærent i de forskellige sprogversioner af artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2. I visse sprogversioner, såsom fransk, engelsk, italiensk, spansk, portugisisk, tysk og finsk, omfatter begrebet *køretøjer* samtlige transportmidler, herunder luftfartøjer og både. Derimod dækker andre sprogversioner, som dansk, svensk, nederlandsk og græsk, over et

⁴⁴ C-428/02 – Fonden Marselisborg Lystbådehavn, præmis 30

⁴⁵ C-428/02 – Fonden Marselisborg Lystbådehavn, præmis 31

⁴⁶ C-428/02 – Fonden Marselisborg Lystbådehavn, præmis 33

⁴⁷ C-428/02 – Fonden Marselisborg Lystbådehavn, præmis 34

⁴⁸ Forslag til afgørelse i sag C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, punkt 30-32

mere præcist udtryk, hvilket betegner *landtransportmidler*. Heraf defineres køretøjer, som værende transportmidler på hjul.⁴⁹ EUD fremhæver, at i tilfælde af uoverensstemmelser i sprogversionerne af en fællesskabsbestemmelse, følges det af fast retspraksis, at bestemmelsen skal fortolkes efter direktivets almindelige opbygning og formål in mente.⁵⁰

Det følger af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2, som er en undtagelse til momsfrigørelse ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, at udlejning af pladser til parkering af køretøjer er momspligtig. Bestemmelsen følger direktivets generelle ordning, der indebærer at alle transaktioner er som udgangspunkt afgiftspligtige. Af denne grund, skal bestemmelsen ikke fortolkes strengt. Således skal begrebet "*køretøjer*" – efter EUD's konklusion – omfatte alle transportmidler, herunder både.⁵¹

På baggrund af ovenstående, konkluderer EUD, at bådepladser på vand og liggepladser på land er omfattet af begrebet *fast ejendom*. Derudover konkluderer EUD, at begrebet *køretøjer* omfatter samtlige transportmidler, blandt andet både.

EUD fastslår med afgørelsen, at et afgrænset og identificerbart udsnit af jordens overflade kan anses for fast ejendom, såfremt dette kan ejes og besiddes.

3.1.3 C-532/11 – Leichenich

I sagen C-532/11 – Leichenich foreligger der tvivl om hvorvidt en husbåd, der anvendes til restaurant og diskotek, kunne være omfattet af momsfrigørelsesbestemmelse for udlejning af fast ejendom efter momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l.

Susanne Leichenich indgik i 1999 en aftale med den tyske stat ved vand- og skibsfartsforvaltning, WSW, om retten til at benytte et jordareal på Rhinens venstre bred i nærheden af Köln og et tilstødende vandareal. Efter aftale skulle disse arealer anvendes til en husbåd med anløbsbro, som restaurant. Husbåden havde ligget fortøjet til samme sted og var fastgjort med reb, kæder og ankre. Husbåden havde derfor aldrig været flyttet. Husbåden var hverken med motor eller fremdriftssystem.

⁴⁹ C-428/02 – Fonden Marselisborg Lystbådehavn, præmis 41

⁵⁰ C-428/02 – Fonden Marselisborg Lystbådehavn, præmis 42

⁵¹ C-428/02 – Fonden Marselisborg Lystbådehavn, præmis 43 og 44 og 47

Endvidere var den tilsluttet vand- og elforsyning og havde egen adresse, telefontilslutning og spildevandsledning.⁵²

Twisten i sagen udspringer af, at Leichenich havde bortforpagtet husbåden og dertilhørende anløbsbro og areal, til et interessentskab, der udelukkende anvendte husbåden, som restauration og diskotek. Der blev ikke opkrævet moms af lejeindtægterne, idet Leichenichs skatterådgiver mente, at der var tale om udlejning af fast ejendom. Imidlertid havde Finanzamt Köln-Altstadt ikke samme opfattelse, derimod mente Finanzamt, at der var tale om udlejning af løsøre, hvorfor udlejningen var momsplichtig.⁵³ Leichenich anlagde i den forbindelse sag mod sine skatterådgivere for erstatning af den erlagte moms. I sagen, stadfæstede Landegericht Finanzamts afgørelse, at husbåden ikke kunne anses for værende fast ejendom, men blot en løsøregegenstand, idet husbåden ikke var grundfast med henvisning til Rudolf Maierhofer-sagen. Desuden kunne husbåden fjernes inden for få timer, selvom det ville indebære en vis forberedelsestid og bistand fra fagfolk.⁵⁴

Sagen blev efterfølgende appelleret til Oberlandesgericht Köln. Retten bemærkede, at forpagtningsaftalen ikke omfattede husbåden og anløbsbroen alene, men også dertilhørende vand- og landarealer. Efter rettens opfattelse var den stationære og varige anvendelse af husbåden og anløbsbroen uløseligt forbundet med benyttelse af de dertilhørende vand- og landarealer. Idet sådan benyttelse af husbåden varigt ville hindre enhver anden i at benytte disse arealer.⁵⁵ Retten præciserede endvidere, at husbåden efter forpagtningsaftalen kun kunne anvendes på det specifikke sted, uden planer om at blive flyttet. Og som tidligere nævnt, havde husbåden telefonlinjetilslutning, spildevandsledning, vand- og elforsyning, og postadresse. På baggrund af disse elementer, mente Oberlandsgericht, at husbåden udgjorde en fast ejendom i sjette direktivs forstand.⁵⁶ Retten var dog i tvivl om udlejning af husbåden og anløbsbroen skulle momsmæssigt behandles som et samlet hele, eller opdeles i udlejning af løsøre og fast ejendom. EUD blev hertil bedt om at belyse, hvorvidt en husbåd, med dertilhørende fortøjningsareal og anløbsbro var omfattet af begrebet fast ejendom. Herefter hvorvidt en husbåd som den i hovedsagen omhandlede, ville være omfattet af begrebet *”køretøjer”*.⁵⁷

⁵² C-532/11 – Leichenich – præmis 9

⁵³ C-532/11 – Leichenich – præmis 10

⁵⁴ C-532/11 – Leichenich – præmis 11

⁵⁵ C-532/11 – Leichenich – præmis 12

⁵⁶ C-532/11 – Leichenich – præmis 13

⁵⁷ C-532/11 – Leichenich – præmis 14 og 15

Ligesom Oberlandesgericht, er EUD af den opfattelse, at forpagtningsaftalen ikke alene skal omfatte udlejning af husbåden og anløbsbroen, men også de dertilhørende vand- og landarealer, idet benyttelse af husbåden og anløbsbroen ikke kan adskilles fra disse elementer. På baggrund af disse konstateringer, mener EUD, at husbåden og anløbsbroen ikke skal behandles isoleret, men i stedet som en integreret del af fortøjningspladsen.⁵⁸ På baggrund af disse forhold, fastslår EUD, at den del af arealet, der ikke ligger under vand, såvel som den del af flodbunden, der ligger under vand, udgør en helhed og betragtes som værende fast ejendom.⁵⁹

Endvidere bemærker EUD, at husbåden er uden fremdriftssystem og har i mange år været stationært fortøjet ved hjælp af ankre, kæder og reb. Sådant fortøjning kan ikke let demonteres, og vil kræve en betydelig indsats og betydelige omkostninger. Endvidere bemærker EUD, at det efter praksis – specifikt Rudolf Maierhofer-sagens præmis 33 – ikke er nødvendigt at en konstruktion er uløseligt forbundet med jorden for momsmæssigt at kunne anses for værende fast ejendom.⁶⁰ Desuden følger det af forpagtningsaftalen, at husbåden udelukkende er beregnet til varig drift af restaurant og diskotek, endvidere at husbåden har egen postadresse, telefonlinje og tilsluttet vand- og elforsyningsnet.⁶¹

På baggrund af ovenstående forhold, konkluderer EUD til første spørgsmål, at sammenhængen mellem husbåden og de bestanddele, der udgør dens fortøjningsplads, og måden hvorpå husbåden er fastgjort til disse bestanddele samt alle øvrige elementer, skal betragtes som en helhed. Denne helhed kan efter sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), anses for værende fast ejendom.⁶²

I henhold til andet spørgsmål, ønskes EUD at oplyse, om en husbåd kan anses for værende et køretøj med henblik på anvendelse af den i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b, nr. 2).⁶³

EUD bemærker, at udtrykket *køretøj* efter deres praksis omfatter alle transportmidler, herunder også både, hvilket er fastslået i Fonden Marselisborg Lystbådehavn-sagen. Efter den sædvanlige forståelse af ordet ”transportmidler”, må det forstås som midler, der er konkret beregnet til person- og

⁵⁸ C-532/11 – Leichenich – præmis 19 og 20

⁵⁹ C-532/11 – Leichenich – præmis 21 og 22

⁶⁰ C-532/11 – Leichenich – præmis 23

⁶¹ C-532/11 – Leichenich – præmis 24

⁶² C-532/11 – Leichenich – præmis 25

⁶³ C-532/11 – Leichenich – præmis 30

godstransport. Det følger ligeledes af artikel 38, stk. 1 og 3, i forordningen 282/2011, at et køretøj skal være beregnet til at befordre personer eller gods. Modsætningsvis, vil køretøjer af permanente stationære karakter ikke være omfattet. Følgelig er det EUD's opfattelse at den oprindelige anvendelse af et gode er uden betydning. Det afgørende er altså den konkrete og aktuelle funktion af godet.⁶⁴

Det følger af sagsakter, at husbåden var konstrueret med henblik på at blive benyttet som transportmiddel. Dette har imidlertid været tilfældet, idet husbåden i de seneste 30 år, har været permanent stationær ved Rhinens venstre bred. Husbåden kan altså efter momsretlige regler anses for værende et køretøj.⁶⁵

På baggrund af ovenstående konkluderer EUD, at en husbåd, som den i hovedsagen omhandlede, skal anses for værende fast ejendom. Endvidere fastslår EUD, at en sådan husbåd ikke vil være omfattet af udtrykket *køretøj*, grundet dens permanent stationære karakter. Ligesom i Rudolf Maierhofer-sagen, fastslår domstolen at fast ejendom ikke nødvendigvis skal være uløseligt forbundet med jorden. Det afgørende er nemlig, at fast ejendom ikke let kan demonteres uden betydelig indsats og betydelige omkostninger. Derudover er det vigtigt at tage hensyn til genstandens konkrete og aktuelle funktion og ikke den oprindelig formål.

3.1.4 Nærmere om begrebet fast ejendom i forhold til dansk retspraksis

Som følge af harmonisering af momssystemet inden for EU skal dansk, såvel som andre medlemsstaters retspraksis, være i overensstemmelse med EUD's fortolkning af begrebet fast ejendom.

Ud fra sagerne; Rudolf Maierhofer, Fonden Marselisborg Lystbådehavn og Leichenich, kan det udledes, at fastlæggelse af fast ejendom skal ske efter en række objektive kriterier. De tilbagevendende kriterier i ovennævnte afgørelser er, at en fast ejendom skal blandt andet være varig afgrænset og ikke let kunne flyttes. Dette er understreget i Rudolf Maierhofer og Leichenich, hvori en bygning opført af præfabrikerede elementer og en husbåd anses for omfattet af det momsretlige

⁶⁴ C-532/11 – Leichenich – præmis 31-33

⁶⁵ C-532/11 – Leichenich – præmis 34

begreb *fast ejendom*. I disse afgørelser fastslår EUD, at det ikke er afgørende for en fast ejendom at være uløseligt forbundet med jorden, ligeledes gælder varigheden.

3.1.4.1 Demonterbar og flytbar

En midlertidig og flytbar bygning kan, som følge af Rudolf Maierhofer-sagen, anses for værende fast ejendom, selvom bygning vil kunne demonteres og flyttes efter anvendelsesperioden. Det afgørende er, at de anordninger der anvendes til at gøre genstanden "*fast*", ikke let kan demonteres eller fjernes uden en betydelig indsats og betydelige omkostninger. Efter dansk praksis, fremgår dette forhold i adskillige afgørelser, blandt andet i SKM2010.365SR, hvor der bliver stillet spørgsmål til, hvorvidt udlejning af olietanke er omfattet af momsfritaget udlejning af fast ejendom efter ML § 13, stk. 1, nr. 8. Olietankene er 22 meter høj, samt en bredde på 30 meter og kan ikke flyttes, da de er fast installeret på grunden. Tanken udlejes typisk til en kunde for et til to år. Kunden lejer hele den pågældende tank, og opnår brugsretten, således at denne kan bestemme, hvad der puttes i tanken og hvornår. Udlejer tømmer, laster og opvarmer tanken efter kundens instruktioner. For at afgøre, hvorvidt olietankene kan anses for faste ejendomme, må det undersøges, om olietankene opfylder de kriterier, som er opstillet af EUD i de ovenfor behandlede afgørelser. Skatterådet bemærker at flytte olietanke, som er fast placeret på grundene og ikke kan flyttes, med en gennemsnitlig størrelse på 22 meter høj og 30 meter bred, og kan rumme ca. 16.500 kubik olie, vil være tilsvarende det at rive et hus ned. På baggrund af dette forhold er det Skatterådets opfattelse, at olietankene er omfattet af begrebet fast ejendom, idet olietankene er fast grundfæstet på grunden og ikke let kan fjernes, jf. Rudolf Maierhofer-sagen.

3.1.4.2 Genstandens konkrete og aktuelle funktion

Af Leichenich-sagen er det fastslået, at en genstand kan betragtes, som værende fast ejendom på baggrund af dens konkrete og aktuelle funktion på tidspunktet, selvom sådan genstand efter dens oprindelige formål ikke vil almindeligvis udgøre en fast ejendom.

Ovenstående forhold ses endvidere behandlet i SKM2021.268.SR, hvor Skatterådet fastslår, at udlejning af beboelsescontainere skal kvalificeres som momspligtig udlejning af løsøre. Udlejeren i denne sag har til hensigt at ombygge containerne, således at de kan bruges som boliger. Efter ombygning skal containerne lejes ud til en anden juridisk enhed, som skal videreudleje containerne. Det fremgår af lejeaftalen, at videreudlejeren skal forestå montering og installation af containere og

eventuelle tilkoblinger til vand, varme, kloak og el. Det vil endvidere være videreudlejer, som skal stå for drift og vedligeholdelse af disse containere, samt afholdelse af alle øvrige udgifter forbundet hermed. Udlejerens opgave er dermed udelukkende levering af de ombyggede containere efter de gældende krav i Bygningsreglementet og til videreudlejerens anviste sokler.

