

Moms ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom med henblik på frivillig momsregistrering

Kandidatspeciale af
Mette Boye Birkeholm og Louise Chrono



Titelblad

Moms ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom med henblik på frivillig momsregistrering

VAT regarding leasing and renting of immovable property in relation to voluntary VAT registration

Kandidatspeciale | Erhvervsjura, (Cand.Merc. Jur.) | 10. Semester | Aalborg universitet

Forfattere: Mette Boye Birkeholm & Louise Chroné

Vejleder: Charlotte Sørensen

Projektperiode: Forår 2022

Afleveringsfrist: 19. maj, 2022

Antal sider: 73

Normalsider: 58

Antal anslag: 139.397

Indholdsfortegnelse

Titelblad	1
Abstract.....	3
Del 1 - Introduktion af specialet	5
<i>1.1. Indledning</i>	<i>5</i>
<i>1.2. Problemformulering</i>	<i>7</i>
1.2.1. Behandling af problemformulering	7
<i>1.3. Afgrænsning.....</i>	<i>8</i>
1.3.1. Momssystemet.....	8
1.3.2. Momsloven og momssystemdirektivet.....	9
1.3.3. Udlejning af fast ejendom som investeringsgode.....	9
Del 2 – Den metodiske tilgang	10
2.1. Retsdogmatisk metode.....	10
2.2. Anvendelse af retskilder.....	11
2.2.1. EU-retskilder	12
2.2.2. Danske retskilder.....	14
2.2.3. Samspelet mellem EU og Danmark.....	16
2.3. Fortolkningsprincipper.....	17
2.4. Neutralitetsprincippet	19
2.5. Afhandlingens struktur.....	20
Del 3 – Definitionen af fast ejendom.....	22
Del 4 – Fastlæggelse af gældende ret	23
4.1. Definition af bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.....	23
4.1.1. Tildeling af brugsret.....	24
4.1.2. Tildeling af råderet.....	28
4.1.3. Delkonklusion	36
4.2. Undtagelser til hovedreglen om momsfrigørelse.....	37
4.2.1. Delkonklusion	45
4.3. Frivillig momsregistrering.....	46
4.3.1. Erhvervsmæssig udlejning og udlejning til boligformål.....	47
4.3.2. Begrænsningen af muligheden for frivillig momsregistrering	52
4.3.3. Delkonklusion	55
4.4. Fradragsret for momsen ved udlejning af fast ejendom	57
4.4.1. Erhvervsmæssig og privat anvendelse af fast ejendom	58
4.4.2. Fakturakrav	62
4.4.3. Delkonklusion	63
Del 5 - Konklusion	64
Del 6 - Litteraturliste	68

Abstract

The purpose of this master thesis is to examine the challenges regarding the value added tax (VAT) in relation to rental of real estate with focus being on the voluntary VAT registration.

The European Commission (EU) forms the EU VAT legislation, which is based on the EU directives. Each member state is under obligation to implement and enforce the rules of the directives in the respective countries. The Danish legislation of VAT is therefor based on the EU Directive 2006/112/EC of November 2006. This legislation is incorporated into Danish law. According to the legislation some transactions of goods and services are exempt from the EU VAT because of it being in the public interest. One exemption is the rental of real estate.

Firstly, the thesis will determine concepts like real estate and rental. This will be done through statement and analysis to form a fundament for the rest of the master thesis. The definitions will be derived from case law from both the European Court of Justice and the Danish Court as well as the common law definition.

Within the Danish exemptions of the VAT, there are exemptions to the exemption of rental of real estate. This entails that if a transaction is exempt from the exemption, then the transaction will become liable to the VAT. Some of these exemptions related to the rental of real estate include short term rental and rental of hotel rooms. To establish the scope of the exemptions, an analysis will be done through Danish case law.

According to the legislation it is possible for the property owner to freely choose to be taxable for the rental of real estate. This makes the property owner exempt from the exemption of the VAT, ultimately making the rental of the real estate a taxable transaction and thus subjected to VAT. However, the area of the possibility of choosing whether the transaction can be subject to VAT is not further specified or regulated by the directive, so it does indeed leave room for uncertainty and speculation. Therefore, the Danish practice and definitions related to the exemption has been richly subtracted by case law, especially via binding rulings.

According to the Directive 2006/112/EC the EU, art. 137, 2nd act. member states are allowed to assess the extent of the act regarding the possibility of voluntary VAT registration for transactions surrounding rental of real estate in their own respective national law. To this extent the only limit is the principle of neutrality and the obligated requirement for a correct, simple, and uniform application of the exemptions. Thus, it is likely that the voluntary VAT registration

regarding rental of real estate can differ amongst the member states because each member state is allowed to decide the extent of the possibility of a voluntary VAT registration regarding the rental of real estate. In Denmark the only limitation is that the rental cannot be with residential purposes.

The VAT deduction is conditioned by the VAT registration. This means that there cannot be admitted a deduction of the VAT if the VAT isn't either a mandatory or a voluntary VAT registration. In some cases, it can be difficult to determine whether the deduction is corresponding with the actual VAT liability.

The master thesis will approach and treat the matter in question as mentioned above. This will be done through definition and analysis of both the EU and Danish law and practice relevant for VAT on rental of real estate. Through partial conclusions throughout the analysis, a final conclusion will be made, that will treat the problem statement in this master thesis.

Del 1 - Introduktion af specialet

1.1. Indledning

Det kan siges, at der generelt er lige så stor interesse for momsen, som der er interesse for en ny henrettelsesteknik for nogen, der afventer henrettelse på dødsgangen. På den anden side kan momsen siges at være bibelske Eva af skatteverden, hvor fristelsen er for stor til ikke at bukke under for. I midten af disse to ekstremer findes den daglige realitet af momssystemet indenfor EU. Gennem Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 har 27 medlemsstater i EU forpligtet sig til at implementere momsen i landenes respektive nationale lovgivning. Direktivet er bindende for medlemsstaterne, men det er op til det enkelte land selv at implementere reglerne i den nationale lovgivning.

Momssystemdirektivet er implementeret i den danske momslov, hvoraf det fremgår, at den gældende momssats i Danmark udgør 25%. Skattetrykket er til evig debat blandt borgere og politikere, og uanset om ønsket er at sænke, hæve eller bevare det, så er det indiskutabelt, at skat og afgifter er en stor indtægtskilde til finansieringen af den offentlige sektor. Alene i 2021 og 2022 er forventningen, at momsen vil indbringe 477.700 millioner kroner i den danske statskasse, hvor alle andre afgifter tilsammen forventes at indbringe 216.753 millioner kroner.¹ Denne værdi gør naturligvis området interessant i et momsretligt perspektiv, hvorved interessen består i at sikre en ensartet og retfærdig momsmæssig behandling af alle momspligtige transaktioner.

Som udgangspunkt skal afgiftspligtige personer, der leverer afgiftspligtige transaktioner, tillægge 25% moms på salgsprisen. Momsen betegnes som en indirekte skat, der er en flerleddet afgift, hvorfor momsen skal opkræves i hvert enkelt led i en transaktionskæde helt frem til slutforbrugeren. Neutralitetsprincippet, der er det grundlæggende princip bag momssystemet, sikrer herefter, at momsen forbliver neutral ved at indrømme sælger fradrag for købsmomsen. Momsen overføres således til slutforbrugeren, hvilket da også er grunden til, at momsen ofte betegnes som en forbrugsafgift.

Der findes dog transaktioner, der umiddelbart virker momspligtige, men som følge af momslovens § 13 er momsfritaget. En af disse fritagelser er anført i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, der omhandler transaktioner i forbindelse med udlejning af fast ejendom. Inden for bestemmelsens 2. punktum, er det imidlertid fastlagt, at visse transaktioner alligevel ikke er

¹ Afgifter - provenuet af afgifter og moms”, Skatteministeriet, 2021

omfattet af momsfritagelsen. Disse undtagelser omfatter bl.a. udlejning af hotelværelser og korttidsudlejning.

Selvom et forhold er omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, er det i momslovens § 51 anført, at der alligevel kan gives tilladelse til frivillig momsregistrering af erhvervmæssig udlejning af fast ejendom. Det er som oftest en fordel for udlejer at være momsregistreret, idet der medfølger et momsfradrag for de afholdte omkostninger, der relaterer sig til den udlejning, der er omfattet af den frivillige momsregistrering. Betingelserne for at være omfattet af den frivillige momsregistrering er defineret i både momssystemdirektivet, momsloven og gennem EU-retspraksis, og gælder for erhvervmæssig udlejning og lejemål, der enten udlejes eller forsøges udlejet.

Hvis man er momsregistreret i Danmark, har man således ret til et fradrag for de omkostninger, der er direkte henførbare til den momspligtige aktivitet, jf. momslovens § 37, stk. 1. Fradraget er således et udtryk for den moms, der er tillagt de indkøbte omkostninger, som er brugt i virksomheden for at kunne levere en afgiftspligtig vare eller ydelse. De virksomheder, der ikke er momsregistrerede, har således ikke adgang til momsfradrag vedrørende de omkostninger, der er direkte henførbare til den momsfrie aktivitet, jf. momslovens § 37. Det er i denne forbindelse vigtigt at sikre, at momsfradraget afspejler den reelle købsmoms, der er anvendt i virksomheden.

1.2. Problemformulering

Ovenstående har givet anledning til følgende problemformulering:

”Hvordan defineres og anvendes begreberne udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, herunder med henblik på den frivillige momsregistrering samt fradragsretten?”

1.2.1. Behandling af problemformulering

I henhold til ovenstående problemformulering, har afhandlingen ud fra et momsretligt perspektiv til formål at analysere retsområdet ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder muligheden for opnåelse af frivillig momsregistrering samt fradragsretten, der relaterer sig til den frivillige momsregistrering.

Afhandlingen er inddelt i følgende tre delspørgsmål:

1. Definitionen af udlejning og bortforpagtning af fast ejendom samt momspligten i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 8.
2. Betingelserne for tilladelse til frivillig momsregistrering i henhold til udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.
3. Behandlingen af fradragsretten for moms ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.