Til sin afgørelse refererer Skatterådet hovedsageligt til Leichenich-sagen og Rudolf Maierhofer-sagen. Det er ikke nødvendigt, at bygningen er uløseligt forbundet med jorden for at kunne anses for værende fast ejendom. Der skal i stedet lægges vægt på i hvor høj grad eventuelle anordninger, der fikserer eller fastgør noget, kan kvalificeres som en bygning, til eller i jorden ikke let kan demonteres, uden en betydelig indsats og omkostninger. Desuden skal den oprindelige anvendelse af containere ikke medtages i kvalifikationen, men i stedet den konkrete og aktuelle funktion af disse.

Idet udlejer intet har med de af videreudlejerens ansvar i forhold til containerne at gøre, kan leverancen mellem de to parter ikke anses for værende udlejning af fast ejendom. Udlejer har ikke ansvar for eller deltager i fastgørelsen til eller i jorden/anvist soklen, således at containeren ikke let kan demonteres eller fjernes. Det er endvidere udelukkende videreudlejer, som for egen regning står for installation og projektering af el, vand, kloak, samt øvrig forsyning. Leverancen skal heraf i stedet kvalificeres som værende udlejning af løsøre, der er momspligtig efter ML § 4, stk. 1.

Det kan ud fra sagen udledes, at containerne ved et lejeforhold mellem videreudlejer og lejer vil anses for værende fast ejendom. Idet containerne vil blive fastgjort til soklerne af videreudlejer, således de ikke let kan demonteres eller fjernes. Desuden er der tilkoblet el, vand, kloak, samt øvrig forsyning til disse containere.

3.1.4.3 Varigt afgrænset og identificerbart

Af Fonden Marselisborg Lystbådehavn-sagen fastslår EUD, at et jordareal kan være fast ejendom, såfremt arealet er afgrænset og identificerbart, derudover muligt at eje eller besidde. Endvidere præciserer dommen, at fast ejendom i denne henseende udgør et bestemt udsnit af jordens overflade. Der sondres derfor ikke mellem om jorden er dækket med vand eller ej, med andre ord, sondring mellem jord- eller vandareal, hvilket er fastslået i Leichenich-sagen. Det afgørende er, at arealet er afgrænset, identificerbart, kan ejes eller besiddes.

De ovennævnte afgørelser, samt disses kriterier, har før indtræden af momsforordningens artikel 13b haft en væsentlig betydning for dagældende retspraksis. Idet før 1. januar 2017, vurderes fast ejendomsbegrebet ud fra bl.a. de ovennævnte afgørelser og disses kriterier. I forbindelse med gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013, er der ud fra kriterierne fastsat en fællesskabsretlig definition på fast ejendom med virkning fra 1. januar 2017. Definition fremgår i momsforordningens artikel 13b, hvori kriterierne afspejles i deres væsentligste i bestemmelsens litra a og b.

- a. Enhver specifik del af jorden, på eller under jordoverfladen, som kan ejes eller besiddes.*
- b. Enhver bygning eller ethvert bygningsværk, der er fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen, og som ikke let kan demonteres eller flyttes.*

På baggrund af ovenstående forhold, fremgår det klart at den danske praksis vedrørende fortolkning af begrebet fast ejendom lægger tæt op ad EUD's praksis.

3.2 Definition af udlejning og bortforpagtning

Efter at have fastlagt den momsretlige definition af fast ejendom, skal det klarlægges, hvorvidt brugen af fast ejendommen vil kunne anses for ”udlejning og bortforpagtning af fast ejendom” i momsmæssig henseende. Dermed momsfritaget efter ML § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt.

Der foreligger hverken i momssystemdirektivet eller momsloven en entydig definition af udlejning og bortforpagtning. EUD har dog i flere afgørelser fastslået, hvad der forstås ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom efter momsmæssig henseende. Det ses derfor nødvendigt at tage udgangspunkt i afsagte afgørelser af henholdsvis EUD og danske domstole for at analysere og fastlægge retstillingen på området.

3.2.1 C-358/97 – Kommission mod Irland

I sagen C-358/97 – Kommission mod Irland foreligger der tvivl om, hvorvidt Irland har tilsidesat sine forpligtelser i forhold til det sjette momsdirektiv, idet Irland ikke har opkrævet moms af vejafgiften for at benytte veje og broer i Irland.

Den irske regering er uenig i denne afgørelse, og er af den opfattelse, at de vejanlæg der er stillet til rådighed mod vederlag i form af vejafgift, skal anses for værende ”udlejning af fast ejendom”, jf.

sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), dermed moms fritaget.⁶⁶ Betaling af vejafgiften skal anses, som en modydelse til at opnå retten for benyttelse af vejene. Endvidere er det den irske regerings opfattelse, at begrebet udlejning ikke forudsætter en eneret til at benytte vejene. Hvad angår kravet om varighed for retten til at benytte vejene, mener regeringen at kravet er opfyldt. Varigheden bliver her anset for værende det tidsrum, der er nødvendigt for føreren at tilbagelægge strækningen på de afgiftspligtige veje og broer.

I sit forslag til afgørelse, anfører generaladvokaten, at en aftale ikke automatisk kan være omfattet af begrebet *udlejning af fast ejendom* og blive afgiftsfritaget blot fordi der er udlejebestemmelser i aftalen. Dette vil medføre en for vid fortolkning af fritagelse, som ikke er tilsigtet. Det afgørende må derfor være, hvorvidt disse lejeretlige elementer udgør hovedbestanddelen af aftalen.⁶⁷

EUD bemærker, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b) ikke indeholder en afklaring af rækkevidden af begreberne "*bortforpagtning*" og "*udlejning af fast ejendom*".⁶⁸

Endvidere fastslår denne, at en afgørende faktor i en lejeaftale er varigheden af benyttelsen af den pågældende faste ejendom, som er manglende i dette tilfælde, hvorfor aftaler som den i hovedsagen omhandlede ikke kan være omfattet af udlejningsbegrebet.⁶⁹ EUD anerkender ikke den irske regerings argument om, at varighed skal anses for værende det tidsrum, der er nødvendigt for føreren at tilbagelægge. Idet den faste ejendom anses efter sagens omstændigheder for værende et middel til at opnå det egentlige formål med transaktionen, nemlig det at veje og broer er stillet til rådighed for en fører, således at denne kunne tilbagelægge en bestemt strækning hurtigt og sikrest muligt.⁷⁰ I denne forbindelse udgør udlejning af fast ejendom ikke hovedydelsen i aftalen, men blot en underliggende forudsætning for at kunne opfylde aftalens formål.

På baggrund af ovenstående konkluderer EUD, at den pågældende tjenesteydelse ikke momsretligt kan anses for udlejning af fast ejendom, og dermed ikke er omfattet af fritagelsesbestemmelsen. Som følge heraf har regeringen i Irland tilsidesat sine forpligtelser, idet Irland har undladt at opkræve moms af vejafgifterne.⁷¹

⁶⁶ C-358/97 – Kommission mod Irland, præmis 45

⁶⁷ Forslag til afgørelse i sag C-358/97, Kommission mod Irland, punkt 63

⁶⁸ C-358/97 – Kommission mod Irland, præmis 53

⁶⁹ C-358/97 – Kommission mod Irland, præmis 56

⁷⁰ C-358/97 – Kommission mod Irland, præmis 57

⁷¹ C-358/97 – Kommission mod Irland, præmis 58

3.2.2 C-150/99 – Stockholm Lindöpark AB

I sagen C-150/99 – Stockholm Lindöpark (Lindöpark) bliver der rejst et erstatningskrav mod den svenske stat, med påstanden om at denne ikke, efter tiltrædelse af EU, har implementeret sjette direktiv korrekt; heraf særligt artikel 13. Ud fra sagens omstændigheder, skal det fastlægges, hvorvidt der er tale om *udlejning af fast ejendom* eller *momspligtig tjenesteydelse mod vederlag* ved salg.

Lindöpark er et selskab, der driver et firmagolfanlæg. Tjenesteydelsen udbydes udelukkende til virksomheder, som ønsker at tilbyde deres ansatte og kunder at spille golf på banerne.⁷² Indtil d. 1. januar 1997, var Lindöpark - efter de dagældende bestemmelser - moms fritaget for den drevne firmagolfvirksomhed, hvilket naturligvis betød, at denne ikke havde fradragsret for den indgående moms forbundet med virksomheden. Som følge af lovændring efter d. 1. januar 1997, blev Lindöpark momspligtig, herefter fik ret til fradrag for indgående moms.⁷³

På baggrund af denne ændring, anlagde Lindöpark sag mod staten om et erstatningskrav på 500.000 SEK, svarende til den indgående moms selskabet ikke kunne fradrage fra d. 1. januar 1995 til d. 31. december 1996. Det var Lindöparks opfattelse, at den svenske stat ikke havde implementeret sjette direktivet korrekt, efter opnåelse af medlemskabet i EU pr. 1. januar 1995.⁷⁴

Solna tingsrätt gav Lindöpark medhold i deres påstand, og tilpligtede staten at betale erstatningsbeløbet. Dommen blev anket til Svea hovrätt, og grundet tvivl ved fortolkning af sjette direktivs artikel 13 i forhold til sagens omstændighederne, blev EUD bedt om at belyse, hvorvidt transaktion den i hovedsagen omhandlede kan anses for udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand.

EUD bemærker, at det fremgår af fast praksis, at ved anvendelse af sjette direktivs artikel 13 skal ordlyden fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvor moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person.⁷⁵

Lindöparks drevne virksomhed indeholder adskillige ydelser. Det ses derfor nødvendigt at kvalificere, hvorvidt hvilken af disse udgør hovedydelsen af transaktionen, herefter hvorvidt denne

⁷² C-150/99 – Stockholm Lindöpark AB, præmis 11

⁷³ C-150/99 – Stockholm Lindöpark AB, præmis 12

⁷⁴ C-150/99 – Stockholm Lindöpark AB, præmis 13

⁷⁵ C-150/99 – Stockholm Lindöpark AB, præmis 25

er momspligtig. Det følger af EUDs praksis, at der skal tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion for at undersøge karakteren af denne. Ifølge Kommissionen omfatter driften af en golfbane ikke almindeligvis en passiv overladelse af banen, men kræver endvidere en række kommercielle aktiviteter, herunder overvågning, administration og løbende vedligeholdelse fra tjenesteyderens side, overladelse af andre anlæg, osv. På baggrund af disse forhold, kan udlejning af golfbanen ikke anses for værende hovedydelsen af transaktionen, når der ikke foreligger særlige omstændigheder.⁷⁶

EUD udtaler ligeledes, at overladelse af en golfbane kan normalt begrænses til omfanget og varigheden af brugsperioden. Som det er fastslået i Kommissionen mod Irland-sagen, er varigheden af benyttelse af den faste ejendom en væsentlig faktor i et lejeforhold.⁷⁷ Alligevel skal dette ses i sammenhæng med andre kriterier. Som generaladvokat har i sit forslag til afgørelse anført, fremgår det ” ...klart, at det forhold, at en person eller en forening betaler ejeren for eneretten til anvendelse af en bane for en given periode – f.eks. med henblik på at organisere en turnering eller et mesterskab – og samtidig kræver entré af deltagerne og/eller publikum, kan betragtes som bortforpagtning og udlejning.”⁷⁸

Det må på baggrund af ovenstående antages, at en længerevarende passiv overladelse af en brugsret til sportsfacilitet mod vederlag, hvor rettighedshaveren har eneret til at råde over faciliteten, bør betragtes som udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom. Modsætningsvist, kan en midlertidig overladelse af en sportsfacilitet med begrænset adgang og uden mulighed for at udelukke andre fra at benytte faciliteten, som den i hovedsagen omhandlende, ikke udgøre udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)’s forstand, dermed momspligtig.

3.2.3 C-326/99 – Stichting ”Goed Wonen”

I sagen C-326/99 – Stichting ”Goed Wonen” er der opstået uenighed mellem den nederlandske fond Stichting ”Goed Wonen” (GW-fonden) og Staatssecretaris Van Financiën om et efteropkrævningskrav for moms, som GW har angivet i perioden 1. april til 30. juni 1995. Der bliver i sagen taget stilling til, hvorvidt en ususfuctusret som den i sagen omhandlede, kan sidestilles med begreberne udlejning og bortforpagtning efter sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)’s forstand.