Disse tre delspørgsmål vil føre til individuelle delkonklusioner, der alle baseres på anvendelse af retskilder, momsens systematik og neutralitetsprincippet, således der bestræbes efter at fastlægge gældende ret på området. Disse delkonklusioner vil danne baggrund for afhandlingens afsluttende konklusion og dermed besvarelse af problemformuleringen.

1.3. Afgrænsning

Følgende afsnit har til formål at danne overblik over de områder, som afhandlingen vil behandle samt de områder, der afgrænses fra. Hensigten med afsnittet er at gøre afhandlingen så konkret som mulig.

1.3.1. Momssystemet

Som hovedregel er afgiftspligtige transaktioner, der leveres af afgiftspligtige personer i Danmark, momspligtige. Denne afhandling vil berøre området for momsfrigtagelsen i forbindelse med udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, der er bestemt i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. Inden der foretages en nærmere beskrivelse af momslovens regler, er det dog relevant at have fundamentet på plads. Det er nemlig afgørende for overhovedet at være omfattet af fritagelserne, at der er tale om en afgiftspligtig person der, i sin egenskab af at være en afgiftspligtig person, leverer en afgiftspligtig transaktion mod et vederlag. Begreberne er vigtige for forståelsen af momssystemet og dets anvendelsesområde, og belyser desuden mange af momsens fundamentale principper. Det forudsættes, at læseren er bekendt med de fundamentale begreber inden for momssystemet, hvorfor der afgrænses fra en nærmere gennemgang heraf. Begrebet fast ejendom vil dog indgå i en nærmere definition, eftersom dette vil blive anvendt senere i afhandlingens del 4.

Da momspligten er betinget af, at der er tale om en afgiftspligtig person, der driver selvstændig og økonomisk virksomhed, jf. momslovens § 3, vil private personers udlejning af fast ejendom ikke være genstandsfelt for afhandlingen, da disse ikke er momspligtige, medmindre der er tale om korttidsudlejning af værelser.

Neutralitetsprincippet er den bærende søjle for momssystemet i både EU og Danmark. Princippet sikrer at sammenlignelige varer og tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, ikke behandles momsmæssigt forskelligt. Dette resulterer i, at EU kan opretholde harmoniseringen, der således gør det lettere for medlemsstaternes virksomheder at handle indbyrdes. Det er derfor nødvendigt at fortolke den momsretlige lovgivning og retspraksis i overensstemmelse med neutralitetsprincippet. Neutralitetsprincippet vil derfor indgå som en del af denne afhandling.

1.3.2. Momsloven og momssystemdirektivet

Afhandlingen har fokus på at behandle området for moms ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, der er implementeret på baggrund af momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l). I den forbindelse vil der blive anvendt danske retskilder og EU-retskilder.

I afhandlingens punkt 4.2. vil en analyse af momspligten ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom blive foretaget. I denne forbindelse vil det primære fokus være at analysere undtagelsen til fritagelsen omhandlede udlejning af værelser i hoteller og lignende. Her vil der således blive afgrænset fra at berøre udlejning af værelser for kortere tidsrum end 1 måned, udlejning af camping-, parkering-, og reklameplads samt udlejning af opbevaringsbokse. Ligeledes vil der afgrænses fra at behandle området for levering af gas, elektricitet og varme som led i udlejning og bortforpagtning.

I forbindelse med fastlæggelse af gældende ret i punkt 5.4., omhandlende fradragsretten, vil der afgrænses fra at berøre momslovens § 38 omkring fradragsretten for moms, hvor der er tale om blandet anvendte lokaler. Hermed menes momspligtig og ikke momspligtig aktivitet i lokalet.

Formålet med EU's momssystemdirektiv er at sikre, at der sker en harmonisering af den momsmæssige behandling i de enkelte medlemsstater i EU. I Danmark er momssystemdirektivet implementeret i momsloven. Afhandlingen vil dog afgrænse sig fra at undersøge eventuelle uoverensstemmelser mellem momssystemdirektivet og momsloven, idet formålet er at undersøge den momsmæssige behandling af udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i Danmark. Desuden vil der blive henvist til tidligere momsdirektiver i afhandlingens ældre EU-retspraksis. I den forbindelse vil der blive henvist til tilsvarende bestemmelser i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november om det fælles merværdiafgiftssystem (momssystemdirektivet).

1.3.3. Udlejning af fast ejendom som investeringsgode

I forbindelse med at udlede gældende ret på området for moms ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, vil der, i punkt 4.3., om den frivillige momsregistrering, jf. momslovens § 51, afgrænses fra at behandle udlejning af fast ejendom i forbindelse med anvendelsen af denne som et investeringsgode, jf. momslovens §§ 43 og 44.

Del 2 – Den metodiske tilgang

Det følgende afsnit har til formål at introducere afhandlingens metodiske tilgang. Metodevalget sætter rammerne for besvarelsen af afhandlingens problemformulering, og giver læseren indsigt i, hvordan problemformuleringen søges besvaret. Metoden danner desuden grundlag for en forståelse af anvendelsen af afhandlingens retskilder og formålet med disse.

Afhandlingen udarbejdes som en teoretisk opgave baseret på den traditionelle retsdogmatiske metode, hvorved der vil redegøres og analyseres for gældende ret i forbindelse med udlejning og bortforpagtning af fast ejendom. Besvarelsen af afhandlingens problemformulering vil hovedsageligt være baseret på primærlitteratur såsom love, direktiver og afgørelser, men vil også tage udgangspunkt i sekundærlitteratur såsom bindende svar, administrativ praksis, bøger, og artikler.

2.1. Retsdogmatisk metode

Til besvarelse af afhandlingens problemformulering tages der afsæt i den traditionelle retsdogmatiske metode. Metoden beskæftiger sig med at definere retstilstanden på et givent område gennem en beskrivelse, analysering og systematisering af gældende ret (de lege lata).² Omdrejningspunktet for denne afhandling er således at fastlægge gældende ret for moms ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom. For at kunne fastlægge gældende ret i denne henseende, og dermed besvare afhandlingens problemformulering, vil en fortolkning af lovgivningen, herunder retspraksis, der udgøres af domme og afgørelser, blive foretaget i afhandlingen. Dette gøres ved at tage afsæt i lovtekstens ordlyd, hvorved formålet er at udlede dens juridiske mening. Fortolkningen udføres i overensstemmelse med ordenes traditionelle betydning, således der opnås retssikkerhed, idet krav som ensartethed, forudberegnelighed og konsekvent fortolkning imødegås.³ Den almindelige ordlydsfortolkning fastlægger altså reglernes generelle indhold, og vil udgøre afhandlingens grundlæggende fortolkningsmetode.

Såfremt der skulle opstå problemer i forbindelse med at udlede gældende ret ud fra en ordlydsfortolkning, der er uklar, vil en formålsfortolkning blive anvendt i stedet. Tankegangen bag en formålsfortolkning er at klarlægge det, som forfatteren har ønsket at indlægge i reglerne. I denne forbindelse ser man således primært på formålet bag loven frem for dennes nøjagtige ordlyd. Dette gøres ved at foretage en analyse af forarbejderne til den specifikke lov, da det er

² Munk-Hansen, Carsten, (2018), "Retsvidenskabsteori", s. 207

³ Munk-Hansen, Carsten, (2018), "Retsvidenskabsteori", s. 298

disse, der danner grundlaget for forståelsen af loven.⁴ De danske domstole anvender fortolkningsprincippet i de situationer, hvor ordlyden ikke har været direkte anvendeligt på det specifikke område, eller hvor ordlyden ganske enkelt har været for uklar.⁵

Retskilderne og læren om disse er fundamentet for den retsdogmatiske metode, hvorfor det er vigtigt at fortolke og analysere herpå.⁶ For at kunne fastlægge gældende ret for moms ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, tages der udgangspunkt i en række retskilder såsom EU's momssystemdirektiv, den danske momslov, bekendtgørelser og administrativ praksis. Derudover vil der ved fortolkningen af lovgivningen anvendes juridisk faglitteratur velvidende, at disse ikke har nogen større retskildeværdi. Faglitteraturen har dog til formål at give den fornødne baggrundsviden inden for retsområdet, således muligheden for at kunne fortolke og forstå retskilderne opnås korrekt.

Med henblik på at danne et overblik over afhandlingens anvendte retskilder og retskildeværdien heraf, vil det følgende afsnit have til formål at beskrive disse.

2.2. Anvendelse af retskilder

Ved fastlæggelse af gældende ret i forbindelse med moms ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, vil traditionelle retskilder og kilder blive anvendt, der består af henholdsvis primære og sekundære kilder. Anvendelsen af primære retskilder vil udgøre momssystemdirektivet, momsloven, moms bekendtgørelsen samt domme og afgørelser fra Danmark og EU. De sekundære kilder råder over subjektive fortolkninger og forståelser af de primære retskilder, og udgøres bl.a. af Den Juridiske Vejledning, faglitteratur, hjemmesider og øvrige publikationer fra f.eks. advokater, eksperter og revisorer inden for afhandlingens genstandsområde.

Henset til at de sekundære kilder indeholder subjektive fortolkninger af primære retskilder, er det afgørende for anvendelsen heraf, at man løbende forholder sig kildekritisk. Denne kildekritik kan tage afsæt i en undersøgelse af forfatterens uddannelsesmæssige niveau og interesse for afhandlingens genstandsfelt. På denne måde vurderes det hvorvidt, eller i hvilket omfang, kilden kan benyttes i forbindelse med besvarelse af afhandlingens problemformulering. De sekundære retskilder vil således bidrage til en alsidig gennemgang af

⁴ Munk-Hansen, Carsten, (2018), "Retsvidenskabsteori", s. 304

⁵ Højlund, Dorte (2021), "Retssikkerhed og juridisk metode", s. 25+26

⁶ Munk-Hansen, Carsten, (2018), "Retsvidenskabsteori", s. 204 ff.

hele afhandlingen. I forbindelse med fortolkningen af de primære retskilder kan der opstå situationer, hvor disse fejlfortolkes, eller hvor de potentielt er forældet, hvorfor det er vigtigt at være opmærksom på, om de anvendte retskilder er relevante.

EU-retspraksis regulerer en stor del af det momsretlige område, idet momsloven er en implementering af, og fortolkes i overensstemmelse med, momssystemdirektivet. EU-rettens retskilder vil således blive anvendt i afhandlingens del 4 med henblik på at fastlægge gældende ret for moms ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.