⁷⁶ C-150/99 – Stockholm Lindöpark AB, præmis 26

⁷⁷ C-150/99 – Stockholm Lindöpark AB, præmis 27

⁷⁸ Forslag til afgørelse i sag C-150/99, Stockholm Lindöpark AB, punkt 35

GW-fonden er stiftet af byggeforeningen Goed Wonen (GW-foreningen). GW-foreningen opfører i løbet af andet kvartal af 1995 tre nye ejendomskomplekser med lejligheder til udlejning. I den forbindelse, bliver GW-fonden oprettet med det formål at indrømme en ususfructusret over de nye udlejningsejendomme for en periode på 10 år mod et vederlag, som er lavere end kostprisen for ejendommene. GW-fonden bemyndiger med sin brugsret GW-foreningen til at forestå administration og vedligeholdelse af bygningerne, endvidere at administrere lejekontrakter, samt andre lejeretlige forhold. Derudover er GW-foreningen bemyndiget til at træffe alle retlige dispositioner, som denne anser for hensigtsmæssige.⁷⁹

Twisten opstår i forbindelse GW-foreningens afgiftsangivelse for perioden 1. april til 30. juni 1995, hvori denne har angivet en udgående moms på 645.067 NLG, som er faktureret til GW-fonden for bemyndigelsen. Endvidere en indgående moms på 1.285.059 NLG, som GW-foreningen er faktureret for opførsel af udlejningsejendommene. På baggrund af angivelsen, får GW-foreningen refunderet 639.992 NLG.⁸⁰ Samme beløb bliver efterfølgende efteropkrævet af den nederlandske skattemyndighed. Denne afgørelse er endvidere blevet stadfæstet af Gerechthof te Arnhem.⁸¹ Retten mener ikke, at forholdet kan behandles anderledes end, hvis GW-foreningen selv udlejer de nye ejendomme. På baggrund af GW-fondens ringe handlingsfrihed, skal begge juridiske enheder i realiteten anses for værende én.⁸² Desuden mener domstolen, at hvis GW-fonden og GW-foreningen ikke kan anses for værende én enhed, så vil udfaldet alligevel ikke være anderledes. Idet domstolen er af den opfattelse, at en ususfructusret under de foreliggende omstændigheder skal betragtes som udlejning efter sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b). Dette betyder, at en indrømmelse af sådan brugsret vil være afgiftsfritaget, hvorfor GW-foreningen ikke er berettiget til fradrag for de indgående moms.⁸³ GW-forening er imidlertid ikke enig i afgørelsen, og anker sagen til Hoge Rad Der Nederlanden, hvor EUD blev bedt om at belyse, hvorvidt begreberne ”udlejning og bortforpagtning” omfattede enhver anden form for transaktion, hvorved fast ejendom stilles til rådighed til brug, som ikke udgør en levering.⁸⁴

⁷⁹ C-326/99 – Stichting ”Goed Wonen”, præmis 12-14

⁸⁰ C-326/99 – Stichting ”Goed Wonen”, præmis 15

⁸¹ C-326/99 – Stichting ”Goed Wonen”, præmis 16

⁸² C-326/99 – Stichting ”Goed Wonen”, præmis 19

⁸³ C-326/99 – Stichting ”Goed Wonen”, præmis 20

⁸⁴ C-326/99 – Stichting ”Goed Wonen”, præmis 24

GW og Kommission har gjort gældende, at en sådan brugsret, som den i hovedsagen omhandlede, ikke kan anses for at være omfattet af begreberne *bortforpagtning* og *udlejning*, hvorfor afgiftsfritagelse af sådan brugsret vil være i strid med sjette direktivet.⁸⁵ Kommission påpeger, at der, inden for civilretten i visse medlemsstater, foreligger betydelige forskelle på begreberne *bortforpagtning*, *udlejning* og *ususfructusbegrebet*.⁸⁶

Indledningsvist bemærker EUD, at sjette direktiv ikke opstiller nogen definition af begreberne *bortforpagtning* og *udlejning* af fast ejendom. EUD bemærker endvidere, at formålet med sjette direktiv er at opnå et fælles momssystem, samt ensartet afgiftsopkrævning inden for EU. For at imødekomme dette formål kræves det, at fritagelserne i samtlige medlemsstaternes lovgivning skal indordne sig under de selvstændige begreber i fællesskabsretten. I den forbindelse, anerkender EUD ikke GW's og Kommissionens argumentation om, at fællesskabsdefinition på *bortforpagtning* og *udlejning* skal baseres på lighedspunkter mellem de retlige begreber, der anvendes i civilretten i visse medlemsstater.⁸⁷

For at kunne besvare spørgsmålet, ses det nødvendigt, at der skal først tages stilling til det bærende hensyn bag fritagelse ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b). Endvidere skal det undersøges, om det bærende hensyn tillader en udvidelse af nævnte fritagelse til at omfatte en *ususfructusret*, således at *ususfructusbegrebet* kan anses for at være omfattet af fællesskabsbegreberne *bortforpagtning* og *udlejning*.⁸⁸

Det følger af det forklarende memorandum til det sjette direktiv, at udlejning af fast ejendom i almindeligheden skal være afgiftsfritaget af tekniske, økonomiske og sociale årsager. Det fremgår endvidere, at fritagelsen finder alene anvendelse ved boligejendomme, hvorfor hotelsektoren og andre udlejning af industriel og kommerciel karakter vil ikke være omfattet.⁸⁹ Selvom udlejning af fast ejendom anses som udgangspunkt for *økonomisk virksomhed*, så udgør det *en forholdsvis passiv virksomhed, uden tilførsel af væsentlig merværdi*.⁹⁰

⁸⁵ C-326/99 – Stichting "Goed Wonen", præmis 40

⁸⁶ C-326/99 – Stichting "Goed Wonen", præmis 42

⁸⁷ C-326/99 – Stichting "Goed Wonen", præmis 45-48

⁸⁸ C-326/99 – Stichting "Goed Wonen", præmis 50

⁸⁹ C-326/99 – Stichting "Goed Wonen", præmis 51

⁹⁰ C-326/99 – Stichting "Goed Wonen", præmis 52

Slutteligt introducerer EUD en definition af begrebet udlejning, der fremover indgår i sager vedrørende fortolkning af begrebet udlejning og bortforpagtning i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand. EUD fastslår, at det væsentligste kendetegn ved en udlejning, såvel som ususfructusret, er, at rettighedshaveren *for en aftalt periode og mod vederlag er tildelt retten til at benytte samt udelukke andre fra at benytte fast ejendommen*.⁹¹

Af hensyn til neutralitetsprincippet og kravet om forenelig anvendelse af det sjette direktivs fritagelsesbestemmelser, finder EUD, at indrømmelse af en ususfructusret skal sidestilles med udlejning og bortforpagtning i sjette direktivs forstand. Sidestillingen af disse begreber vil fremover imødegå potentielle unddragelseskonstruktioner for at stifte en fradragsret for indgående moms, som ikke er berettiget efter sjette direktivets artikel 13.⁹²

Ud fra ovenstående kan det konkluderes, at ususfructusretten skal sidestilles med udlejning og bortforpagtning af fast ejendom med henblik på anvendelse af momsfritagelse. Det er endvidere underordnet at visse medlemsstater har en anden opfattelse i forhold til disse betegnelser. Det gældende er nemlig fællesskabsdefinitionen og det bærende hensyn bag momssystemet, samt hensynet til neutralitetsprincippet.

3.2.4 C-284/03 – Temco Europe SA

I sagen C-284/03 – Temco Europe SA (Temco), undersøges der, hvorvidt en midlertidig overdragelse af brugsret til en fast ejendom kan anses for udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand.

Temco er et selskab, der driver aktiviteter inden for rengøring og vedligeholdelse af bygninger. Temco har mellem årene 1993 og 1994 indrettet en af deres bygninger og foretog herved fradrag for den indgående moms. Herefter udlejede Temco bygningen til tre af deres koncernforbundne selskaber (lejer), hvor de hvert var tildelt et lokale, samt retten til at udøve virksomhed i deres respektive lokale. Lejerne havde adgang til det lejede i det tidsrum, hvor disse udøvede deres virksomhed. Endvidere var lejerne forpligtede til udelukkende at anvende det lejede til udøvelse af deres virksomhed. Alligevel kunne Temcos bestyrelse til enhver tid og uden varsel kræve, at lejerne skulle

⁹¹ C-326/99 – Stichting "Goed Wonen", præmis 55

⁹² C-326/99 – Stichting "Goed Wonen", præmis 56 og 57

fraflytte lejemålet. Størrelse på husleje blev fastsat efter forskellige satser pr. kvadratmeter, som var anvendt til henholdsvis kontor og lager. Derudover kunne lejen forhøjes ved ændring af omsætningsresultater og medarbejderantal.⁹³

I forbindelse med en skattekontrol vurderede den belgiske skattemyndighed, at der reelt var tale om udlejning af fast ejendom, hvilket var momsfrataget efter den belgiske momslovgivning. Dette betød, at Temco ikke var berettiget til at fradrage den fakturerede moms for indretningen af den udlejede ejendom.⁹⁴ Temco var imidlertid uenig med denne konklusion og nægtede at tilbagebetale det fradragne beløb, hvilket følgelig førte til, at sagen blev indbragt for en belgisk domstol.⁹⁵ Den belgiske stat ankede dommen til en højere instans, idet Temco fik medhold i første omgang. Appelsinstansen var dog i tvivl om betydning af begrebet udlejning af fast ejendom i relation til sagens omstændigheder.

Temco har ved indlæg til EUD anført, at det er deres opfattelse, at kontrakterne ikke svarer til definitionen på udlejning i fællesskabsrettens forstand, idet der ikke foreligger en eneret til at benytte ejendommen, desuden at retten i det væsentlige er af midlertidig karakter. Derudover er vederlaget ikke fastsat efter udlejningens varighed.⁹⁶

Indledningsvist bemærker EUD, at det fremgår af fast praksis, at der ved anvendelse af sjette direktivs artikel 13 skal fortolkes strengt i bestemmelsen ordlyd, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvor moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person.⁹⁷

Ud fra tidligere afgørelser har EUD lagt vægt på visse kriterier til at definere begrebet udlejning af fast ejendom. Således er det væsentligt at rettighedshaveren/lejeren for en aftalt periode og mod vederlag er tildelt retten til at benytte en fast ejendom, og at udelukke andre fra at benytte denne faste ejendom.⁹⁸

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

⁹⁴ C-284/03 – Temco Europe SA, præmis 7

⁹⁵ C-284/03 – Temco Europe SA, præmis 8 og 9

⁹⁶ C-284/03 – Temco Europe SA, præmis 13

⁹⁷ C-284/03 – Temco Europe SA, præmis 16 og 17

⁹⁸ C-284/03 – Temco Europe SA, præmis 19

I disse domme, har EUD gentagne gange tillagt udlejningens varighed væsentlig betydning. Kriteriet skal anvendes til at sondre mellem en forholdsvis passiv udlejning af fast ejendom uden tilførsel af merværdi og andre transaktioner, der enten kan karakteriseres som industrielle og kommercielle aktiviteter, såsom, retten til benyttelse af broer, golfbane, og lign.⁹⁹ Udlejningens varighed er et hensigtsmæssigt middel til ovennævnt formål, men kan imidlertid ikke i sig selv udgøre et afgørende element til at fastslå, hvorvidt der er tale om udlejning af fast ejendom.¹⁰⁰

Desuden finder EUD, at det er uden betydning om varigheden er fastsat ved kontraktens indgåelse, eftersom parterne kan efter aftale løbende ændre varigheden. Det er derfor det egentlige kontrakt- og lejeforhold, der skal tages i betragtning.¹⁰¹

Hvad angår lejers vederlag, anfører generaladvokaten i sit forslag til afgørelsen, at dette kan angives i naturalier eller penge. De væsentligste elementer som almindeligvis indgår i lejefastsættelse, er ejendommens størrelse, beliggenhed, stand, anvendelsesmuligheder samt aftalens varighed. Alligevel kan der lægges vægt på andre elementer, såfremt disse er i overensstemmelse med lov og ærbarhed. Ligeledes kan nogle af de ovennævnte elementer udelades helt, uden at aftalen nødvendigvis mister dens udlejningskarakter.¹⁰² Der foreligger herved ikke et krav om, at udlejningens varighed skal tages i betragtning ved lejefastsættelse.¹⁰³

I henhold til begrænsning af lejerens eneret til at benytte ejendommen, bemærker EUD, at udlejer kan forbeholde sig retten til at regelmæssigt få adgang til det lejede samt det forhold, at lejerer kun har adgang til dele af fast ejendommen, og i visse tilfælde benytter dele af fast ejendom i fællesskab med andre lejere. Disse begrænsninger er ikke til hinder for, at lejerer alligevel opnår eneret til at udelukke enhver anden person fra at benytte det lejede lokale, som ikke i henhold til loven eller lejekontrakten kan påberåbe sig sådan ret.¹⁰⁴ Med henvisning til sagen Kommission mod Irland, udtaler generaladvokaten, at en eksklusiv brugsret er ikke ensbetydende med, at der kun må være én bruger, da der kan være tale om en fælles besiddelse i henhold til en eller flere aftaler. Det afgørende er

⁹⁹ C-284/03 – Temco Europe SA, præmis 20

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

¹⁰¹ C-284/03 – Temco Europe SA, præmis 22

¹⁰² Forslag til afgørelse i sag C-248/03 – Temco Europe SA, punkt 32

¹⁰³ C-284/03 – Temco Europe SA, præmis 23

¹⁰⁴ C-284/03 – Temco Europe SA, præmis 24 og 25

som nævnt, at lejerne er i stand til at udelukke enhver anden person i at benytte det lejede, som ikke besidder sådan ret enten efter loven eller lejekontrakten.¹⁰⁵

På baggrund af disse forhold konkluderer EUD, at transaktioner, som de i sagen omhandlede, skal anses for udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand, når disse i det væsentlige har til formål passivt at stille lokaler eller arealer i fast ejendom til rådighed mod et vederlag, der er knyttet til den tid, der forløber.

3.2.5 C-451/06 – Gabriele Walderdorff

I sagen C-451/06, Gabriele Walderdorff, tager EUD stilling til, hvorvidt en forpagtningsaftale om indrømmelse af retten til at udøve fiskeri i bestemte vandområder, kunne anses som værende udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand.

Gabriele Walderdorff driver momspligtig landbrugs- og skovbedrift i Østrig. I 1995 indgik Gabriele en tiårig aftale med en fiskeklub Zwettls. Efter aftalen ville fiskeklubben mod vederlag opnå ret til at fiske i to damme beliggende på Gabriele Walderdorffs ejendom. Derudover opnåede fiskeklubben ret til at fiske i offentligt ejede vandområder gennem Garbrieles fiskerettigheder. Under forpagtningsperioden, havde Gabriele Walderdorff hverken betalt moms til skattemyndigheden eller afkrævet moms af fiskeklubben.¹⁰⁶

Skattemyndigheden havde i forbindelse med en skattekontrol vurderet, at der alene var tale om overdragelse af rettigheder til at udøve fiskeri og kunne derfor ikke sidestilles med bortforpagtning af en fast ejendom, idet retten til at udøve fiskeri var en rettighed, som var uafhængig af jorden. På baggrund af dette blev Gabriele Walderdorff pålagt at betale det manglende momsbeløb.¹⁰⁷

På baggrund af tvivl ved fortolkning af det sjette direktivs artikel 13 i forhold til sagens omstændighederne, blev EUD bedt om at belyse, hvorvidt transaktion den i hovedsagen omhandlede udgør udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand.

¹⁰⁵ Forslag til afgørelse i sag C-248/03 – Temco Europe SA, punkt 22

¹⁰⁶ C-451/06 – Gabriele Walderdorff, præmis 7 og 8

¹⁰⁷ C-451/06 – Gabriele Walderdorff, præmis 9

Ligesom i tidligere afgørelser, bemærker EUD, at begrebet *bortforpagtning* og *udlejning af fast ejendom* ikke er defineret i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b). EUD har på baggrund af de tidligere afgørelser fastslået, at *bortforpagtning* og *udlejning*, i sjette direktivs forstand, skal udgøre en ret, som udlejer af en ejendom indrømmer lejereren til mod vederlag og for en aftalt periode at bruge denne ejendom og at udelukke andre fra at udnytte en sådan ret.¹⁰⁸ Det er ubestridt, at aftalen, som den i sagen omhandlende, opfylder visse kriterier, idet Gabriele Walderdorff indgår i en aftale med fiskeklubben om mod vederlag at overdrage retten til at udøve fiskeri i de aftalte vandområder i en tiårig periode. Det forholder sig imidlertid anderledes ved et af disse kriterier; nemlig eneret til ejendommen og udelukke andre fra at udnytte sådan ret.¹⁰⁹

Det fremgår af aftalen, at fiskeklubben råder over retten til at udøve fiskeri i de aftalte vandområder. Ligeledes fremgår det af aftalen, at Gabriele Walderdorff forbeholder sig retten til frit at fiske i disse områder samt medtage en af hende godkendt gæst.¹¹⁰ Det fremgår i Temco-sagen, at en begrænsning i lejerens eneret er ikke til hinder for, at aftalen kan kvalificeres som bortforpagtning eller udlejning. Det afgørende er, at lejerens eneret kan udelukke enhver anden person, som ikke besidder sådan ret. Ifølge aftalen kan en tredjemand, som ikke efter loven eller lejekontrakten besidder en ret til at anvende det lejede, alligevel indirekte godt kan gennem Gabrieles forbehold af retten til selv at have adgang til at bruge vandområderne. Dette betyder, at fiskeklubben, som forpagteren skal tåle, at andre af bortforpagteren godkendte personer, har samme ret til adgang, nydelse og brug af fast ejendommen. Af denne grund kan fiskeklubben ikke anses for at besidde en eneret, idet denne ikke har muligheden for at udelukke andre fra at benytte vandområderne.

Eftersom kriteriet om eneret til fast ejendom samt mulighed for at udelukke andre fra at udnytte sådan ret ikke efter sagens omstændigheder er opfyldt, kan forpagtningsaftale mellem Gabriele Walderdorff og fiskeklubben ikke anses for værende omfattet af definition af bortforpagtning og udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand, dermed momspligtig.

¹⁰⁸ C-451/06 – Gabriele Walderdorff, præmis 17

¹⁰⁹ C-451/06 – Gabriele Walderdorff, præmis 19 og 20

¹¹⁰ C-451/06 – Gabriele Walderdorff, præmis 21

3.2.6 Nærmere om begreberne udlejning og bortforpagtning i forhold til dansk retspraksis

Som følge af harmonisering af momssystemet inden for EU, skal dansk såvel som andre medlemsstaters retspraksis være i overensstemmelse med EUD's fortolkning af begreberne udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.

EUD har i flere afgørelser fastslået indledningsvist, at der ikke foreligger en definition af begrebet udlejning og bortforpagtning. På baggrund af mangel på sådan definition, samt forskellig forståelse og anvendelse af disse begreber i adskillige medlemsstater, udtaler EUD klart i blandt andet Kommission mod Irland-sagen, at ”...fritagelserne (udlejning og bortforpagtning af fast ejendom) i sjette direktivs artikel 13 er selvstændige fællesskabsretlige begreber. De må derfor underlægges en fællesskabsdefinition”¹¹¹ Disse begreber skal efter fast praksis¹¹² fortolkes strengt, idet momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l, er en fritagelse, der fraviger det almindelige princip om, at alle transaktioner foretaget af en afgiftspligtig person mod vederlag skal opkræves moms. En streng fortolkning skal sikre, at fritagelsesbestemmelserne fortolkes nært i sin ordlyd, og hermed udelukker et unyttigt spillerum inden for ordlyden ved anvendelse af bestemmelserne.

Fritagelsesbestemmelse skal ved anvendelse fortolkes i lyset af det bærende hensyn og formål med momssystemdirektivet, herunder neutralitetsprincippet. Idet formålet med direktivet er at opnå et fælles momssystem inden for EU, er det derfor nødvendigt, at de enkelte medlemsstater behandler momsen ud fra et fællesgrundlag, således at momsen kan fastsættes på ensartet vis og efter fællesskabsretlige regler. Herved skal neutralitetsprincippet sikre, at momsen ikke udgør en afgørende betydning for forbrugerens adfærd ved valg af varer og ydelser, hvorfor varer og ydelser af samme art, skal behandles ens momsmæssigt. Dette forhold fremgår i blandt andet i Goed Wonen-sagen, hvor en ususfructusret skal sidestilles med begrebet udlejning og bortforpagtning, idet de væsentlige karakteristika af en sådan brugsret er tilsvarende udlejning og bortforpagtning. En forskelsbehandling mellem disse begreber vil være i strid med neutralitetsprincippet, og vil uden tvivl medføre en konkurrenceforvridning.

¹¹¹ C-358/97 – Kommission mod Irland, præmis 51, C-326/99 – Stichting ”Goed Wonen”, præmis 47, C-315/00 – Rudolf Maierhofer, præmis 25, C-284/03 – Temco Europe, præmis 16, C-451/06, Gabriele Walderdorff, præmis 16

¹¹² C-326/99 – Stichting ”Goed Wonen”, præmis 41, C-358/97 – Kommission mod Irland, præmis 52, C-150/99, Stockholm Lindöpark, præmis 25, C-284/03 – Temco Europe, præmis 17, C-451/06, Gabriele Walderdorff, præmis 18

Lignende situation fremgår i SKM2010.782LSR, hvor Landsskatteretten fastslår, at en andelsboligforenings levering af brugsrettighed til andelshaverne mod vederlag i form af boligafgift kan udgøre økonomisk virksomhed og dermed momspligtig, jf. ML § 3, stk. 1 og § 4, stk. 1. Leverancen skal ligeledes sidestilles med udlejning af fast ejendom i ML § 13, stk. 1, nr. 8's forstand. Retten har i sagen refereret til Gabriele Walderdolff-sagen, der fastslår at udlejning af fast ejendom indebærer en ret, som ejeren af en fast ejendom mod vederlag og for en aftalt periode indrømmer lejere, til at bruge ejendommen og at udelukke andre fra at udnytte en tilsvarende ret. Idet andelsboligforeningens leverance er i det væsentligste tilsvarende det fællesskabsretlige begreb udlejning af fast ejendom, hvor leverancen indebærer en tidsubegrænset aftale, hvor andelshaver mod vederlag indrømmes en ret til at bruge en specifik ejendom. På baggrund af dette sidestiller Landsskatteretten en leveret brugsrettighed med begrebet udlejning af fast ejendom, hvorfor levering af brugsrettigheden er dermed momsfritaget efter ML § 13, stk. 1, nr. 8.

Ligesom i Goed Wonen-sagen, lægger Landsskatteretten fokus på det bærende hensyn bag fritagelsesbestemmelsen samt neutralitetsprincippet. Idet andelsboligforenings levering af brugsrettigheden er grundlæggende af samme karakteristika som begrebet udlejning, skal disse behandles ens momsmæssigt.

EUD introducerede for første gang i Goed Wonen-sagen, at det grundlæggende kendetegn ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i momssystemdirektivets forstand er, at rettighedshaveren mod vederlag opnår en eneret over fast ejendom for en aftalt periode, som om denne var ejer af den, og kan udelukke enhver anden person fra at udnytte denne rettighed. Ud fra dette, kan der udledes følgende kriterier, som udgør; aftalens formål, udlejningens varighed, vederlag og lejerens eneret. For at fastlægge om en aftale er omfattet af begrebet udlejning eller bortforpagtning, skal der foretages en helhedsvurdering i forhold til kriterierne, idet ingen af disse alene kan udgøre en afgørende betydning for det lejeretlige element. Det fremgår nemlig af præmis 26 i Temco-sagen, at der skal *"... tage hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion for at undersøge, hvad der er karakteristisk for denne, og at vurdere om transaktionen kan kvalificeres som "udlejning af fast ejendom"..."*

3.2.6.1 Aftalens formål

Det kan udledes af Kommission mod Irland-sagen og Generaladvokatens forslag til denne afgørelse, at en aftale der indeholder lejeretlige bestemmelser, vil ikke uden videre være omfattet af begreberne

udlejning og bortforpagtning af fast ejendom. Det afgørende er, om udlejebestemmelserne er dominerende i aftalen. Dette forhold synes at være logisk henset til den strenge fortolkning af begreberne udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, da fritagelsen vil ellers omfatte et for bredt område, hvilket ikke har været tilsigtet. Det fremgår endvidere af forslaget til afgørelsen, at *”vejanlæg stilles til rådighed mod betaling ... opfylder imidlertid ikke denne betingelse ... Udlejebestemmelserne er ikke de vigtigste i denne form for aftale, eftersom det vigtigste for brugeren er, at den bestemte vejstrækning kan tilbagelægges hurtigere og med større sikkerhed. Benyttelse af fast ejendommen er derimod af sekundær betydning.”*¹¹³ Det er herved afgørende, at hovedformålet i aftalen faktisk udgør udlejning af fast ejendom og ikke blot en underliggende forudsætning for at kunne opfylde aftalens formål.

Dette forhold ses behandlet i SKM2007.783.LSR, hvori der opstår uenighed om, hvorvidt en virksomheds indtægt ved udlejning af lokaler til et motionscenter kunne anses for momsfrataget efter ML § 13, stk. 1, nr. 8. Den drevne virksomhed består i at stille et motionscenter til rådighed mod vederlag i form af kontingent, endvidere udlejning af lokaler til foreninger, hvis medlemmer i tilknytning hertil har adgang til motionscentret. Af lejekontrakten fremgår det, at de lejede lokaler ikke må anvendes til andet end fitnessstræning uden virksomhedens godkendelse. Landsskatteretten finder, at aftalen ikke kan anses for værende udlejning af fast ejendom, idet formålet med aftalen er at give foreningens medlemmer adgang til fitnessstræning ved brug af de opstillede træningsudstyr og ikke leje af selve lokalerne. På baggrund af dette forhold anses transaktionen for værende momspligtig efter ML § 4, idet ydelsen ikke kan anses for udlejning af fast ejendom i ML § 13, stk. 1, nr. 8's forstand. Det ses klart i afgørelsen, at Landsskatteretten har, ligesom i Kommission mod Irland-sagen, lagt vægt på aftalens formål. Udlejning af lokalerne er blot en underliggende forudsætning for at opstille træningsudstyrene. I og med lejeren ikke har ret til at anvende lokalet til andet end fitnessstræning, må det hermed forstås, at salg af adgang til fitnessstræning udgør hovedformålet i aftalen og dermed momspligtigt.

3.2.6.2 Udlejningens varighed

Som følge af Kommission mod Irland-sagen, kan det udledes af de efterkommende afgørelser, at der formentligt har eksisteret en praksis, hvori der tillægges en afgørende betydning i forhold til

¹¹³ Forslag til afgørelse i sag C-358/97, Kommission mod Irland, punkt 64

udlejningens varighed.¹¹⁴ Denne praksis må antages at være modificeret, idet EUD har i Temco-sagen klargjort, at udlejningens varighed er et hensigtsmæssigt middel til at sondre mellem passiv overladelse og andre transaktioner af kommercielle karakterer, men kan imidlertid ikke i sig selv udgøre et afgørende element til at fastslå, hvorvidt der er tale om udlejning af fast ejendom. Udlejningens varighed skal derfor ses i sammenhængen med de øvrige kriterier ved vurdering af, hvorvidt en aftale kan anses for udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i momsretlig forstand. EUD har i Lindöpark-sagen udtalt, at overladelse af en golfbane, ikke almindeligvis vil udgøre udlejning af fast ejendom, grundet den midlertidige karakter, samt rettighedshaverens manglende eneret over ejendommen. Der kan ligeledes nævnes Gabriele Walderdorff-sagen, hvor en tiårig aftale om retten til at fiske i to damme mod vederlag, ikke kunne anses for udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, fordi lejerer ikke havde eneret til at råde over ejendommen, som om denne var ejer heraf. På baggrund af disse afgørelser, kan det udledes, at varigheden er uden betydning, såfremt øvrige kriterier ikke er opfyldt.

Med styresignalet SKM2009.517, præciserer Skattestyrelsen, at en midlertidig overdragelse af brugsretten til et sportsanlæg til private personer, foreninger eller lignende med henblik på udøvelse af sport, må anses for momspligtigt salg af adgang til sportsfaciliteter. Derimod overlades brugsretten i en længere periode, hvor lejerer har eneretten til at anvende anlægget, herunder udelukke eller indbyde andre, vil efter konkrete omstændigheder kunne anses for udlejning af fast ejendom. På baggrund af dette forhold, må styresignalet anses at være i overensstemmelse med de ovennævnte praksis.

3.2.6.3 Vederlag

Som generaladvokaten har anført i sit forslag til afgørelse i Temco-sagen, kan vederlaget være i form af naturalier eller penge. Endvidere er det ikke et krav, at lejen skal fastsættes efter udlejningens varighed. Lejefastsættelse kan ske på grundlag af en række andre elementer, såsom ejendommens størrelse, beliggenhed, stand og anvendelsesmuligheder. På baggrund af dette må det antages, at vederlaget skal blot udgøre en konkret målbar modværdi for udlejningsydelse, idet der ved mangel af et vederlag, ikke vil være tale om en afgiftspligtig transaktion og dermed uden for momsretten.

¹¹⁴ "... at der ikke er taget hensyn til varigheden af benyttelse af den faste ejendom, som er et afgørende forhold i en lejeaftale...", jf. C-358/97, Kommission mod Irland, præmis 56. "... Det fremgår i denne henseende af Domstolens praksis, at varigheden af benyttelsen af den faste ejendom er et afgørende forhold i en lejeaftale...", jf. C-150/99, Stockholm Lindöpark, præmis 27.

3.2.6.4 *Lejerens eneret*

Slutteligt kræves det, at lejereren skal opnå en eneret til at benytte det lejede, som om denne ejer det og endvidere er i stand til at udelukke enhver anden person fra at udnytte denne mulighed. Som det er fastslået i Temco-sagen, er der intet til hinder for lejerens eneret, at der indgås aftale mellem lejer og udlejer om udlejerens forbehold af retten til regelmæssig adgang til det lejede.

Ligeledes følger det af Generaladvokatens forslag til afgørelse i Kommission mod Irland-sagen, at en sådan eksklusiv brugsret ikke nødvendigvis betyder, at der kun må være én bruger, da der kan være tale om en fælles besiddelse i henhold til en eller flere aftaler. Deling af et fællesareal er dermed ikke til hinder for lejrens eneret. Desuden er det ikke en nødvendighed, at lejer opnår eneret over hele den faste ejendom. Det må udledes at være tilstrækkeligt at have eneret over særskilt afgrænsede og identificerbare områder eller dele af den faste ejendom.