I det omfang det er muligt at inddrage retspraksis fra danske domstole, vil disse blive genstand for en nærmere analyse. Der findes dog ikke mange nationale domstolsafgørelser på momsområdet, da de fleste afgørelser vedrørende afhandlingens problemformulering er opstået af administrativ vej.⁷ Dette gælder bl.a. Landskatterettens afgørelser og Skatteforvaltningens bindende svar, som i øvrigt anvendes i afhandlingens del 4 til at fastlægge gældende ret.

I afhandlingen vil den retsdogmatiske metode blive anvendt til at analysere og fortolke gældende ret vedrørende moms ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom. I den forbindelse er rangordenen af de anvendte retskilder en essentiel forudsætning. De anvendte retskilder vil blive gennemgået nedenfor, og dækker over EU-retskilder, nationale retskilder og bestemmelser.

2.2.1. EU-retskilder

EU råder over flere forskellige retsakter, der alle kan bringes i anvendelse ved fastlæggelsen af gældende ret på et givent område.⁸ Dette gælder bl.a. direktiver, forordninger og retspraksis, der desuden spiller en stor rolle på momsområdet. Foruden Grundloven har EU-retten forrang for dansk ret.⁹

Danmark er en af de 27 medlemsstater i EU, hvilket betyder, at Danmark er forpligtet til at følge de forordninger og direktiver, som EU foreskriver. Inden for EU er momssystemets overordnede formål en harmonisering af reglerne, hvilket opnås gennem EU-direktiverne. Momssystemdirektivet skal sikre en opretholdelse af varenes frie bevægelighed i EU, da reglerne således vil være de samme blandt alle EU-medlemsstaterne. Momssystemdirektivet

⁷ Højlund, Dorte (2021), "Retssikkerhed og juridisk metode", s. 65

⁸ Højlund, Dorte (2021), "Retssikkerhed og juridisk metode", s. 48

⁹ Højlund, Dorte (2021), "Retssikkerhed og juridisk metode", s. 48

har højere retskildeværdi end momsloven, idet momslovens fundamentale grundprincipper er implementeret på baggrund af momssystemdirektivet.¹⁰

EU-direktiver er retsakter, hvis formål er at fastsætte et fælles mål, der skal opnås i hvert enkelt medlemsland i EU. Det er op til landene hver især, hvordan gennemførelsen af direktivet opnås, men det skal oftest ske indenfor en periode på to-tre år.¹¹ En af ulemperne ved at landene hver især skal sikre sig, at direktivet bliver implementeret i den nationale lovgivning er, at landene risikerer at fortolke eller implementere direktivteksten forskelligt. Den nationale lovgivning i de respektive medlemsstater kan derfor udgøre en bred variation af momsreglerne. Direktiver er som udgangspunkt ikke direkte gældende i medlemslandene. Først når landene har implementeret direktivet i den nationale lov, skaber det en direkte ret og pligt i landet.¹² Danmark er dermed forpligtet til at sikre sig, at direktivets retstilstand implementeres, og det er således op til det danske retssystem at finde frem til, hvordan dette gøres.

EU-forordninger er bindende retsakter, der skal følges i alle sine enkeltheder i hele EU. Forordninger er umiddelbart gældende i hvert medlemsland, og bliver dermed en del af medlemslandenes retsorden uden nogen forudgående national indarbejdelse.¹³ Forordninger indfører således pligter og rettigheder på lige vilkår som national lovgivning.¹⁴

EU-Domstolens afgørelser er ligeledes en essentiel retskilde. Formålet med EU-Domstolen er at sikre, at reglerne, gennem de juridiske problemstillinger, fortolkes, overholdes og anvendes på samme måde i alle EU's medlemsstater. EU-Domstolen fastlægger således gældende ret i EU, og træffer afgørelser om fortolkningen af EU-direktiverne.¹⁵ Det er muligt for nationale domstole at forlægge en verserende sag for EU-Domstolen, hvilket kaldes en præjudiciel forelæggelse. Medlemsstaternes domstole kan altså indbringe spørgsmål for EU-Domstolen, hvis de er i tvivl om, hvorledes en EU-regel eller et direktiv skal fortolkes i en specifik sammenhæng. Det er i denne forbindelse ikke EU-Domstolens opgave at træffe afgørelse i

¹⁰ Højlund, Dorte (2021), "Retssikkerhed og juridisk metode", s. 49

¹¹ Højlund, Dorte (2021), "Retssikkerhed og juridisk metode", s. 49

¹² Højlund, Dorte (2021), "Retssikkerhed og juridisk metode", s. 49

¹³ Højlund, Dorte (2021), "Retssikkerhed og juridisk metode", s. 48

¹⁴ Højlund, Dorte (2021), "Retssikkerhed og juridisk metode", s. 49

¹⁵ Højlund, Dorte (2021), "Retssikkerhed og juridisk metode", s. 51

sagen men alene at tilkendegive, hvorledes den nationale domstol skal anvende og fortolke EU-retten.¹⁶ EU-afgørelser har altså en høj retskildeværdi i EU.

I afhandlingen er EU-retskilderne vigtige for besvarelse af afhandlingens problemformulering om moms ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom. Momssystemdirektivet danner bl.a. baggrund for de EU-retlige afgørelser og præjudicielle spørgsmål, som vil blive gennemgået og analyseret i afhandlingen. Momssystemdirektivet og de udvalgte EU-domme vil dermed blive sammenholdt, således der bestræbes på at udlede relevante definitioner og rækkevidder for bestemmelserne. Disse skal desuden være i overensstemmelse med neutralitetsprincippet, som er det bærende element i momssystemet. Der foreligger ligeledes visse definitioner og begreber, der er behandlet af EU-Domstolen. Disse vil blive genstand for en nærmere gennemgang i afhandlingen.

2.2.2. Danske retskilder

Lovgivningen er en primær retskilde og dermed en vigtig kilde til afdækning af gældende ret. Ved lovgivningen forstås regler, som er fastsat af et offentligt organ med den fornødne kompetence hertil. Øverst i retskildehierakiet findes Grundloven, hvor det af § 43 fremgår, at der ikke må pålægges, forandres eller ophæves skat uden hjemmel hertil.¹⁷ Grundlovens § 43 er interessant for afhandlingen, da begrebet skat ligeledes omfatter moms.

Momsloven er implementeret på baggrund af momssystemdirektivet, hvorfor Danmark er forpligtet til at implementere EU-direktivet ud fra den danske fortolkning og forståelse, jf. TEUF art. 288, stk. 3. Medlemsstaterne må i denne forbindelse indføre lovgivning, der rækker ud over direktivet, men må ikke indføre lovgivning, der strider imod direktivet og således også den ønskede harmonisering i EU, jf. forrangsprincippet. Forrangsprincippet er det princip, der dikterer samspillet mellem EU-retten og national ret. Princippet regulerer hvilket retssystem, der har forrang, hvis der opstår konflikter med EU-retten. Dermed sikrer princippet, at EU-retten beskytter medlemsstaternes borgere på en ensartet måde i hele EU.¹⁸ Dette er bl.a. udledt af dom C-6/64 Costa mod E.N.E.L., hvori Domstolen skulle afgøre hvorvidt EU-retten havde forrang for national ret.¹⁹ I den forbindelse udtalte Domstolen således:

¹⁶ Højlund, Dorte (2021), "Retssikkerhed og juridisk metode", s. 51

¹⁷ Højlund, Dorte (2021), "Retssikkerhed og juridisk metode", s. 21

¹⁸ Højlund, Dorte (2021), "Retssikkerhed og juridisk metode", s. 48

¹⁹ Domstolen Dom af 15. juli 1964, Flaminio Costa mod E.N.E.L., sag C-6/64

"...af alt dette fremgår det, at den af traktaten affødte ret, der hidrører fra en autonom rets kilde, på grund af sin selvstændige natur retsligt må gå forud for en hvilken som helst national bestemmelse, idet den ellers ville miste sin fællesskabskarakter, og idet selve retsgrundlaget for Fællesskabet ellers ville blive bragt i fare..."²⁰ EU-retten har således forrang for dansk ret. Rækkevidden af princippet må dog være begrænset, eftersom forrangsprincippet ikke er anvendeligt på Grundloven.²¹

De danske retskilder vil blive anvendt i afhandlingen til at fastlægge gældende ret på området for moms ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom. Momsloven vil således blive anvendt i afhandlingen, men er dog ikke alene nok til at kunne fastlægge gældende ret, hvorfor domme og afgørelser vil blive inddraget i analysen heraf. Lovteksten samt retspraksis vil blive sammenholdt, således der udledes definitioner og gældende ret, der bidrager til at besvare afhandlingens problemformulering. De danske retskilder vil ligeledes blive sammenholdt med neutralitetsprincippet for at sikre, at der ikke foreligger konkurrenceforvridning i forbindelse med momsretlige problemstillinger.