Det væsentligste er dog, at lejer kan udelukke en uautoriseret tredjemand i at benytte det lejede, som lejekontrakten vedrører. Det må heraf udledes, at rettigheden skal være direkte overdraget til rettighedshaveren og ikke på en indirekte måde, som det fremgår i Gabriele Walderdorff-sagen. Forskellen mellem Temco-sagen og Gabriele Walderdorff-sagen er, at der udover forbehold af retten til selv at anvende vandområderne, endvidere forbeholdes Gabriele ret til en tredjemand, hvilket afskærer lejerens mulighed i at udelukke enhver anden person fra at udnytte det lejede.

3.2.6.5 *Sammensat leverance*

Når en aftale kan anses for udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, er det endvidere vigtigt i visse tilfælde at undersøge, hvorvidt leverancen indeholder flere ydelser, som momsmæssigt behandles som værende én.

Som udgangspunkt skal hver enkelt transaktion anses for en særskilt og uafhængig transaktion.¹¹⁵ Alligevel kan en række særskilte ydelser, som sædvanligvis leveres enkeltvis, i visse tilfælde udgøre én enkelt transaktion, såfremt ydelserne ikke er uafhængige af hinanden.¹¹⁶ Det kan være tilfælde, hvor en eller flere ydelser objektivt set udgør hovedydelsen, og at en anden eller nogle andre ydelser skal anses for sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt følger hovedydelsen. En ydelse skal i forhold til

¹¹⁵ Reference til sag C-425/06, præmis 50

¹¹⁶ C-425/06, præmis 51-53

hovedydelsen anses for værende sekundær, når denne i sig selv ikke udgør et selvstændigt mål, men set i sammenhæng med hovedydelsen, vil udgøre et middel til at udnytte hovedydelsen bedst muligt.

¹¹⁷ Ligeledes kan der være tale om en enkelt transaktion, når ydelserne er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en samlet udelelig ydelse, der vil være kunstigt at opdele. I modsætning til den førnævnte, foreligger der ikke en hovedydelse i sådan transaktion til at fastslå den momsmæssige status. I stedet afhænger det af, om et af delelementerne er momspligtigt eller ej. Såfremt et af delelementerne er momspligtigt, er det tilstrækkeligt, at ydelsen i sin helhed bliver momspligtig, uanset at dele af ydelsen isoleret set er momsfrie.¹¹⁸

Vurdering af den momsmæssige status for en blandet transaktion skal ske ud fra en helhedsvurdering af samtlige omstændigheder og særlige karakteristika ved den pågældende transaktion. Herefter skal det fastslås, hvorvidt den gennemsnitlige forbruger opfatter den modtagne leverance som en enkelt samlet leverance, eller som to eller flere uafhængige leverancer.¹¹⁹ Prisfastsættelse på delelementerne og markedsføring kan påvirke den gennemsnitlige forbrugers opfattelse af transaktionen, hvilket kan indikere, om der er tale om en samlet transaktion. Alligevel er disse blot vurderingsfaktorer, som kan aldrig være afgørende i sig selv.¹²⁰

Ovenstående forhold ses blandt andet behandlet i SKM2011.405.VLR, hvor en transaktion består af to separate ydelser, som skal momsmæssigt behandles hver for sig. Driftsselskabet i sagen beskæftiger sig med forskellige aktiviteter, herunder udlejning af golfbane til en golfklub. Det fremgår af aftalen, at selskabet løbende skal vedligeholde golfbanen for at sikre en kampklar stand. Lejeaftalen kan ophøres tidligst i 2050. Landsretten er af den opfattelse, at alene selve udlejning af golfbanen skal være momsfri efter ML § 13, stk. 1, nr. 8, hvorimod ydelser som kan henføres til vedligeholdelse af golfbanens kampklar stand, skal være momspligtige, jf. ML § 4, stk. 1.

På baggrund af præmis 26 i Stockholm Lindöpark-sagen, fastslår Landsretten, at udlejning og vedligeholdelse af golfbanen ikke er så nært forbundet, at de udgør en udelelig ydelse, men i stedet to uafhængige ydelser. Idet udlejningsydelse og vedligeholdelsesydelse er således ikke afhængig af hinanden i det omfang, at den ene ikke kan gennemføres uden den anden. Landsretten fastslår

¹¹⁷ C-349/96, præmis 30

¹¹⁸ Thygesen, Jette, "Grundlæggende momsretlige principper og regler", Djøf Forlag, 2018, 2. udgave, s. 62

¹¹⁹ C-231/94, præmis 12, C-349/96, præmis 28 og C-150/99 – Stockholm Lindöpark, præmis 26

¹²⁰ Thygesen, Jette, "Grundlæggende momsretlige principper og regler", Djøf Forlag, 2018, 2. udgave, s. 63

endvidere at den løbende vedligeholdelsesydelse heller ikke kan anses for accessorisk i forhold til udlejning af golfbanen. Vedligeholdelsesydelserne adskiller sig væsentligt fra aftalens hovedformål; nemlig passiv udlejning af fast ejendom. Dette forhold ses tydeligt i omfanget og intensiteten af vedligeholdelsesydelserne. En kampklarvedligeholdelse vil nemlig kræve daglig pleje og vedligeholdelse af banens greens, fairways, bunkers, m.v. Vedligeholdelsesarbejdet består bl.a. af vanding, gødning, klipning, tilføjelse af topdressing, eftersåning samt udjævning og luftning. Uden denne daglige og intensive vedligeholdelse af golfbanen, vil den i praksis være ubrugelig for spillerne.

Dette tilsiger, at vedligeholdelsesydelserne udgør i sig selv et mål og ikke blot et middel til at udnytte udlejning af fast ejendom bedst muligt. Selvom vedligeholdelsen følger med brugen af golfbanen, så hører den nødvendigvis ikke under begrebet udlejning. Desuden kan vedligeholdelsesydelserne objektivt set tilvejebringes på forskellige måder, eksempelvis foretages af golfklubbens egne ansatte eller en tredjemand. På baggrund af dette konkluderer Landsretten, at udlejning af golfbanen i kampklar stand består af to selvstændige ydelser, udlejning og vedligeholdelse, som henholdsvis er momsfritaget efter ML § 13, stk.1, nr. 8 og momspligtig efter ML § 4, stk. 1.

4 Salg af fast ejendom efter udlejning

4.1 Lovgrundlag

Det kan forekomme, at en fast ejendom bliver solgt efter at have været anvendt til udlejning. En sådan transaktion vil efter ML § 13, stk. 2 være fritaget for moms, idet fast ejendom har været anvendt til momsfri udlejning. Alligevel kan praksis som følge af SKM2016.105SR vise et andet billede. Denne praksis var efter mange revisionselskabers opfattelse skærpet på et forkert grundlag. Det ses derfor interessant at undersøge, hvordan sådan leverance behandles momsmæssigt efter nuværende gældende ret.

Salg/levering af fast ejendom er som udgangspunkt momsfritaget efter ML § 13, stk. 1, nr. 9, det fremgår endvidere af bestemmelsen, at:

”Fritagelsen omfatter dog ikke:

- a) Levering af en ny bygning eller en bygning med tilhørende jord.*
- b) Levering af en byggegrund, uanset om den er byggemodnet, og særskilt levering af en bebygget grund.”*

Fritagelsesbestemmelsen er hjemlet i momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j) og k). Begrebet fast ejendom bliver i denne forbindelse opdelt i nye bygninger og byggegrunde, som er momspligtige ved levering. Alligevel, kan levering af nye bygninger og byggegrunde være momsfritaget efter ML § 13, stk. 2.

Det fremgår af ML § 13, stk. 2, at:

”Levering af varer, der alene har været anvendt i forbindelse med virksomhed, der er fritaget for afgift efter stk. 1, eller af varer, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag efter kapital 9, er fritaget for afgift.”

Momsfritagelse efter § 13, stk. 2 finder alene anvendelse, hvis den afgiftspligtige i den periode, denne ejer fast ejendommen, udelukkende har anvendt denne til momsfritaget udlejning efter § 13, stk. 1, nr. 8. Det må forstås således, at hvis den faste ejendom under ejerperioden har været anvendt til en helt eller delvis momspligtig aktivitet, skal levering af byggegrunden som udgangspunkt være

momspligtig.¹²¹ Desuden er det en forudsætning, at der ikke er adgang til at blive momsregistreret og fradrage moms på omkostninger til opførelse eller anskaffelse samt løbende drift.¹²²

Det er specifikt til levering af bygninger, er ML § 13, stk. 2 alene relevant, når disse ved levering stadig anses for værende nye, idet levering af en gammel bygning vil altid være moms fritaget efter ML § 13, stk. 1, nr. 9. Det ses derfor væsentligt at fastslå, hvornår en bygning anses som ny og hvornår en grund anses for en byggegrund.

4.1.1 Levering af nye bygninger og byggegrunde

En byggegrund er efter momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1 defineret, som et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger. Det er uden betydning for momspligten, om der er sket byggemodning, og/eller senere vedtagne forskrifter for udnyttelsen af arealerne sætter begrænsninger på udnyttelsen heraf, herunder fastsætter specifikke formål med udnyttelsen af arealerne til byggeri.¹²³ En ubebygget grund, som ikke er beregnet til opførelse af en bygning, vil efter EUD's praksis¹²⁴ ikke anses for byggegrund. Dette omfatter endvidere arealer med status i kommuneplanen som såkaldt "perspektivareal" eller "rammebelagt areal", der ikke muliggør opførelse af bygninger. Derimod kan arealer i landzone, hvortil der gives tilladelse med henblik på udstykning, der muliggør opførelse af bygninger, er omfattet af begrebet byggegrund, dermed momspligtig.¹²⁵

Momsbekendtgørelsens § 53, stk. 1 definerer en bygning, som værende enhver grundfast konstruktion, som er færdiggjort til det formål, den er bestemt til. Bestemmelsen omfatter som udgangspunkt ethvert salg af nye bygninger opført på en grund. Begrebet "*nye bygninger*" dækker dog ikke kun nyopførte bygninger, men ligeledes bygninger, hvorpå der er sket væsentlig til- og ombygning.¹²⁶

Til- og ombygningsarbejde omfatter ikke arbejder, der kan anses for normal bygningsvedligeholdelse. Til- og ombygningsarbejde omfatter blandt andet udvidelse og ændring,

¹²¹ Pedersen, Søren Engers, "Moms og fast ejendom", Karnov Group, 2021, 2. udgave, s. 47

¹²² Pedersen, Søren Engers, "Moms og fast ejendom", Karnov Group, 2021, 2. udgave, s. 33

¹²³ Pedersen, Søren Engers, "Moms og fast ejendom", Karnov Group, 2021, 2. udgave, s. 46

¹²⁴ C-468/93 – Gemeente Emmen, C-461/08 – Don Bosco, C-543/11 – Woningstichting

¹²⁵ Pedersen, Søren Engers, "Moms og fast ejendom", Karnov Group, 2021, 2. udgave, s. 46

¹²⁶ Momsbekendtgørelsens § 54, stk. 1

samt tilbygning af en eksisterende bygning med henblik på at tilpasse den til en eksisterende eller ændret anvendelse.¹²⁷ Til- og ombygning af bygning med tilhørende jord, vil anses for væsentlig, såfremt renoveringsarbejdet ekskl. moms overstiger 25% af ejendomsværdien, som er fastsat af Skattestyrelsen, med tillæg af værdien ekskl. moms af de udførte til- eller ombygningsarbejder ved første levering. Det samme gør sig gældende ved en til- og ombygget ejerlejlighed. Grænsen er dog hævet til 50%, såfremt der er tale om levering af en til- og ombygget bygning uden jord.¹²⁸ Såfremt en til- og ombygget bygning anses for ny bygning, vil denne behandles på samme måde som ved levering af nyopførte bygninger.

Af momsbekendtgørelsens §§ 53, stk. 2 og 54, stk. 1, fremgår der tre kriterier for, hvornår en bygning er ny:

- En bygning er ny, når leveringen er sket inden første indflytning.
- Bygningen vil være ny på dagen efter første levering efter indflytning, hvis leveringen sker mindre end 5 år efter bygningens færdiggørelse.
- Ved anden og efterfølgende leveringer inden for 5 år fra bygningens færdiggørelse, er bygningen også ny, hvis levering sker inden bygningen har været i brug ved indflytning i en periode på 2 år, og første levering er omfattet af ML § 29.

Til første kriterium, må det forstås, at en bygning forbliver ny, uanset antal af leveringer efter færdiggørelsestidspunktet, så længe første indflytning ikke er sket. Sådan levering vil være momspligtig efter ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a). Ved "*indflytning*" forstås, at bygningen er taget i brug til det formål, som den er bestemt til, og hvortil der er givet tilladelse i henhold til byggelovgivningen.¹²⁹

Til andet kriterium, må det forstås, at en bygning stadig anses for ny ved levering efter første indflytning, såfremt leveringen sker inden for 5-års fristen. 5 års-fristen skal regnes fra ejendommens færdiggørelse, hvilken i praksis vil være tidspunktet for færdiganmeldelsen (BBR).¹³⁰ Alligevel kan færdiggørelse være før anmeldelsestidspunktet, da det kan bero på en konkret vurdering i hvert enkelt

¹²⁷ Juridiske vejledning, 2022-1, Moms, D.A.5.9.4.1 – Hvad forstås ved "til- og ombygningsarbejde i væsentligt omfang"?

¹²⁸ Juridiske vejledning, 2022-1, Moms, D.A.5.9.4.1 – Beregningsgrundlaget – 25/50 %-reglen

¹²⁹ Juridiske vejledning, 2022-1, Moms, D.A.5.9.4.1 – Levering af nyopførte bygninger – Begreberne "færdiggørelse" og "indflytning"

¹³⁰ Pedersen, Søren Engers, "Moms og fast ejendom", Karnov Group, 2021, 2. udgave, s. 28

tilfælde, hvornår graden af færdiggørelse er sådan, at bygningen kan anses for færdiggjort.¹³¹ For at igangsætte 5 års-fristen, kræves det, at bygningen i løbet af 5-årsperioden har været taget i brug til det formål, som bygningen er opført til. Varighed på ibrugtagning er uden betydning, det afgørende er at der i realitet er sket indflytning.¹³² Når bygningen er taget i brug, og har gjort genstand for et salg, vil efterfølgende salg ikke være omfattet af momspligt. Undtagelse herfor er det tredje kriterium.

Til tredje kriterium, må det forstås, at en bygning stadig anses for ny ved anden og efterfølgende leveringer inden for 5 år, såfremt der foreligger interessefælleskab ved første levering, og leveringen sker inden ibrugtagning i en periode på 2 år. Hvis en del af en bygning har været i brug i mere end 2 år og en del ikke har, skal salgsprisen for ejendommen fordeles forholdsmæssigt efter den momspligtige og momsfritagne del af bygningen.¹³³

4.1.2 SKM2017.26.SKAT – Moms på fast ejendom – salg efter udlejning – styresignal

Med styresignalet præciserer Skattestyrelsen deres opfattelse af gældende ret på salg af fast ejendom efter udlejning. Levering af byggegrunde og nye bygninger med tilhørende grund er momspligtig efter ML § 4, stk. 1 og § 13, stk. 1, nr. 9, litra a og b. ML § 13, stk. 2 er en undtagelse til denne hovedregel. Skattestyrelsen refererer til EUDs praksis, at en sådan undtagelse fra momspligten skal fortolkes indskrænkende, jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 25.

Skattestyrelsen henviser endvidere til C-543/11, Maasdriel, præmis 32 og C-326/11, J.J. Komen, præmis 33, hvor EUD har udtalt, at parternes erklærede hensigt vedrørende pligten til at betale moms af en transaktion, skal tages i betragtning i forbindelse med en samlet vurdering af transaktionens omstændigheder under forudsætning af, at de understøttes af objektive beviselementer. Det må forstås således, at en afgiftspligtig person, som ønsker at gøre brug af ML § 13, stk. 2, skal kunne forelægge objektive beviselementer, der kan godtgøre, at leverancen er omfattet af undtagelsesbestemmelsen. Derudover oplyser Skattestyrelsen, at følgende dokumenter, kan anvendes som objektive beviselementer; aftaler om finansiering, budgetoversigter, købsaftaler, lejeaftaler, aftaler om salg af byggeriet, lokalplaner, annoncering, m.v.

¹³¹ Juridiske vejledning, 2022-1, Moms, D.A.5.9.4.1 – Levering af nyopførte bygninger – Begreberne ”færdiggørelse” og ”indflytning”

¹³² Pedersen, Søren Engers, ”Moms og fast ejendom”, Karnov Group, 2021, 2. udgave, s. 29

¹³³ Juridiske vejledning, 2022-1, Moms, D.A.5.9.4.1 – Levering af nyopførte bygninger – Anden og efterfølgende leveringer

Til vurdering af hvorvidt et salg af fast ejendom kan være moms fritaget efter § 13, stk. 2, er det Skattestyrelsens opfattelse, at et selskabs hensigt på erhvervelses-/opførelsestidspunktet er afgørende for den momsretlige vurdering heraf. Endvidere ses det i praksis, at Skattestyrelsen lægger vægt på tildeling af køberet i forbindelse med udlejning. Skatterådet fastslår i SKM2014.408SR, at en tildelt køberet ved udlejning af en byggegrund tilkendegiver, at byggegrunden ikke er udelukkende anvendt til udlejningsaktivitet, idet hensigten med salget har altid været til stede. Leveringen af byggegrunden kan derfor ikke være moms fritaget efter § 13, stk. 2.

4.2 Salg af byggegrunde efter udlejning

En byggegrund kan som skrevet sælges uden moms, hvis den udelukkende har været anvendt til moms fritaget udlejning efter ML § 13, stk. 2.

Udover nævnte betingelser, kan det udledes i visse afgørelser, at Skattestyrelsen vurderer, hvorvidt der foreligger kunstige arrangementer for at opnå moms fritagelse efter § 13, stk. 2. Dette forhold ses i SKM2014.693.SR og senere stadfæstet i SKM2016.319.LSR, hvor Skatterådet og Landsskatteretten fastslår, at salg af en byggegrund efter en kortvarig udlejning er ikke moms fritaget efter § 13, stk. 2. Sagen vedrører et selskab, der forestod et større byggeprojekt på et område, og valgte at udleje et delområde heraf, uden moms. Delområdet var ikke byggemodnet, men ansås for en byggegrund efter lokalplanen. Det var planen, at delområdet skulle udlejes i et år, og derefter – hvis muligt – ville blive forsøgt solgt eller bebygget, idet det grundet markedssituation, havde det ikke været muligt at sælge grunden i det pågældende område.

I den forbindelse ønskede selskabet det bekræftet, at salg af en byggegrund efter en udlejningsperiode på mindst 6 måneder, ville være moms fritaget efter ML § 13, stk. 2. Til vurdering af hvorvidt § 13, stk. 2 kan finde anvendelse, er det af afgørende betydning at fastslå den afgiftspligtige persons hensigt på erhvervelsestidspunktet. Hensigten bør samtidig foretages ud fra et vist tidsperspektiv, således at det er personens overordnede hensigt i forbindelse med anvendelsen, som bliver afgørende for bedømmelsen. Der bliver refereret til sagen SKM2014.408.SR, hvor udlejning af en byggegrund med køberet, overordnet set udgør en hensigt om salg af byggegrunde med en afgrænset udlejningsperiode. På baggrund af dette kan Skatterådet og Landsskatteretten ikke bekræfte, at salget vil være moms fritaget, idet udlejningen anses for at være en midlertidig foranstaltning med baggrund i markedssituationen, og grunden var derfor ikke erhvervet med henblik på moms fritaget udlejning.

I visse tilfælde kan den momsmæssige status ændres i takt med ændring af *"varens karakter"*, eksempelvis fremgår det i SKM2015.627LSR, der vedrører et sommerhus, som udelukkende havde været anvendt til udlejning. Ejeren valgte at nedrive sommerhuset for at sælge jorden. Landsskatteretten fastslår, at nedrivning af sommerhuset gør, at der er tale om en *"ny vare"*, altså en byggegrund og ikke længere et sommerhus. Eftersom byggegrunden ikke var anvendt til momsfritaget udlejning efter ML § 13, stk. 1, nr. 8, kan ML § 13, stk. 2 ikke finde anvendelse. Salget er dermed momspligtigt efter ML § 4, stk. 1, jf. § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

Denne kvalifikation ses endvidere ved ændring af lokalplan, der blandt andet fremgår i sagen SKM2016.254.SR, hvor en landmand siden 2003 havde udlejet det mest af den jord, der tilhørte hans landbrugsejendom. Jorden var før 2003 anvendt til landmandens momspligtige landsbrugsvirksomhed. Ejendommen har derfor ikke udelukkende været anvendt til momsfritaget aktivitet, og vil dermed ikke som udgangspunkt kunne anvende § 13, stk. 2. Det er imidlertid Skatterådets opfattelse, at jordarealet havde – i forbindelse med en ændring af lokalplan fra landzone til byzone – ændret sin karakter til byggegrund, hvorefter der var tale om en *"ny vare"*. En byggegrund kan som udgangspunkt ikke momsfritages efter § 13, stk. 1, nr. 9, litra b. Eftersom landmanden har udelukkende anvendt den *"nye vare"* til momsfritaget udlejning i momslovens forstand, er det Skatterådets opfattelse, at salget er momsfrit efter ML § 13, stk. 2. Denne praksis ses bekræftet i blandt andet SKM2018.396.SR, SKM2020.554.SR og SKM2021.346.SR. Som følge af disse afgørelser, kan det udledes at ved ændring af varens karakter, skal vurdering i ML § 13, stk. 2 alene tages udgangspunkt i den *"nye vares"* status.

4.3 Salg af nye bygninger efter udlejning

I henhold til området *"salg af nye bygninger efter udlejning"*, kan det i følge praksis være vanskeligt at bevise, at en bygning er opført med henblik på udlejning. Dette forhold kan blandt andet ses i SKM2016.105.SR, hvor Skatterådet fastslår, at salg af ejerlejligheder, som har været udlejet til boligformål uden moms efter ML § 13, stk. 1, nr. 8, kan ikke undtages for moms efter ML § 13, stk. 2.

Spørger er et forsikringsselskab og havde i 2012 erhvervet et antal nybyggede ejerlejligheder, som blev leveret i 2014. Ved erhvervelse blev der ikke fratrullet moms, da spørger havde til hensigt at

udøve momsfri udlejning af lejlighederne. Det er bemærkelsesværdigt at efter gældende ret på erhvervelsestidspunktet, måtte forsikringsselskaber ikke erhverve fast ejendom med henblik på salg. Reglen blev først ophævet i 2015. Alle lejemålene blev lejet ud på sædvanlige tidsubegrænsede standardlejekontrakter, hermed uden købsforpligtelser, køberet eller forkøbsret. Som følge af koncernens forpligtelse til løbende at optimere pensionsopsparernes afkast, overvejede spørger at sælge de enkelte lejligheder i takt med lejernes fraflytning, eller at sælge alle lejligheder inkl. eksisterende lejekontrakter til en ny investor.

Det er Skatterådets opfattelse, at der er tale om nye bygninger, idet levering af disse vil ske mindre end 5 år efter bygningens færdiggørelsestidspunktet, jf. momsbekendtgørelsens § 53, stk. 2. I forbindelse med salget, agerer spørgeren som en afgiftspligtig person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, med momspligtig levering af nye bygninger, jf. ML § 4, stk. 1 og § 13, stk. 1, nr. 9, litra a. Undtagelse til momspligten er ML § 13, stk. 2, der skal fortolkes indskrænkende ved anvendelse. I denne forbindelse henviser Skatterådet til EUDs udtalelse, at parternes erklærede hensigt vedrørende pligten til at betale moms af en transaktion skulle tages i betragtning i forbindelse med en samlet vurdering af transaktionens omstændigheder under forudsætning af, at de understøttes af objektive elementer.¹³⁴

Efter en samlet vurdering er det ikke Skatterådets opfattelse, at spørgeren har forelagt tilstrækkeligt objektive beviselementer, der kan godtgøre, at salget er omfattet af ML § 13, stk. 2. Dette er uanset dokumentation på, at spørgeren ikke har foretaget fradrag for momsen, at de indgåede lejekontrakter er tidsubegrænsede uden købeforpligtelse, køberet eller forkøbsret. Desuden er Skatterådet ikke af den overbevisning, at hensigten på erhvervelsestidspunktet har været udlejning af fast ejendom. Der bliver ikke tillagt nogen betydning i forhold til, at forsikringsselskabet efter loven er begrænset i at erhverve fast ejendom med henblik på varig anbringelse af midler. Idet Skatterådet mener, at optimering af pensionsopsparernes afkast måtte have været eksisterende på tidspunktet for erhvervelsen. ML § 13, stk. 2 kan ikke finde anvendelse og salg af lejlighederne vil være momspligt, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a og § 4, stk. 1, selvom disse har været anvendt til momsfri udlejning, jf. § 13, stk. 1, nr. 8.

¹³⁴ Sag C-543/11 - Maasdriel, præmis 32 og sag C-326/11 – J.J. Komen, præmis 33

Ud fra sagens afgørelse, kan det udledes, at der skal meget til for at kunne bevise at hensigten med opførelse/erhvervelse af fast ejendom er momsfri udlejning. Det ses tydeligt, at Skatterådet hellere vil vurdere det oprindelige hensigt med den forudgående aktivitet og ikke den faktiske forudgående aktivitet inden salg. Idet mange af de oplyste beviselementer, samt det forhold, at spørger ikke efter den dagældende lovgivning kan erhverve ejendomme med henblik på salg, peger på en hensigt om momsfri udlejning. Det fremgår hverken af ordlyden i ML § 13, stk. 2, dennes forarbejder eller momssystemsdirektivets artikel 136, at der skal lægges vægt på en parts oprindelige hensigt. Ud fra ordlyden er der tale om en ubetinget momsfritagelse, såfremt de nævnte betingelser i bestemmelserne er opfyldt. Skulle denne praksis fortsat være gældende, ville det i realiteten afskære de afgiftspligtiges mulighed i at anvende undtagelsesbestemmelse ved ”salg af nye bygninger efter anvendelse til udlejning”.

Afgørelse i SKM2016.105SR blev aldrig efterprøvet. Men noget kan tyde på at SKM2016.105.SR er afgjort på forkert grundlag, når denne skærpende praksis er underkendt af Landsskatteretten i SKM2019.294.LSR og SKM2019.295.LSR.

Sagen SKM2019.294.LSR vedrører et anpartsselskab, der erhvervede en ejendom i august 2013. Ejendommen blev i ultimo 2013 nedrevet for at opføre en ny bygning. Den nye bygning blev færdig november 2014, bestående af to lejligheder. Det havde fra begyndelse været selskabets hensigt at anvende ejendommen til udlejning til boligformål. Dette fremgik nemlig af skødet ved opkøb af ejendommen, samt af selskabets branchekode ”anden udlejning af boliger”. Selskabets formål blev i 2015 ændret til ”udlejning af fast ejendom”, hvor det tidligere var ”køb og salg, samt udlejning af fast ejendom”. Selskabet var endvidere ikke momsregistreret, og derfor havde selskabet heller ikke taget fradrag for momsen af opførelsesudgifter. Alligevel fremgik det af årsrapport for 2014, at selskabet aktivitet alene bestod i erhvervelse og salg af ejendomme, ligeledes havde selskabet i årene 2010-2014 solgt 9 ejendomme.

Lejlighederne havde siden færdiggørelse på intet tidspunkt været udbudt til salg, men alene forsøgt udlejet via mægler og boligudlejningssider. Det lykkedes selskabet at udleje begge lejligheder i maj og august i 2015. Der var tale om sædvanlige standardlejekontrakter med tidsubegrænset udlejningsperiode. Det fremgik ikke af lejekontrakterne, at lejereren havde forkøbsret eller køberet af

lejligheden. Det ene lejemål blev dog opsagt af lejerens, og opsigelse skete efter lejelovens almindelige regler.

Ved lejerens fraflytning, overvejede selskabet at sælge lejligheden, selskabet ønskede dog forinden at anmode om bindende svar på om selskabet kunne sælge lejligheden momsfrit efter ML § 13, stk. 2.