På trods af at Landsskatterettens afgørelser ikke er afsagt af en domstol, er det til gengæld den øverste administrative klageinstans på skatteområdet. Disse Landsskatteretsafgørelser har således en lavere retskildeværdi end domstolsafgørelser, men vil alligevel udgøre en vis retskildemæssig værdi, idet afgørelserne udgør store dele af retspraksis på momsområdet. Desuden bevares retssikkerheden ved, at Landsskatteretten anvender tidligere afsagte domme i sine afgørelser.²²

Udover at der kan støttes ret på momsloven og danske afgørelser, er det også relevant at anvende sekundære retskilder såsom bindende svar og Den Juridiske Vejledning. Skatterådet afgiver bindende svar, som borgere og virksomheder kan støtte ret på. Det fremgår af forarbejderne til indførelsen af bindende svar, at formålet med disse er at give spørgeren afklaring på de skattemæssige problemstillinger, der kan opstå ved en gennemført eller påtænkt disposition.²³ Et bindende svar er, jf. skatteforvaltningslovens § 25, stk. 1, bindende for skattemyndighederne i forhold til den pågældende spørger, og styrker således retssikkerheden gennem en øget forudsigelighed i skatteretten.²⁴ På trods af at bindende svar ikke tillægges lige så stor retsmæssig værdi som afgørelser fra EU-Domstolen, nationale domstole og

²⁰ Domstolen Dom af 15. juli 1964, Flaminio Costa mod E.N.E.L., sag C-6/64

²¹ Højlund, Dorte (2021), "Retssikkerhed og juridisk metode", s. 48

²² Munk-Hansen, Carsten, (2018), "Retsvidenskabsteori", s. 331

²³ Den Juridiske Vejledning, 2022-1, Version 3.8 – 31.01.22, A.A.3.5 "Bindende svar bagud i tid"

²⁴ Højlund, Dorte (2021), "Retssikkerhed og juridisk metode", s. 66

Landsskatteretten, vil de i afhandlingen blive anvendt til at underbygge retstilstanden i forhold til moms ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.²⁵

Den Juridiske Vejledning har cirkulærestatus, og er udtryk for Skatteforvaltningens opfattelse af, hvad der er gældende ret. Vejledningen er bindende for skatteforvaltningens medarbejdere, medmindre indholdet ikke stemmer overens med højere rangerede retskilder.²⁶ Vejledningen vil dog ikke være bindende i det omfang, der kan støttes ret på indholdet af tidligere vejledninger.²⁷ Skatteforvaltningen består af forskellige styrelser, der hver især er ansvarlige for at udfærdige egne afsnit i Den juridiske vejledning.²⁸ Det er Skattestyrelsen, der er ansvarlig for afsnittet ”D.A Moms”, som i øvrigt anvendes i afhandlingen til at få indsigt i gældende ret på momsområdet.

Ved anvendelsen af de danske retskilder, vil der skelnes mellem kildernes retskildeværdi. Dette betyder, at retskilder, som Den Juridiske Vejledning samt bindende svar, vil bruges til at understøtte retstilstanden, der udledes af de kilder, som har højere retskildeværdi.

2.2.3. Samspelet mellem EU og Danmark

EU’s momssystemdirektiv har, jf. forrangsprincippet, højere retskildeværdi end den danske momslov, hvilket også ses ved, at momsloven er implementeret på baggrund af direktivet. Den danske momslov skal fortolkes EU-konformt, således at fortolkningen af momsloven sker i overensstemmelse med formålet bag momssystemdirektivet.²⁹ Dette betyder også, at afgiftspligtige personer i Danmark kan påberåbe sig momssystemdirektivet fremfor momsloven, hvis direktivet enten stiller den pågældende bedre end momsloven, eller hvis momsloven ikke har implementeret en bestemmelse fra direktivet.

Hvis direktivet ikke er implementeret korrekt i den danske momslov, har afgiftspligtige personer stadig mulighed for at støtte ret på momsloven, f.eks. hvis denne fritager afgiftspligtige transaktioner i større omfang end momssystemdirektivet.³⁰

Domstolsafgørelser fra EU har naturligvis større retskildeværdi end danske domstolsafgørelser, idet domme fra EU er afsagt ud fra en fortolkning af EU’s momssystemdirektiv. De danske domme er derimod afsagt ud fra en fortolkning af momsloven men ofte sammenholdt med en

²⁵ Højlund, Dorte (2021), ”Retssikkerhed og juridisk metode”, s. 65

²⁶ Den Juridiske Vejledning, 2022-1, ”Den Juridiske Vejledning – Et bidrag til retssikkerheden”

²⁷ Den Juridiske Vejledning, 2002-1, ”Den juridiske vejledning – Bindende virkning”

²⁸ Den Juridiske Vejledning, 2022-1, ”Den Juridiske Vejledning – Et bidrag til retssikkerheden”

²⁹ Højlund, Dorte (2021), ”Retssikkerhed og juridisk metode”, s. 48+49

³⁰ Munk-Hansen, Carsten, (2018), ”Retsvidenskabsteori”, s. 276 ff.

tolkning af direktivets tekst og EU-domme inden for området. De øverste retskilder inden for momsretten er således EU's momssystemdirektiv og EU-domme.

2.3. Fortolkningsprincipper

Til besvarelse af afhandlingens problemformulering er det essentielt at fastslå hvilke fortolkningsprincipper, der bliver anvendt. Fortolkningsprincipper betragtes som hjælpemidler til tolkning af regler, og vil i afhandlingen bl.a. udgøre ordlyds-, formåls-, udvidende og indskrænkende fortolkning.³¹

Da momsloven er implementeret på baggrund af momssystemdirektivet, og dermed skal fortolkes i overensstemmelse med denne, vil der i tvivlstilfælde skulle fortolkes EU-konformt. Dette indebærer, at alle medlemslandenes myndigheder og domstole er forpligtet til at fortolke national lovgivning i lyset af momssystemdirektivets ordlyd og formål.³² I de situationer hvor bestemmelsen og retstilstanden fremstår mere klar, vil andre fortolkningsprincipper kunne anvendes ved fastlæggelse af gældende ret.

Det mest almindelige fortolkningsprincip er en ordlydsfortolkning, hvor man forholder sig til reglens almindelige sproglige forståelse og dermed dennes ordlyd.³³ En ordlydsfortolkning vil som udgangspunkt altid blive anvendt, idet ordlyden af en bestemmelse naturligvis er relevant for forståelsen heraf. Ordlyden kan imidlertid være utilstrækkelig og dermed give anledning til tvivl, hvorfor det i mange tilfælde er nødvendigt med en nærmere undersøgelse af meningen med bestemmelsen. Dette kan gøres ved hjælp af en formålsfortolkning, hvor der tages udgangspunkt i lovforarbejderne ved implementeringen af den konkrete bestemmelse i momsloven. Dette er begrundet i, at formålet med momssystemet, herunder neutralitetsprincippet, altid skal tages med i betragtningen, når det skal vurderes, hvorvidt forståelsen af ordlyden er i uoverensstemmelse hermed.

En formålsfortolkning kan medføre en indskrænkende eller udvidende fortolkning. Ved en indskrænkende fortolkning indsnævres bestemmelsens anvendelsesområde således, at tilfælde, der ud fra en rent sproglig forståelse ville være omfattet af reglen, ikke bliver omfattet alligevel.³⁴ Omvendt indebærer en udvidende fortolkning, at bestemmelsen anvendes på forhold, der ikke er dækket af ordlyden. Dermed kan bestemmelsen bruges uden for sin

³¹ Højilund, Dorte (2021), "Retssikkerhed og juridisk metode", s. 37

³² Munk-Hansen, Carsten, (2018), "Retsvidenskabsteori", s. 293

³³ Højilund, Dorte (2021), "Retssikkerhed og juridisk metode", s. 38

³⁴ Munk-Hansen, Carsten, (2018), "Retsvidenskabsteori", s. 309

ordlyd.³⁵ Da fritagelsesbestemmelserne i momslovens § 13 er undtagelser til hovedreglen, hvor der skal opkræves moms af enhver afgiftspligtig transaktion, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person, skal disse som udgangspunkt fortolkes indskrænkende. Der må dog ikke fortolkes så indskrænkende, at fortolkningen fratager bestemmelserne deres indhold.³⁶ Henset til at Grundlovens § 43 altid skal respekteres i forhold til den danske momslov, vil det automatisk begrænse omfanget af muligheden for de danske domstole til at anvende indskrænkende og udvidende fortolkning på momsområdet. De danske domstole anvender i stedet primært ordlyds- og formålsfortolkning, da det er essentielt at forstå lovgivers intention med bestemmelsens tilblivelse.³⁷

EU-Domstolen anvender ofte en dynamisk fortolkning, hvorved forstås, at der fortolkes i takt med den samfundsmæssige udvikling. På denne måde undgås det, at reglerne bliver forældede ved at allerede gældende ret kommer til at gælde under nye vilkår. Dermed sikres en overholdelse af neutralitetsprincippet, idet EU-Domstolen således er med til at fastlægge retstilstanden i takt med samfundets udvikling.³⁸

I denne afhandling, hvor der tages udgangspunkt i fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8 – svarende til momssystemdirektivet art. 135, stk. 1, litra l), er der en fortolkningspligt om en uniform anvendelse af disse på tværs af medlemsstaterne, således at det undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt.³⁹ Dette er gældende, medmindre der er hjemlet andet i momssystemdirektivet. I afhandlingen nævnes det gentagende gange vedrørende flere af EU-Domstolens afgørelser, at fritagelserne i momssystemdirektivet skal fortolkes strengt, eftersom der er tale om en undtagelse fra det generelle princip om, at afgiftspligtige transaktioner, der leveres af afgiftspligtige personer, er momspligtige heraf. Dette medfører også, at fritagelsen for udlejning og bortforpagtning af fast ejendom ikke kan anvendes analogt.⁴⁰

³⁵ Højlund, Dorte (2021), ”Retssikkerhed og juridisk metode”, s. 40

³⁶ Den Juridiske Vejledning, 2022-1, Version 3.8 – 31.01.22, D.A.5.24 ”Baggrundsviden om moms fritagelserne i ML § 13”

³⁷ Munk-Hansen, Carsten, (2018), ”Retsvidenskabsteori”, s. 287

³⁸ Munk-Hansen, Carsten, (2018), ”Retsvidenskabsteori”, s. 309

³⁹ Domstolen Dom (Femte Afdeling) af 8. maj 2003. Wolfgang Seeling mod Finanzamt Starnberg, sag C-269/00, præmis 46

⁴⁰ Domstolen Dom (Femte Afdeling) af 8. maj 2003. Wolfgang Seeling mod Finanzamt Starnberg, sag C-269/00, præmis 45

2.4. Neutralitetsprincippet

Neutralitetsprincippet er det bærende element i momssystemet, hvorfor princippet er vigtigt for fortolkningen af de relevante retsregler. Det bagvedliggende formål med neutralitetsprincippet er at undgå konkurrenceforvridning. Princippet skal dermed forhindre, at sammenlignelige varer og tjenesteydelser, der konkurrerer indbyrdes, momsmæssigt bliver behandlet forskelligt. Neutralitetsprincippet er udtryk for opkrævningen af momsen og den administrative håndtering heraf. Dette medfører, at forbrugerens valg ikke må påvirkes, når denne køber en given vare både inden for landegrænserne og medlemsstaterne imellem. Dermed opretholdes en neutral moms, hvor medlemsstaterne i EU frit kan handle med hinanden på tværs af grænserne.⁴¹ Neutralitetsprincippet anvendes bl.a. af EU-Domstolen og skattemyndighederne, hvilket også kommer til udtryk i flere af afhandlingens domme og afgørelser, hvori der henvises direkte hertil. Princippet vil blive anvendt som en metodisk tilgang til at analysere retskilderne, da det er særligt vigtigt ved forståelsen af domstolens fortolkning af bestemmelserne i momssystemdirektivet og momsloven.