Af bindende svar SKM2016.289.SR, er det ikke Skatterådets opfattelse at leverancen kunne være omfattet af ML § 13, stk. 2, og salget ville derfor være momspligtigt. Der bliver lagt vægt på udlejningsvarighed, der knap udgjorde et år. Det er derfor Skatterådets opfattelse, at levering er led i momspligtig virksomhed med salg af nye bygninger, jf. ML § 4, stk. 1, jf. § 13, stk. 1, nr. 9, litra a. Idet Skatterådet bemærker, at selskabet har i de seneste 5 år solgt 9 ejendomme. På baggrund af disse forhold, foretages der en samlet vurdering om bygningen alene er opført med henblik på udlejning, hvor Skatterådet anser årsrapport, vedtægter og branchekode fra perioden for opførelsen af bygningen, som værende relevante objektive beviselementer. Heraf finder Skatterådet ikke at selskabet kan undtages for momspligten efter § 13, stk. 2.

Afgørelsen blev påklaget til Landsskatteretten, hvorefter denne underkendte Skatterådets afgørelse. Landsskatteret bemærker, at selskabets hovedaktivitet var på erhvervs- og opførelsetidspunktet ”*køb og salg, samt udlejning af fast ejendom*”. Retten konstaterer endvidere, at lejlighederne var oplyst som opført med henblik på udlejning til boligformål, idet lejemålet havde kun været anvendt til momsfri udlejning. Udlejning skete på almindelige markedsvilkår, uden tidsbegrænsning og uden forkøbsret eller køberet. Landsskatteretten lægger endvidere vægt på, at selskabet ikke havde taget fradrag for den indgående moms i forbindelse med opførelsen af ejendommen. På baggrund af disse forhold, vurderer retten at salget vil være momsfritaget efter ML § 13, stk. 2. Ifølge Landsskatteretten er det afgørende, at lejligheden udelukkende var anvendt i forbindelse med momsfri udlejningsaktivitet, ligeledes at selskabet ikke havde haft adgang til fradrag af den indgående moms ved anskaffelse eller anvendelse af denne. Selskabets salg af 9 ejendomme over en periode på 5 år har ingen betydning i Landsskatterettens optik.

I sagen SKM2019.295.LSR er der tale om et selskab, hvis hovedaktivitet er udvikling og udlejning af beboelsesejendomme. Selskabet var indtil august 2014 ejet af et pensionsselskab, hvorefter blev

selskabet solgt til en kapitalfond. Selskabets ledelse blev udskiftet herefter, således at selskabets ledelse var udelukkende bestående af direktionsmedlemmer fra den nye ejer.

Selskabet ejede en ejendom med en række udlejningslejligheder, som var opført i 2013. Idet selskabets hensigt med opførelse havde været udlejning til boligformål, blev der naturligvis ikke fratrasket moms af opførelsesudgifter og løbende driftsudgifter på udlejningsejendommen. Samtlige lejligheder blev udlejet i 2013. Lejekontrakterne indeholdt hverken forkøbsret eller køberet for lejerne. Endvidere kunne lejere og udlejere opsiges lejemålet efter lejelovens almindelige bestemmelser. Som følge af ændring i boligmarked, overvejede selskabet at sælge i takt med lejernes fraflytning. De første lejligheder blev solgt i januar 2015 og frem til februar 2016 blev der i alt solgt 16 lejligheder.

I bindende svar SKM2016.359.SR, er det ikke Skatterådets opfattelse, at salg af lejlighederne kunne undtages for momspligten efter § 13, stk. 2. Der bliver lagt vægt på, at ejendommen allerede havde haft første levering via overdragelse af selskabet i august 2014. For at kunne vurdere hensigten med erhvervelse af bygningen, er det Skatterådets vurdering at tage udgangspunkt i selskabets ejers forhold. Der bliver konstateret, at salg af lejlighederne påbegyndt efter mindre end et halvt år siden kapitalfonden erhvervede selskabet. På baggrund af dette, finder Skatterådet at kapitalfondens hensigten med erhvervelse af selskabet ikke havde været udlejning af fast ejendommen.

Landsskatteretten underkender Skatterådets afgørelse og mener at salget af lejlighederne var momsfritaget efter § 13, stk. 2. Landsskatteretten bemærker, at selskabets hovedaktivitet som oplyst var udvikling og udlejning af boligejendomme. Landsskatteretten lægger endvidere vægt på, at ejendommen ifølge det oplyste var opført som led heri med henblik på udlejning til boligformål. Samtlige lejligheder var udlejet efter opførelsen til boligformål på almindelige markedsvilkår, uden tidsbegrænsning og uden forkøbsret eller køberet for lejeren. Selskabet havde derudover ikke foretaget fradrag for momsen ved opførelsen af ejendommen. På baggrund af disse forhold, finder Landsskatteretten, at salget af lejlighederne var momsfritaget. Ifølge Landsskatteretten er det afgørende ligesom i SKM.2019.294.LSR, at lejlighederne udelukkende havde været anvendt til momsfri udlejningsaktivitet. Ligeledes at selskabet ikke havde haft adgang til momsfradrag ved anskaffelsen eller anvendelse af denne. Overdragelse af selskabet var endvidere uden betydning i det konkrete tilfælde.

SKM2019.294LSR og SKM2019.295LSR er endvidere henvist i sagen SKM2020.263SR og SKM2020.383SR

SKM2020.263SR vedrører et selskab, som drev virksomhed inden for byggebranchen, herunder køb, salg og udvikling af fast ejendom. Selskabet havde opført et antal huse med henblik på momspligtigt salg. Under opførelsen indgik selskabet i en aftale om salg af husene som en udlejningsvirksomhed, hvorefter husene skulle overdrages udlejet eller med udlejningsgaranti. Køberen havde i mellem tiden fået økonomiske vanskeligheder. Hvorfor selskabet overvejede at sælge husene enkeltvist til private købere efter endt udlejning. Selskabet havde løbende taget fradrag for momsen på opførelsesomkostningerne.

Idet husene var færdiggjort i indeværende regnskabsår med henblik på momspligtigt salg, men udlejes momsfrit i samme regnskabsår, var selskabet ikke længere berettiget til fradrag for momsen på opførelsesomkostningerne, jf. ML § 37. Der er herved Skatterådets opfattelse, at der skal ske berigtigelse af foretagne fradrag, hermed tilbageføres den fradragte moms, således at det stemmer overens med den momsfritagne anvendelse. Dermed vil selskabet anses for ikke at have opnået fradrag for indgående moms i forbindelse med opførelsen af bygningen.

I henhold til vurdering af hvorvidt selskabets salg af husene efter udlejning ville være omfattet af § 13, stk. 2, henviser Skatterådet til SKM.2019.294.LSR og SKM.2019.295.LSR. Af afgørelserne, er det Skatterådets opfattelse, at et lejemål skal være indgået efter lejelovens almindelige regler, og på almindelige markedsvilkår, herunder uden tidsbegrænsning og uden købsoption for lejerne. Såfremt ovenstående forhold er til stede, er det Skatterådets opfattelse, at salg af de enkelte huse efter udlejning vil være undtaget for moms efter § 13, stk. 2, selvom der er tale om nye bygninger, jf. momsbekendtgørelsens § 53, stk. 2.

Ovenstående forhold ses endvidere behandlet i SKM2020.383SR, hvor et selskab havde overtaget et loftsareal i en boligejendom med det formål at etablere 6 ejerlejligheder. De færdigindrettede lejligheder skulle sælges, og selskabet var derfor momsregistreret og havde løbende foretaget fradrag for momsen. Selskabet ønsker bekræftet, hvorvidt ML § 13, stk. 2 kunne finde anvendelse, såfremt lejlighederne bliver solgt efter udlejning inden for 5-årsfristen. Herunder hvilken betydning det vil

have, at anvendelse til udlejning af lejlighederne først sker fra begyndelse af det følgende regnskabsår efter færdiggørelsesåret, eller hvis anvendelse til udlejning af lejlighederne sker i samme regnskabsår som færdiggørelsesåret.

Ligesom i SKM2020.263SR skal der i begge tilfælde ske berigtigelse af foretagne fradrag, hermed tilbageføres den fradragne moms, således at det stemmer overens med den momsfritagne anvendelse. Ligeledes er det Skatterådets opfattelse, at salg af lejligheder, der har været anvendt til momsfri udlejning i samme regnskabsår som færdiggørelsesåret, kan ske momsfrit efter § 13, stk. 2. I modsætning hertil vil salg af lejligheder, der har været anvendt til momsfri udlejning i det følgende regnskabsår efter færdiggørelsesåret, ikke være momsfritaget. Det er Skatterådets opfattelse, at lejlighederne i sådant tilfælde ikke udelukkende har været anvendt til momsfri udlejning, idet selskabet efter færdiggørelse indtil slutningen af det indeværende regnskabsår alene havde forsøgt at sælge de nyopførte ejerlejligheder.

4.4 Nærmere om gældende ret for salg efter udlejning af fast ejendom

Levering af byggegrunde og nye bygninger med tilhørende grund er momspligtig, jf. ML § 4, stk. 1, og § 13, stk. 1, nr. 9, litra a og b. Alligevel kan momspligten undtages efter ML § 13, stk. 2, såfremt fast ejendommen har alene været anvendt til momsfri udlejningsaktivitet. Den afgiftspligtige skal dog kunne forelægge objektive beviselementer til at understøtte dennes hensigt med den faste ejendom. Ud fra ovenstående afgørelser, udledes følgende forhold, som anses for væsentlige ved vurdering af § 13, stk. 2.

4.4.1 Varen og den forudgående aktivitet

For at kunne behandle en leverance momsmæssigt korrekt, er det uden tvivl en nødvendighed at fastslå, hvilken vare der er tale om, samt varens momsmæssig status. Varens karakter vil ændre sig, når varen ikke længere kan tjene det ønskede formål. Eksempelvis kan den leverede vare i SKM2015.627LSR ikke anses for at have været anvendt til momsfri udlejningsaktivitet, idet den leverede vare er en byggegrund og ikke længere har karakter af et sommerhus. Den leverede vare skal i henhold til den forudgående aktivitet være i overensstemmelse med § 13, stk. 2; nemlig at varen alene har været anvendt til momsfri udlejning. Når en vare ændrer karakter, skal der ved anvendelse af § 13, stk. 2 alene tages udgangspunkt i den momsmæssige status af varen efter ændringen. Dette kan ses i SKM2016.254SR, hvor praksis herfor ses bekræftende i SKM2018.396SR, SKM2020.554SR og SKM2021.346SR, at salg af en grund, som tidligere har været anvendt til

momspligtig aktivitet, kan sælges momsfrit, når denne efter ændring i lokalplan anses for en byggegrund og udelukkende har været anvendt til momsfri udlejning. Der lægges derfor i disse afgørelser vægt på hvad den forudgående aktivitet før salg har været.

Alligevel kan salg af en byggegrund kan være momspligtig, selv efter momsfri udlejning, såfremt Skattestyrelsen fastlægger at hensigten med byggegrunden har været salg. I SKM2016.319LSR, mener Landsskatteret, at en byggegrund der bliver udlejet momsfrit, fordi sælgeren vil udskyde salget grundet markedssituation, kunne ikke sælges momsfrit efter § 13, stk. 2. Til vurdering heraf bemærker Landsskatteretten, at den overordnede hensigt i forbindelse med anvendelse af ejendommen er afgørende for bedømmelsen.

Ved salg af nye bygninger efter udlejning, har praksis herfor været noget svingende. Med SKM2016.105SR har Skattestyrelsen indført en skærpet praksis, hvor anvendelse af § 13, stk. 2 kræver en samlet vurdering af den oprindelige hensigt med den forudgående aktivitet før salg. I den forbindelse medtager Skattestyrelsen ikke elementer, der indgår i den faktiske forudgående aktivitet før salg i vurderingen. Denne praksis må heldigvis antages at være ændret, idet Landsskatteretten har i SKM2019.294LSR og SKM2019.295LSR underkendt Skattestyrelsens hidtidige praksis. Modsætning til SKM2016.105SR, lægger Landsskatteretten i disse afgørelser hovedsageligt vægt på de indgående elementer i den forudgående aktivitet inden salg, såsom sælgerens adgang til fradrag, lejekontrakter og lejerens købsoption. Endvidere hvorvidt anvendelse af ejendom udelukkende havde været momsfri udlejningsaktivitet.

Det kan siges at sælgerens hensigt stadig har en betydning, idet Landsskatteretten i begge sager bemærker sælgerens hovedaktivitet på erhvervelsestidspunktet/opførelsestidspunktet. Men dette forhold skal isoleres til den pågældende vare, og ikke hvad sælgeren har gjort tidligere. Eksempelvis kan det ses i SKM2019.294LSR, hvor selskabets salg af 9 ejendomme over en periode på 5 år ikke har betydning i forhold til sælgerens hensigt med den i sagen omhandlede ejendom.

Idet Landsskatteretten hovedsageligt lægger vægt på den forudgående aktivitet inden salg, har denne cementeret en praksis, der lempet kravene til de objektive beviselementer, som en sælger skal kunne dokumentere for at sælge en ejendom momsfrit efter § 13, stk. 2. Denne praksis ses bekræftet i SKM2020.263SR og SKM2020.383SR. Det kan udledes af de bindende svar, at der bliver lagt en betydelig vægt på den forudgående aktivitet før salget end ved den oprindelige hensigt med

aktiviteten. På trods af, at selskabet i sagen har opført ejendommene med henblik på salg, bekræfter Skatterådet, at et senere salg efter udlejning kan ske momsfrit, såfremt de nævnte forhold i SKM2019.294LSR og SKM2019.295LSR er til stede. Derudover skal hensigtsændringen ske i samme regnskabsår som færdiggørelsesåret.

4.4.2 Sælgerens adgang til fradrag

Sælgerens adgang til fradrag er et af de væsentlige forhold for at afgøre, hvorvidt § 13, stk. 2 kan finde anvendelse. Dette forhold er begrundet i neutralitetsprincippet, idet levering af udlejningsydelse af fast ejendom i § 13, stk. 1, nr. 8's forstand som udgangspunkt vil være momsfritaget. Det vil derfor være i strid med neutralitetsprincippet, at den afgiftspligtige kan fradrage den indgående moms af udgifter vedrørende anskaffelse og drift af ejendommen, og hermed opnå en uberettiget skattemæssig fordel. Skulle der forekomme et tilfælde, som det i SKM2020.263SR og SKM2020.383SR, hvor ejendommene er opført med henblik på salg, men i samme år som færdiggørelsesåret tages i anvendelse til momsfri udlejning, og der løbende har foretaget fradrag for momsen af opførelsesudgifter, så kan § 13, stk. 2 stadig finde anvendelse - forudsat at der foretages berigtigelse af hele den fratrukne moms, således at det stemmer overens med den momsfritagne anvendelse. Skattestyrelsen vil i sådant forhold anse, at den tidligere hensigt om salg ikke længere er til stede.