Neutralitetsprincippet bruges således bredt til at understrege, at bestemmelserne i momssystemdirektivet og momsloven skal stemme overens med de formål, der ligger til grund for bestemmelserne. Der må altså ikke fortolkes på bestemmelserne på en sådan måde, at disse mister deres virkning i forhold til hele formålet med momssystemet om en neutral afgift. Af den grund er princippet afgørende for benyttelsen af fortolkningsprincipperne, idet domstolene er forpligtet til at fortolke momstvister i overensstemmelse hermed. Neutralitetsprincippet vil derfor holdes i mente gennem hele afhandlingen, og desuden blive sammenholdt med udfaldet af de forskellige domme og afgørelser i analysen.

Selvom EU-medlemsstaternes nationale lovgivning alle tager udgangspunkt i momssystemdirektivet, så findes der stadig store udfordringer, når det kommer til neutraliteten af momsen. Medlemsstaternes forskellige satser er eksempelvis et problem. Det burde ikke være mere fordelagtigt for en dansk forbruger at køre over grænsen til Tyskland for at købe varer til en lavere momssats. Desuden er den administrative håndtering af momsen i de forskellige medlemsstater også en udfordring, idet reglerne håndteres forskelligt. Dette skaber forskellige regler for momsen, og medfører dermed, at der ikke opnås neutralitet imellem

⁴¹ Ramsdahl Jensen, Dennis, (2004), "Merværdiafgiftspligten", s. 48

medlemsstaterne. Forbrugerne har derfor mulighed for at ”shoppe” rundt i medlemsstaterne for at finde den mest fordelagtige momshåndtering. Fritagelserne i momslovens § 13 afviger midlertidig også fra neutralitetsprincippet, idet hvert land har forskellige fritagelser. Når der alligevel er valgt at fritage visse transaktioner, er det begrundet i, at disse fritagelser anses for at have almenyttige formål. Såfremt et land træder tilbage fra en fritagelse, kan denne beslutning ikke ændres igen. Det kan siges, at bordet fanger, når beslutningen om overgang fra momsfrigørelse til momspligt implementeres i overensstemmelse med direktivets muligheder.

Ovenstående strider imod hele meningen med neutralitetsprincippet, der netop er at undgå konkurrenceforvridning. Det er dog ikke muligt, så længe der findes forskellige satser og implementeringer i EU’s medlemsstater, at undgå konkurrenceforvridningen.

2.5. Afhandlingens struktur

I afhandlingen undersøges den momsmæssige behandling af udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, i relation til frivillig momsregistrering samt fradragsretten i denne relation. Følgende afsnit har til hensigt at give læseren et nærmere overblik over afhandlingens opbygning og struktur.

Første del af afhandlingen består af en introduktion, herunder en indledning, der fører til en problemformulering, som vil blive belyst. Herefter afgrænses der fra at berøre visse områder og begreber, der kan falde under problemfeltet, men som ikke vil blive behandlet.

Anden del af afhandlingen består af et metodeafsnit. Her vil den metodiske fremgangsmåde, fortolkningsprincipper, retskilder samt relevante begreber beskrives. Desuden vil der redegøres for, hvordan disse anvendes i afhandlingen. Formålet med denne del er at belyse den konkrete anvendelse af retsdogmatisk metode.

Tredje del af denne afhandling vil redegøre for begrebet fast ejendom, med henblik på at blive anvendt i afhandlingens del 4.

Fjerde del består af en analyse af begrebet udlejning samt rækkevidden for relevante bestemmelser inden for momspligten, den frivillige momsregistrering og fradragsretten herfor.

Der vil blive foretaget en analyse og fortolkning af de udvalgte retskilder, således der bestræbes på at belyse den gældende retstilstand på området. Dette vil gøres ved brug af den fastslåede metode i anden del af afhandlingen.

Femte del af afhandlingen består af en samlet konklusion, der har til hensigt at forbinde de delkonklusioner, der er udført i fjerde del. I konklusionen vil der stræbes efter at klarlægge og besvare afhandlingens problemformulering.

Sjette og sidste del af afhandlingen består af en litteraturliste.

Del 3 – Definitionen af fast ejendom

Begrebet fast ejendom fik med virkning fra den 1. januar 2017 en fællesretlig definition i EU. Indtil da havde de enkelte medlemsstater forskellige definitioner af begrebet, hvorfor formålet med indførslen var at sikre en mere ensartet fortolkning i EU.⁴² Definitionen blev implementeret i momsforordningens artikel 13b ved gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 2, litra a.⁴³

Fast ejendom anses ifølge momsforordningens artikel 13 b som:

- 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 integrerede 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.*”⁴⁴

Begrebet skal fortolkes bredt, da der med jorden henvises til alt, der befinder sig på og under denne, uanset at det grundstykke, hvorpå jorden er placeret, er tildækket med vand.⁴⁵ Af hensyn til at kunne forstå sag C-451/06, Gabriele Walderdorff, i afhandlingens del 4 om definitionen af udlejning og bortforpagtning, er det særligt relevant at få fastlagt, hvad der i denne forbindelse forstås med begrebet jorden.

⁴² Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 om ændring af gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 for så vidt angår leveringsstedet for ydelser, (12)

⁴³ Den Juridiske Vejledning, 2022-1, Version 3.8-31.01.22, D.A.5.9.2.2 ”Definition: Fast ejendom – regler og praksis fra 2017”

⁴⁴ Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 om ændring af gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 for så vidt angår leveringsstedet for ydelser, artikel 13b

⁴⁵ Domstolen Dom (Tredje afdeling) af 3. marts 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn mod Skatteministeriet, sag C-428/02, præmis 33

Del 4 – Fastlæggelse af gældende ret

4.1. Definition af bortforpagtning og udlejning af fast ejendom

I følgende afsnit vil begrebet udlejning og bortforpagtning analyseres.

Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom er som hovedregel fritaget for momspligten, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, men hverken momsloven eller momssystemdirektivet definerer begreberne yderligere. Det er derfor nødvendigt at analysere begrebernes omfang og rækkevidde, for at kunne fastlægge gældende ret i forhold til afhandlingens problemformulering. Da momslovens § 13, stk. 1, nr. 8 er implementeret på baggrund af momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), vil der i følgende afsnit analyseres på en række EU-afgørelser med det formål at foretage en nærmere afgrænsning af rækkevidden af begreberne.

I forbindelse med udlejning af fast ejendom kan det ud fra to EU-afgørelser udledes, at der findes to grundlæggende elementer, der skal være opfyldt for, at et forhold kan defineres som udlejning af fast ejendom i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l)'s forstand. Disse grundlæggende elementer er relevante for nedenstående analyse, og kan udledes i præmis 21 i EU-dommen C-108/99, Cantor Fitzgerald International, således: ”*Udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b) 's forstand består grundlæggende i, at ejeren af en fast ejendom mod betaling af leje og for en aftalt periode overlader lejeren brugsretten til sin ejendom og retten til at udelukke andre...*”

Denne retstilstand blev bekræftet i præmis 25 i EU-dommen C-275/01, Sinclair Collis Ltd., med følgende: ”*Det fremgår imidlertid af fast retspraksis på den ene side, at det grundlæggende kendetegn ved udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b) 's forstand er, at rettighedshaver for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til at råde over en fast ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed...*”

Heri fastlægges det, at der er tale om udlejning af fast ejendom, hvis rettighedshaver, for en aftalt periode og mod et vederlag, tildeles retten til at råde over en fast ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og samtidigt kan udelukke andre fra at udnytte denne rettighed.⁴⁶

⁴⁶ Den Juridiske Vejledning, 2022-1, Version 3.8-31.01.22, D.A.5.8.4.1.2 ”*Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom*”

Dette bevirker således, at der, efter momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l), vil være tale om udlejning af fast ejendom, såfremt de to ovenstående betingelser er opfyldt.

4.1.1. Tildeling af brugsret

Betingelserne virker simple, men praksis viser, at der har hersket tvivl om, hvorvidt tildelingen af alene brugsretten til en fast ejendom er nok til at lade forholdet være omfattet af udlejning af fast ejendom i overensstemmelse med momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l). Dette spørgsmål blev behandlet i sag C-326/99, *Goed Wonen*, hvor EU-Domstolen vurderede, at brugsretten til en fast ejendom kunne anses som udlejning af fast ejendom. Sagen opstod som følge af, at en forening havde anført henholdsvis salgs- og købsmoms på sin afgiftsangivelse, og på det grundlag havde modtaget et momsfradrag. EU-Domstolen anså imidlertid forholdet for momsfrataget udlejning af fast ejendom, hvorfor momsfradraget ikke var berettiget.

I sagen fik en hollandsk byggeforening ved navn *Goed Wonen* (herefter foreningen) leveret tre nye ejendomskomplekser med henblik på udlejning. I denne forbindelse stiftede foreningen en fond ved navn *Goed Woning* (herefter fonden), der mod vederlag blev tildelt en 10-årig *ususfructusret* (herefter *brugsret*⁴⁷) over ejendommene. Dette betød, at fonden overtog retten til at benytte de tre ejendomme, der var ejet af foreningen.⁴⁸ På baggrund af denne *brugsret* bemyndigede fonden imidlertid foreningen til at foretage visse tiltag i forbindelse med administrationen af bygningerne. Foreningen modtog bl.a. rettighederne til at udføre vedligeholdelsesarbejde, inddrive og administrere leje samt til at stå for lejekontrakter og fakturering af mulige lønforhøjelser. Derudover blev foreningen tildelt retten til, på vegne af fonden, at træffe alle former for retlige dispositioner, som foreningen anså for hensigtsmæssige i forhold til administrationen.⁴⁹

I forbindelse med foreningens afgiftsangivelse var der blevet angivet både den moms, som foreningen havde faktureret hos fonden for indrømmelsen af *brugsrettens*, og den moms, som foreningen var blevet faktureret for opførelsen af ejendommene. På baggrund af denne afgiftsangivelse havde foreningen modtaget et momsfradrag, som den nationale myndighed i Holland efterfølgende foretog en efteropkrævning af, idet myndighederne anså forholdet som

⁴⁷ Af ”*ususfructusret*”, Domstolen Dom (Femte afdeling) af 4. oktober 2001. *Stichting Goed Wonen mod Staatssecretaris van Financiën*, sag C-326/99, præmis 14. Det forudsættes, at der ikke er anledning til tvivl om definitionen.

⁴⁸ Domstolen Dom (Femte afdeling) af 4. oktober 2001, *Stichting Goed Wonen mod Staatssecretaris van Financiën*, sag C-326/99, præmis 13

⁴⁹ Domstolen Dom (Femte afdeling) af 4. oktober 2001, *Stichting Goed Wonen mod Staatssecretaris van Financiën*, sag C-326/99, præmis 14

momsfritaget udlejning af fast ejendom.⁵⁰ Denne efteropkrævning blev stadfæstet af den nationale domstol i Holland.

Foreningens retlige form blev imidlertid ændret til en fond under navnet Stichting Goed Wonen (herefter GOW). GOW var ikke tilfreds med domstolens afgørelse, og appellerede derfor til Hoge Rad Der Nederlandene, der efterfølgende indbragte sagen for EU-Domstolen med to præjudicielle spørgsmål.⁵¹ Til besvarelsen af denne analyse vurderes kun det ene spørgsmål at være relevant. Spørgsmålet lød som følgende:

”Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om 6. direktivs art. 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, litra a), skal fortolkes således, at de er til hinder for en nationale bestemmelse som momslovens artikel 11, stk. 1, litra b), nr. 5, hvorefter stiftelse af en ususfructusret over fast ejendom for en begrænset periode kan sidestilles med udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom med henblik på anvendelsen af momsfrigagelsen ”⁵²

Som argumentation for GOW og Kommissionens påstand om at forholdet ikke kunne anses som momsfritaget udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, blev det gjort gældende, at erkendelsen af en brugsret ikke kunne være underlagt begreberne udlejning og bortforpagtning.⁵³ Kommissionen var af den klare opfattelse, at begreberne udlejning og bortforpagtning på den ene side og brugsretten på den anden adskilte sig betydeligt fra hinanden i de civile retlige ordninger. I denne forbindelse gjorde de gældende, at udlejning og bortforpagtning skulle forbindes med personelle rettigheder og formål, der kun har med udlejning at gøre. Dette omfatter eksempelvis at stille et specifikt gode, såsom en bolig, til rådighed for en lejer. Derudover anførte de, at brugsretten skulle forbindes med tinglige rettigheder, hvorved formålet var at benytte godet, og hvor der samtidigt blev opnået ret til at råde over et afkast. Kommissionen påpegede desuden, at brugsretten gav den berettigede ret til at behandle godet som sit eget og ligeledes til at videreudleje det modsat udlejning og

⁵⁰ Domstolen Dom (Femte afdeling) af 4. oktober 2001, Stichting Goed Wonen mod Staatssecretaris van Financiën, sag C-326/99, præmis 16

⁵¹ Domstolen Dom (Femte afdeling) af 4. oktober 2001, Stichting Goed Wonen mod Staatssecretaris van Financiën, sag C-326/99, præmis 24

⁵² Domstolen Dom (Femte afdeling) af 4. oktober 2001, Stichting Goed Wonen mod Staatssecretaris van Financiën, sag C-326/99, præmis 39

⁵³ Domstolen Dom (Femte afdeling) af 4. oktober 2001, Stichting Goed Wonen mod Staatssecretaris van Financiën, sag C-326/99, præmis 40

bortforpagtning, hvor der skulle foreligge et samtykke fra udlejer, inden dette kunne lade sig gøre.⁵⁴

Indledningsvist bemærkede EU-Domstolen, at der ikke findes en entydig definition af begreberne udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i momssystemdirektivet, og at det heller ikke er muligt at henvise til definitioner i EU-medlemsstaternes lovgivning. Af den grund tog EU-Domstolen ikke GOW og Kommissionens argumentation, om at fællesskabsdefinitionen på udlejning og bortforpagtning skal baseres på lighedspunkter mellem disse, til følge.⁵⁵ Dette blev desuden begrundet med, at EU-Domstolen allerede tidligere havde udtalt, at begreberne går ud over det, der er fastsat i de enkelte nationale retssystemer.⁵⁶

EU-Domstolen fastslog derfor, at der skulle tages udgangspunkt i de bærende hensyn bag momsfrigtagelsen af udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l). Det skulle således vurderes, om disse bærende hensyn kunne give tilladelse til at udvide fritagelsen til også at omfatte brugsretten til en fast ejendom, så længe dette sker i overensstemmelse med momssystemdirektivets oprindelige formål med fritagelsen.⁵⁷

I forslaget til momssystemdirektivet, i forbindelse med afgiftsfrigtagelserne, følger det, at udlejning af fast ejendom er fritaget for moms af økonomiske, tekniske og sociale årsager. Der argumenteres bl.a. for, at udlejning til boligformål er momsfrigtaget af sociale årsager med undtagelse af bl.a. hotelbranchen og udlejning, der kan anses som industriel og handelsmæssig virksomhed.⁵⁸ På trods af at udlejning af fast ejendom som udgangspunkt falder under begrebet økonomisk virksomhed, udgør det normalvis en meget passiv virksomhed, der ikke tilfører nogen større merværdi.⁵⁹ I den forbindelse kan det fastslås, at en økonomisk virksomhed er udtryk for, at der opnås varige indtægter, mens selve aktivet ikke skaber nogen merværdi i forhold til, at dette udlejes. Alligevel anses det for at være økonomisk virksomhed, da det er et aktiv, der genererer omsætning i form af udlejning, der på længere sigt har til formål at opnå

⁵⁴ Domstolen Dom (Femte afdeling) af 4. oktober 2001, Stichting Goed Wonen mod Staatssecretaris van Financiën, sag C-326/99, præmis 42

⁵⁵ Domstolen Dom (Femte afdeling) af 4. oktober 2001, Stichting Goed Wonen mod Staatssecretaris van Financiën, sag C-326/99, præmis 48

⁵⁶ Domstolen Dom (Femte afdeling) af 4. oktober 2001, Stichting Goed Wonen mod Staatssecretaris van Financiën, sag C-326/99, præmis 48

⁵⁷ Domstolen Dom (Femte afdeling) af 4. oktober 2001, Stichting Goed Wonen mod Staatssecretaris van Financiën, sag C-326/99, præmis 50

⁵⁸ Domstolen Dom (Femte afdeling) af 4. oktober 2001, Stichting Goed Wonen mod Staatssecretaris van Financiën, sag C-326/99, præmis 51

⁵⁹ Domstolen Dom (Femte afdeling) af 4. oktober 2001, Stichting Goed Wonen mod Staatssecretaris van Financiën, sag C-326/99, præmis 53

varige indtægter af den faste ejendom. Det må således kunne udledes, at der ved udlejning er tale om, at der betales for at opnå retten til at kunne leje et aktiv, mens der ved tildelingen af en brugsret betales for at kunne bruge et aktiv. Af den grund er der i økonomisk henseende tale om den samme transaktion, idet der betales henholdsvis for enten at kunne bruge eller leje en fast ejendom.

EU-Domstolen bemærkede ligeledes, at brugsretten råder over de væsentligste kendetegn ved udlejning og bortforpagtning, idet rettighedshaver, for en aftalt periode og mod et vederlag, tildeles retten til at anvende den faste ejendom, som om vedkommende var ejer heraf, og derfor kan udelukke andre fra at udnytte samme ret.⁶⁰ Dette bliver desuden understøttet i analysens to efterfølgende afgørelser, C-284/03, Temco Europe, og C-451/06, Gabriele Walderdorff.

Med begrundelse i princippet om afgiftsneutralitet og kravet om overensstemmende anvendelse af bestemmelserne i momssystemdirektivet, herunder fritagelserne, fastslog EU-Domstolen således, at en erkendelse af brugsretten skulle karakteriseres som udlejning og bortforpagtning.⁶¹ Det ændrede ikke ved bedømmelsen heraf, at brugsretten, som anført af GOW og Kommissionen, adskilte sig fra udlejning og bortforpagtning, idet denne og udlejningen og bortforpagtningen, i økonomisk henseende, har de samme væsentlige kendetegn som nævnt ovenfor.⁶²

Det må således kunne udledes, at EU-Domstolen, med begrundelse i neutralitetsprincippet, lagde til grund, at brugsretten skulle sidestilles med udlejning og bortforpagtning, da det således undgås, at der i unddragelseshensigt stiftes fradragsret for købsmoms. Formålet er derfor, at det skal undgås, at man på den ene side kan kalde et forhold for brugsret, der således giver ret til momsfradrag, mens man på den anden side har udlejning og bortforpagtning, der ikke giver ret til et fradrag. Med henblik på at bevare neutraliteten er man derfor nødsaget til at sidestille brugsret og udlejning med hinanden, således der ikke opstår en situation, hvor fradragsretten udnyttes. Henset til at begreberne adskiller sig fra hinanden på flere forskellige områder, må det vurderes ikke at have betydning for forholdet, idet brugsretten dækker over de samme grundlæggende kendetegn som udlejning og bortforpagtning.

⁶⁰ Domstolen Dom (Femte afdeling) af 4. oktober 2001, Stichting Goed Wonen mod Staatssecretaris van Financiën, sag C-326/99, præmis 55

⁶¹ Domstolen Dom (Femte afdeling) af 4. oktober 2001, Stichting Goed Wonen mod Staatssecretaris van Financiën, sag C-326/99, præmis 56

⁶² Domstolen Dom (Femte afdeling) af 4. oktober 2001, Stichting Goed Wonen mod Staatssecretaris van Financiën, sag C-326/99, præmis 58

Således fastslog EU-Domstolen at tildelingen af en brugsret skulle sidestilles med udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i henhold til anvendelsen af momsfrigagelsen i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l).⁶³

Det kan ud fra ovenstående udledes, at der således ikke kun er tale om udlejning og bortforpagtning i de situationer, hvor en rettighedshaver, for en aftalt periode mod et vederlag, tildeles råderetten over den faste ejendom, som om denne var ejeren heraf, og derfor kan udelukke andre fra at udnytte sammen ret, men at det også gør sig gældende, hvis der er tale om en egentlig brugsret over det lejede.