4.4.3 Lejeforhold og lejerens købsoption

Udover ovenstående forhold, er det endvidere væsentligt at kigge på, hvorvidt der egentlig foreligger et lejeforhold, eller der blot er tale om kunstige arrangementer. Først, der kan være tale om udlejning, kræves det som følge af SKM2020.263SR, at der rent faktisk skal være indgået en lejekontrakt. Derudover følger det af SKM2019.294LSR og SKM2019.295LSR, at lejeaftalen er indgået på almindelige markedsvilkår, herunder uden tidsbegrænsning og uden købsoption for lejerne. En købsoption er en rettighed, som lejereren *kan* gøre brug af. Selvom en lejer ikke gør brug af sin købsret, og ejendommen bliver solgt til en tredjepart efter lejerens fraflytning, kan købsoptionen være en indikation på, at ejendommen er opført/erhvervet med henblik på salg, og udlejning er blot af midlertidig karakter. Dette gør sig ligeledes gældende ved en tidsbegrænset udlejningsperiode. I sådant tilfælde vil udlejning formentlig anses for kunstigt og er blot eksisterende for at udnytte fritagelsen i § 13, stk. 2.

På baggrund af ovenstående, må det antages, at Skattestyrelsen formentlig har tilpasset den hidtidige praksis til Landsskatterettens afgørelserne, hvilket også må forventes at være sket, idet

Landsskatterettens afgørelser har en højere retskildeværdi. Det kan derfor fastslås, at den seneste praksis på salg af fast ejendom efter at have været anvendt til momsfri udlejning, må anses at være i overensstemmelse med ordlyden i ML § 13, stk. 2 samt artikel 136 i momssystemdirektivet, når der i vurderingen bliver lagt vægt på den faktiske forudgående aktivitet før salg og ikke den oprindelige hensigt med den forudgående aktivitet.

Vurdering af den oprindelige hensigt synes dog ikke at være helt uden betydning efter nugældende praksis. På trods af denne praksis' kontroversielle karakter, kan vurderingen fremtræde som en sikkerhedsnet mod kunstige arrangementer. Selvom ordlyden i § 13, stk. 2 udtrykker en ubetinget fritagelse, forudsat at betingelserne er opfyldt, må det antages at et sådant udfald vil føre til en retsusikkerhed, hvor § 13, stk. 2 vil blive subjekt for skatteomgåelse.

5 Konklusion

For at kunne fastslå gældende ret for udlejning og bortforpagtning af fast ejendom efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8 – herunder hvorvidt et salg af fast ejendom efter udlejning er momsfritaget efter § 13, stk. 2, ses det først nødvendigt at fastslå den momsretlige definition af fast ejendom.

Fast ejendom

Indtil 1. januar 2017 fandtes der hverken i momssystemdirektivet eller momsloven en entydig definition af fast ejendom. Desuden er det ikke muligt for medlemslandene selv at fastslå definition af begrebet fast ejendom. Efter EUD's retspraksis, fremgår det, at fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 – den tidligere art. 135 – er selvstændige fællesskabsretlige begreber, og må underlægges en fællesskabsdefinition. Begrebet fast ejendom er i dag defineret i momsforordningens artikel 13b. På baggrund af de analyserede afgørelser, kan det fastslås at sondringen mellem fast ejendom og løsøre er afhængig af visse kriterier.

Det er ikke en nødvendighed for en bygning at være uløseligt forbundet med jorden. Derudover kan en genstand betragtes som værende fast ejendom på baggrund af dens konkrete og aktuelle funktion på tidspunktet, på trods af dens oprindelige formål. Der lægges i denne forbindelse afgørende vægt på, hvor høj grad eventuelle anordninger der fikserer eller fastgør noget, til eller i jorden ikke let kan demonteres og flyttes, uden en betydelig indsats og omkostninger.

Fast ejendom omfatter også jordareal, såfremt arealet er afgrænset og identificerbart og muligt at eje eller besidde. En fast ejendom vil i sådan situation udgøre et bestemt udsnit af jordens overflade; det er derfor underordnet om arealet er under eller over vandet.

Udlejning og bortforpagtning

Efter at have fastlagt den momsretlige definition af fast ejendom, skal det fastlægges, hvorvidt brugen af fast ejendommen vil kunne anses for *udlejning og bortforpagtning af fast ejendom* i ML § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt.'s forstand.

EUD har i en række afgørelser gjort det klart, at *udlejning og bortforpagtning af fast ejendom* er selvstændige fællesskabsretlige begreber. Disse begreber skal efter faste praksis fortolkes strengt, idet momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l, er en fritagelse, der fraviger det almindelige princip

om, at alle transaktioner foretaget af en afgiftspligtig person mod vederlag skal opkræves moms. Fritagelsesbestemmelse skal ved anvendelse fortolkes i lyset af det bærende hensyn og formål med momssystemdirektivet, herunder neutralitetsprincippet.

Det fremgår af EUD's praksis, at det grundlæggende kendetegn ved udlejning og bortforpagtning er, at rettighedshaveren mod vederlag opnår en eneret over fast ejendom for en aftalt periode, som om denne var ejer af den, og kan udelukke enhver anden person fra at udnytte denne rettighed. På baggrund af EUD's praksis, kan følgende kriterier udledes; aftalens formål, udlejningens varighed, vederlag og lejerens eneret. Ved vurdering af hvorvidt en aftale er omfattet af begrebet udlejning eller bortforpagtning, skal alle ovenstående forhold tages i betragtning, idet ingen af disse kan alene udgøre en afgørende betydning for det lejeretlige element.

Det er væsentligt for udlejningsbegrebet, at aftalens hovedformål udgør passiv udlejning af fast ejendom uden tilførsel af væsentlig merværdi. Udlejningen skal typisk indebære en længevarende overladelse af brugsretten. Alligevel er udlejningens varighed blot et hensigtsmæssigt middel til at sondre mellem passiv overladelse og andre transaktioner af kommercielle karakterer, men kan imidlertid ikke i sig selv udgøre et afgørende element til at fastslå, hvorvidt der er tale om udlejning af fast ejendom. I henhold til vederlaget, er det ikke et krav, at dette er fastsat efter udlejningens varighed. Visse elementer kan inddrages til at fastsætte lejen, eksempelvis ejendommens størrelse, beliggenhed, stand og anvendelsesmuligheder. Det afgørende er blot, at vederlaget udgør en konkret målbar modværdi for udlejningsydelse. Derudover er det nødvendigt, at lejereren har eneret over ejendommen, som om denne var ejer af det lejede. Der er intet til hinder for, at udlejer efter aftalen forbeholder sig retten til en regelmæssig adgang til det lejede. En eneret betyder ikke nødvendigvis, at der kun må være én bruger, da der kan være tale om en fælles besiddelse i henhold til en eller flere aftaler. Det afgørende er, at lejereren faktisk besidder en ret til at disponere over fast ejendommen, som om denne var ejer af den, samt at kunne udelukke en tredjemands uretmæssig adgang til det lejede. Desuden er det ikke en nødvendighed, at lejereren opnår eneret over hele den faste ejendom. Det må udledes at være tilstrækkeligt, at have eneret over særskilt afgrænsede og identificerbare områder eller dele af den faste ejendom

Det kan dermed konkluderes, at en overladelse af passiv udlejning af fast ejendom uden tilførsel af merværdi vil være omfattet af udlejningsbegrebet, såfremt lejereren mod vederlag og for en længere

periode opnår eneret over et særskilt afgrænset og identificerbart område, som om denne var ejer af den, og kan udelukke en tredjemands uretmæssig adgang til det lejede.

Der kan i forbindelse med udlejning og bortforpagtning af fast ejendommen indgå flere ydelser, som momsmæssigt behandles som værende én. I sådant tilfælde vil en sekundær ydelse, som isoleret set er momspligtig, være momsfritaget. Såfremt den i sig selv ikke udgør et selvstændigt mål, men set i sammenhæng med hovedydelsen, vil udgøre et middel til at udnytte hovedydelsen bedst muligt.

Ligeledes kan der være tale om en enkelt transaktion, når ydelserne er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en samlet udelelig ydelse, der vil være kunstigt at opdele. Vurdering af den momsmæssige status skal ske ud fra en helhedsvurdering af samtlige omstændigheder og særlige karakteristika ved den pågældende transaktion. Herefter skal det fastslås, hvorvidt den gennemsnitlige forbruger opfatter den modtagne leverance som en enkelt samlet leverance, eller som to eller flere uafhængige leverancer.

Salg efter udlejning af fast ejendom

Som udgangspunkt vil salg af fast ejendom være momsfritaget, med undtagelse for nye bygninger og byggegrunde. Alligevel kan et salg af ny bygning eller byggegrund være momsfritaget, såfremt ejendommene er opført/erhvervet med henblik på momsfri udlejning i ML § 13, stk. 1, nr. 8's forstand. Dette vil betyde, at den afgiftspligtige ikke vil have adgang til fradrag for de indgående moms af opførelses- eller erhvervelsesudgifter og udgifter ved løbende drift. I sådant tilfælde, vil et salg være momsfritaget efter ML § 13, stk. 2.

Det har imidlertid været vanskeligt at anvende bestemmelsen, grundet praksis fra Skatterådet. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at hensigten må kun være udlejning på opførelsestidspunktet, for at kunne sælge ejendommen momsfrit. Derudover skal sælgeren kunne forelægge objektive beviselementer til at understøtte den nævnte hensigt. Denne praksis er formentlig blevet lempet som følge af Landsskatterettens afgørelser, der underkendte den hidtidige praksis. I disse afgørelser, lægger Landsskatteretten hovedsageligt vægt på den faktiske forudgående aktivitet før salg, som ejendommen har været anvendt til, og ikke nær så meget den oprindelige hensigt med den forudgående aktivitet som Skattestyrelsen. Seneste afgørelser på området viser også, at ejendom opført med henblik på salg, kan sælges momsfrit efter udlejning, såfremt ændring af hensigten til

momsfri udlejningsaktivitet sker i samme regnskabsår som færdiggørelsesåret. Desuden skal der ske berigtigelse af foretagne fradrag, hermed tilbageføres den fradragne moms, således det stemmer overens med den momsfritage anvendelse.

Det kan på baggrund af de analyserede afgørelser konkluderes, at et salg af ny bygning/byggegrund efter anvendt til momsfri udlejning efter ML § 13, stk. 2 vil være momsfritaget, såfremt ejendommen udelukkende har været anvendt til momsfri udlejning, og sælgeren har ikke haft adgang til fradrag. Derudover skal lejeaftalen være indgået på almindelige markedsvilkår, herunder uden tidsbegrænsning og uden købsoption for lejerne.

6 Litteraturliste

Lovgivning

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

Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (Det tidligere momsdirektiv)

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

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

Lovbekendtgørelse 2019-09-26 nr. 1021 om merværdiafgift

Bekendtgørelse 2021-11-30 nr. 2246 om merværdiafgift

Afgørelser

EUD's afgørelser

C-475/03 – Banca popolare di Cremona

C-358/97, Kommission mod Irland

C-315/00 – Rudolf Maierhofer

C-428/02 – Fonden Marselisborg Lystbådehavn

C-532/11 – Leichenich

C-150/99 – Stockholm Lindöpark AB

C-326/99 – Stichting "Goed Wonen"

C-284/03 – Temco Europe SA

C-451/06 – Gabriele Walderdorff

C-231/94

C-349/96

C-468/93 – Gemeente Emmen

C-461/08 – Don Bosco

C-543/11 – Woningstichting

C-543/11 – Maasdriel

C-326/11 – J.J. Komen

Forslag til EUD's afgørelser

Forslag til afgørelse i sag C-428/02 – Fonden Marselisborg Lystbådehavn

Forslag til afgørelse i sag C-358/97 – Kommission mod Irland

Forslag til afgørelse i sag C-150/99 – Stockholm Lindöpark AB

Forslag til afgørelse i sag C-248/03 – Temco Europe SA

Danske afgørelser

Landsretten

SKM2011.405.VLR

Landsskatteretten

SKM2019.294LSR

SKM2019.295LSR

SKM2007.783LSR

SKM2010.782LSR

SKM2016.319LSR

SKM2015.627LSR

Skatterådet

SKM2010.365SR

SKM2021.268SR

SKM2016.105SR

SKM2014.408SR

SKM2014.693SR

SKM2016.254.SR

SKM2018.396.SR

SKM2020.554.SR

SKM2021.346.SR

SKM2016.289.SR

SKM2016.359.SR

SKM2020.263SR

SKM2020.383SR

Styresignalet

SKM2009.517

SKM2017.26

Bøger

Munk-Hansen, Carsten, "Retsvidenskabsteori", Jurist- og Økonomforbundet, 2018, 2. udgave

Neergaard, Ulla, m.fl., "EU Ret", Karnov Group, 2016, 7. udgave

Thygesen, Jette, "Grundlæggende momsretlige principper og regler", Djøf Forlag, 2018, 2. udgave

Pedersen, Søren Engers, "Moms og fast ejendom", Karnov Group, 2021, 2. udgave

Artikler

Bjerregaard Eskildsen, Casper, Det momsretlige neutralitetsprincip, Skat udland: Tidsskrift for international beskatning, 2012

Hjemmesider

Europa-Parlamentet, Faktablade om Den Europæiske Union – Indirekte beskatning

<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/da/sheet/81/indirekte-beskatning> - sidst besøgt d. 18. maj

Den juridiske vejledning, 2022-1

<https://www.skat.dk/skat.aspx?oID=1921149&chk=209500> - sidst besøgt d. 18. maj

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=74261> - sidst besøgt d. 18. maj

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=80434> - sidst besøgt d. 18. maj

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1921150> - sidst besøgt d. 18. maj

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1947132> - sidst besøgt d. 18. maj

Folketinget, EU-Oplysningen

<https://www.eu.dk/da/danmark-i-eu/eu-ret-i-danmark/fra-eu-regler-til-dansk-lov> - sidst besøgt d. 18. maj

<https://www.eu.dk/fakta-og-tal/institutioner/domstolen> - sidst besøgt d. 18. maj