4.1.2. Tildeling af råderet

For at et forhold kan være omfattet af udlejning og bortforpagtning, skal der, som fastslået ovenfor og som anført i det indledende afsnit af denne analyse, være tale om, at rettighedshaver, for en aftalt periode og mod et vederlag, tildeles råderetten over en fast ejendom, som om vedkommende var ejer heraf og desuden retten til at udelukke andre fra at udnytte samme rettighed. Her er der altså tale om en eksklusiv råderet over fast ejendom. Dette kan give anledning til tvivlsspørgsmål om, hvorvidt denne eksklusive råderet er opnået.

I sag C-284/03, Temco Europe, vurderede EU-Domstolen, at en midlertidig adgang til en fast ejendom mellem koncernforbundne selskaber kunne anses som udlejning af fast ejendom i overensstemmelse med momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l). Tvisten opstod i forbindelse med, at udlejer havde forbeholdt sig retten til at tilgå den udlejede faste ejendom.

Temco Europe (herefter TE) drev virksomhed med rengøring og vedligeholdelse af bygninger, og var momspligtig for disse aktiviteter. TE ejede en bygning, hvori de ikke havde driftssted. Bygningen var indrettet med henblik på udlejning, og momsen for omkostningerne blev fradraget i forbindelse med indretningen.⁶⁴

TE indgik i en koncern med yderligere tre selskaber, hvor der blev indgået en aftale mellem TE og disse selskaber angående udlejning af bygningen. TE bestemte lokalefordelingen, og selskaberne kunne udelukkende anvende lokalerne til drift af virksomhed i det tidsrum, hvori de drev virksomhed. Der var altså ikke tale om, at lejerne fik en speciel ret til en del af den

⁶³ Domstolen Dom (Femte afdeling) af 4. oktober 2001, Stichting Goed Wonen mod Staatssecretaris van Financiën, sag C-326/99, præmis 59

⁶⁴ Domstolen Dom (Første Afdeling) af 18. november 2004, État belge mod Temco Europe SA, sag C-284/03, præmis 6

faste ejendom. Lejerne havde derudover ingen indflydelse på, hvilke lokaler de blev tildelt, og TE forbeholdt sig desuden retten til regelmæssigt at opnå adgang til de udlejede lejemål. Derudover forbeholdt TE sig retten til, uden varsel og til enhver tid, at opsige lejemålet, og kræve, at lejerne skulle flytte ud.⁶⁵

TE udarbejdede et ordensreglement, som lejerne skulle forpligte sig til at overholde. Ordensreglementet indeholdt en ubegrænset adgangsret til bl.a. drikkevarer-automater, kantine og brusekabine.⁶⁶

De faste udgifter, som el og gas, skulle beregnes i forhold til forbrug, mens fællesudgifter blev fordelt efter lejernes benyttede antal kvadratmeter. Huslejen var baseret på den enkelte lejers antal benyttede kvadratmeter, og om disse kvadratmeter blev benyttet som kontor eller lager.⁶⁷

Efter en kontrol foretaget af den lokale myndighed blev det lagt til grund, at aftalerne skulle anses som aftaler om momsfristaget udlejning af fast ejendom, og at forholdet derfor ikke gav anledning til at indrømme fradrag for momsen af indretningsudgifterne til ejendommen.⁶⁸

TE blev herefter pålagt at tilbagebetale den moms, som myndigheden påstod, var blevet fradraget uberettiget. TE nægtede imidlertid at gøre dette, og mente ikke, at aftalerne indgået mellem TE og lejerne kunne anses for udlejning af fast ejendom i momssystemdirektivets forstand. Dette begrundede TE med, at retten til at benytte godet ikke kunne anses som en eneret, samt at denne var af midlertidig karakter, og at vederlaget derfor ikke var fastsat på grundlag af den periode, hvori godet blev benyttet.⁶⁹

Af den grund indbragte medlemsstaten et præjudicielt spørgsmål til EU-Domstolen,⁷⁰ der lød således:

”Kan sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b), fortolkes således, at transaktioner – der i belgisk ret svarer til en tidsbestemt aftale, hvorved et selskab samtidigt, i form af særskilte aftaler, overdrager forbundne selskaber en midlertidig ret til at tage den samme faste ejendom i brug til dels mod betaling af et fast vederlag, der dog i det væsentlige er fastsat på grundlag af det benyttede areal, men således at den midlertidige karakter neutraliseres af en fælles ledelse for erhververne og overdrageren – er »udlejning af fast ejendom« i fællesskabsretlig

⁶⁵ Domstolen Dom (Første Afdeling) af 18. november 2004, État belge mod Temco Europe SA, sag C-284/03, præmis 6

⁶⁶ Domstolen Dom (Første Afdeling) af 18. november 2004, État belge mod Temco Europe SA, sag C-284/03, præmis 6

⁶⁷ Domstolen Dom (Første Afdeling) af 18. november 2004, État belge mod Temco Europe SA, sag C-284/03, præmis 6

⁶⁸ Domstolen Dom (Første Afdeling) af 18. november 2004, État belge mod Temco Europe SA, sag C-284/03, præmis 7

⁶⁹ Domstolen Dom (Første Afdeling) af 18. november 2004, État belge mod Temco Europe SA, sag C-284/03, præmis 13

⁷⁰ Domstolen Dom (Første Afdeling) af 18. november 2004, État belge mod Temco Europe SA, sag C-284/03, præmis 9

forstand, eller, med andre ord, omfatter det selvstændige fællesskabsretlige begreb »udlejning af fast ejendom« i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b), anvendelse mod vederlag af en fast ejendom til formål, der er den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed uvedkommende – hvilken definition er gentaget i [momslovens] artikel 44, stk. 3, nr. 2 in fine – dvs. det forhold, at en fast ejendom midlertidigt stilles til rådighed for en ubestemt periode og mod betaling af et månedligt vederlag, som kan variere og delvist afhænger af medkontrahentens regnskabsresultat, idet medkontrahenten har en ikke eksklusiv brugsret, og den midlertidige karakter neutraliseres af en fælles ledelse af erhververen og overdrageren?»⁷¹

EU-Domstolen fastslog, at der var tale om udlejning af fast ejendom i overensstemmelse med momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l).

Ved bedømmelsen heraf bemærkede EU-Domstolen, at fritagelserne skal fortolkes strengt, eftersom der er tale om en undtagelse fra det almindelige princip om, at der skal opkræves moms af enhver afgiftspligtig transaktion, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Dette er dog under forudsætning af, at reglerne selvfølgelig ikke fortolkes så strengt, at de mister deres virkning.⁷²

EU-Domstolen fastslog ligeledes, at udlejningens varighed ikke kan være et selvstændigt element i vurderingen af, om der foreligger udlejning af fast ejendom, men at det kan være relevant at inddrage, når der skal skelnes mellem udlejning af f.eks. hotelværelser og beboelse.⁷³ EU-Domstolen bemærkede desuden, at det ikke har relevans for definitionen af udlejning af fast ejendom, om parterne på forhånd har aftalt længden af udlejningsperioden, eftersom disse forhold kan være omskiftelige, og kan ændres gennem udlejningsperioden.⁷⁴

Til trods for at udlejers vederlag er tæt knyttet til perioden for udlejningen af lejers anvendelse af den faste ejendom, og dermed synes at afspejle en reel udlejningstransaktion, er dette ikke nok til at udlede, at selve vederlaget blot dækker over disse transaktioner. EU-Domstolen fastslog således, at det var muligt, at vederlaget afspejlede flere forskellige ydelser, hvorfor det var vigtigt at sondre mellem hovedydelsen og en eventuel sekundær ydelse.⁷⁵

⁷¹ Domstolen Dom (Første Afdeling) af 18. november 2004, État belge mod Temco Europe SA, sag C-284/03, præmis 11

⁷² Domstolen Dom (Første Afdeling) af 18. november 2004, État belge mod Temco Europe SA, sag C-284/03, præmis 17-19

⁷³ Domstolen Dom (Første Afdeling) af 18. november 2004, État belge mod Temco Europe SA, sag C-284/03, præmis 21

⁷⁴ Domstolen Dom (Første Afdeling) af 18. november 2004, État belge mod Temco Europe SA, sag C-284/03, præmis 22

⁷⁵ Domstolen Dom (Første Afdeling) af 18. november 2004, État belge mod Temco Europe SA, sag C-284/03, præmis 23

Såfremt den sekundære ydelse er i nær tilknytning til hovedydelsen, vil det blive anset som en samlet ydelse for udlejer, og dermed vil den sekundære ydelse blive betragtet som led i hovedydelsen og dermed ikke som en selvstændig hovedydelse. Vurderingen af om der er tale om forskellige ydelser eller én samlet ydelse skal laves ud fra, hvordan ydelsen eller ydelserne fremstår for slutforbrugeren.⁷⁶

Hvis de separate ydelser fremstår som én samlet ydelse for lejereren, og denne ydelse består i udlejning, så vil der være tale om en opfyldelse af kravet om nær tilknytning. I dommen blev forholdet anset som værende udlejning af fast ejendom. Hermed må det kunne udledes, at de sekundære ydelser, der var fastsat i ordensreglementet, såsom adgang til automater, kantine og brusekabine, kunne anses som ydelser, der var i nær tilknytning til udlejningen. Disse ydelser udgjorde altså ikke en stor nok del til at kunne anses som en selvstændig transaktion i sig selv. Desuden kunne de ikke anses som ydelser, der kunne stå alene og være en selvstændig hovedydelse. Ydelserne var altså betinget af hovedydelsen, som var udlejning. Dette betød, at uden udlejningen, ville de andre ydelser ikke være et selvstændigt køb, og ville dermed ikke være nødvendige. Adgangen til bl.a. automater, kantine og brusekabine kunne altså anses som accessoriske til hovedydelsen, der bestod i udlejning. Det må således kunne udledes, at en sådan sammenlægning af hovedydelsen og sekundære ydelser, vil kunne resultere i, at transaktioner, der almindeligvis er momspligtige, kan ende med at blive momsfrataget.

Slutteligt fremhævede EU-Domstolen, at udlejers regelmæssige adgang til lejerens lokaler ikke havde indflydelse på lejerens opnåelse af eneretten til det lejede.⁷⁷ Lejerens eneret til at benytte lejemålet kan således ikke begrænses af det forhold, at udlejeren forbeholder sig retten til at tilgå lokalerne regelmæssigt. Det ændrede ikke ved bedømmelsen heraf, at det aftales mellem parterne, at lejereren udelukkende opnår retten til at benytte dele af en fast ejendom, der ligeledes huser andre lejere.⁷⁸ Desuden kan en aftale mellem parterne om, at udlejer har mulighed for at opsætte begrænsninger til anvendelsen af lokalerne, heller ikke anses for at udelukke, at der er tale om udlejning af fast ejendom.⁷⁹ Ud fra EU-Domstolens præmisser kan det dermed udledes, at forholdet i sagen skulle anses som udlejning af fast ejendom i overensstemmelse med momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l), idet der var tale om en rettighedshaver der, for en aftalt periode og mod et vederlag, blev tildelt råderetten over den faste ejendom, som om denne selv var ejer heraf. Derudover tillægges det også betydning for bedømmelsen, at der

⁷⁶ Domstolen Dom (Første Afdeling) af 18. november 2004, État belge mod Temco Europe SA, sag C-284/03, præmis 23

⁷⁷ Domstolen Dom (Første Afdeling) af 18. november 2004, État belge mod Temco Europe SA, sag C-284/03, præmis 24-25

⁷⁸ Domstolen Dom (Første Afdeling) af 18. november 2004, État belge mod Temco Europe SA, sag C-284/03, præmis 24

⁷⁹ Domstolen Dom (Første Afdeling) af 18. november 2004, État belge mod Temco Europe SA, sag C-284/03, præmis 25

forelå rettighedshaver en ret til at udelukke andre fra at udnytte samme råderet. Det forhold, at udlejeren havde mulighed for at opnå regelmæssig adgang til de udlejede lokaler, ændrede altså ikke ved bedømmelsen heraf.

EU-Domstolens præmisser angående eneretten samt retten til at udelukke andre fra at benytte samme rettighed er bl.a. blevet præciseret og bekræftet i C-451/06, Gabriele Walderdorff, hvor det blev fastslået, at der ikke var tale om udlejning, da det ikke kun var udlejeren men også en gæst der opnåede adgang til det udlejede.

Gabriele Walderdorff (herefter GW) drev landbrugs- og skovdrift i Østrig, og var momspligtig af sine sædvanlige aktiviteter i virksomheden.⁸⁰ I 1995 indgik GW en 10-årig aftale med en sportsfiskeklub, der i henhold til aftalen og mod et vederlag, opnåede rettigheden til at fiske i tre forskellige søområder.⁸¹ To af disse søområder var ejet af GW, mens det tredje var offentligt ejet, men hvor GW havde opnået fiskerettighederne hertil.⁸² GW betalte ikke moms af bortforpagtningen, og lejer var heller ikke blevet opkrævet moms for brugen af rettighederne.⁸³ Ifølge forpagtningsaftalen forbeholdt GW sig retten til at både hende selv og en af hende godkendt gæst frit kunne fiske på vandområderne.⁸⁴

Efter en skattekontrol mente de lokale myndigheder i medlemsstaten, at der var tale om en bortforpagtning af rettighederne til at udøve fiskeri, og at der dermed ikke kunne være tale om udlejning eller bortforpagtning af en fast ejendom. Ifølge de lokale myndigheder kunne aftalen ikke være fritaget for momspligten, hvorfor aftalen blev pålagt moms. Dette blev begrundet i, at fiskeriet var en rettighed, der var uafhængig af jorden. GW blev således pålagt at betale momsen i hele den periode, hvor aftalen havde fundet sted. På dette grundlag indgav GW en klage over ansættelserne, hvori hun anmodede om at bortforpagtningen af fiskerettighederne

⁸⁰ Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 6. december 2007, Gabriele Walderdorff mod Finanzamt Waldviertel, sag C-451/06, præmis 7

⁸¹ Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 6. december 2007, Gabriele Walderdorff mod Finanzamt Waldviertel, sag C-451/06, præmis 8

⁸² Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 6. december 2007, Gabriele Walderdorff mod Finanzamt Waldviertel, sag C-451/06, præmis 7-9

⁸³ Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 6. december 2007, Gabriele Walderdorff mod Finanzamt Waldviertel, sag C-451/06, præmis 8

⁸⁴ Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 6. december 2007, Gabriele Walderdorff mod Finanzamt Waldviertel, sag C-451/06, præmis 21

blev anset som moms fritaget.⁸⁵ Myndighederne besluttede imidlertid at udsætte sagen og forelægge den for EU-Domstolen med følgende præjudicielle spørgsmål:⁸⁶

”Skal artikel 13, punkt B, litra b, i (...) sjette direktiv (...) fortolkes således, at indrømmelse af ret til at udøve fiskeri mod vederlag i form af en forpagtningsskifte indgået for en periode på to år af ejeren af den faste ejendom, hvor det vandareal befinder sig, som rettigheden er indrømmet for, at indehaveren af fiskerettighederne til et vandareal som er offentlig ejendom, udgør en bortforpagtning og udlejning af fast ejendom?”⁸⁷

EU-Domstolen fastslog, at der i denne sag ikke kunne være tale om udlejning af fast ejendom, hvilket giver anledning til at overveje, hvorfor to afgørelser, hvor udlejer i begge tilfælde opnår tilladelse til at få adgang til det udlejede, kom frem til forskellige udfald.

Indledningsvist bemærkede EU-Domstolen, at aftalen mellem GW og sportsfiskerklubben vedrørte opnåelse af retten til at fiske i vandområderne, hvorfor det er relevant at bemærke, at et område, der helt eller delvist er oversvømmet af vand, kan anses som værende fast ejendom, der kan udlejes eller bortforpagtes.⁸⁸ Dette stemmer desuden overens med definitionen af fast ejendom i afhandlingens del 3.

I begrundelsen for afgørelsen fastslog EU-Domstolen, at det er en generel betingelse for at kunne opfylde definitionen af begrebet udlejning af fast ejendom, at der skal indrømmes rettighedshaver en eneret til den faste ejendom og samtidig en ret til at udelukke andre fra at udnytte samme rettighed.⁸⁹ Ifølge aftalen forbeholdt GW sig desuden retten til, at hende og en gæst frit kunne fiske på de udlejede søområder.⁹⁰ Dermed rådede sportsfiskeklubben ikke over en sådan ret, der kunne udelukke andre fra at benytte sig af den udlejede ejendom, hvorfor tildelingen af retten til at udøve fiskeri mod et vederlag ikke udgjorde bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom. Begrundelsen herfor var altså, at den tildelte ret til fiskeriområderne,

⁸⁵ Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 6. december 2007, Gabriele Walderdorff mod Finanzamt Waldviertel, sag C-451/06, præmis 10

⁸⁶ Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 6. december 2007, Gabriele Walderdorff mod Finanzamt Waldviertel, sag C-451/06, præmis 13

⁸⁷ Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 6. december 2007, Gabriele Walderdorff mod Finanzamt Waldviertel, sag C-451/06, præmis 13

⁸⁸ Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 6. december 2007, Gabriele Walderdorff mod Finanzamt Waldviertel, sag C-451/06, præmis 19

⁸⁹ Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 6. december 2007, Gabriele Walderdorff mod Finanzamt Waldviertel, sag C-451/06, præmis 20

⁹⁰ Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 6. december 2007, Gabriele Walderdorff mod Finanzamt Waldviertel, sag C-451/06, præmis 21

ikke gav sportsfiskerklubben ret til at tage den faste ejendom i sin besiddelse og dermed udelukke andre fra at benytte denne ret.⁹¹

EU-Domstolen bemærkede desuden, at de udtryk, der skal anvendes til at beskrive bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, skal fortolkes strengt, idet disse fritagelser er undtagelser fra det almindelige princip om, at momsen skal opkræves af enhver afgiftspligtig transaktion, der udføres mod et vederlag af en afgiftspligtig person.⁹²

Således fastslog EU-Domstolen, at der i denne sag ikke kunne være tale om udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom.

De faktiske forhold i sagerne C-284/03, Temco Europe, og C-451/06, Gabriele Walderdorff, anses for at være forskellige men principielt sammenlignelige, idet udlejer i begge afgørelser forbeholdt sig retten til regelmæssig adgang til det udlejede. Begge afgørelser omtaler altså opnåelsen af rettigheden til at benytte en fast ejendom og dermed retten til at kunne udelukke andre fra at udnytte samme rettighed. Det interessante er derfor, hvorfor EU-Domstolen kom frem til forskellige afgørelser på trods af, at de faktiske omstændigheder er sammenlignelige.

Det må ud fra ovenstående gennemgang af dommene kunne udledes, at den primære begrundelse for afgørelsernes forskellige udfald, når der udelukkende ses på eneretten, er det faktum, at det i sag C-284/03, Temco Europe, kun var udlejeren, der havde muligheden for at opnå adgang til de udlejede lokaler, mens det i sag C-451/06, Gabriele Walderdorff, både var GW og en gæst, der opnåede adgangen. Selvom det ifølge sag C-284/03, Temco Europe, kan aftales mellem udlejer og lejer, at udlejeren kan opnå adgang til det udlejede, så er der fortsat tale om opnåelse af en eneret i forhold til andre personer, der kan udnytte samme rettighed. Dette betyder, at udlejers adgang til det lejede ikke er til hinder for, at der kan ske opnåelse af en eksklusiv råderet. Henset til at GW og en af hende godkendt gæst i sag C-451/06, Gabriele Walderdorff, kunne anvende sømråderne, er der for sportsfiskerklubben ikke tale om opnåelse af en sådan eneret samt retten til at udelukke andre fra at benytte sig af samme rettighed. Det må således kunne udledes, at udlejer ikke anses som værende ”andre”, når det er fastslået, at der skal være tale om, at lejer skal kunne udelukke andre fra at udnytte samme rettighed. En

⁹¹ Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 6. december 2007, Gabriele Walderdorff mod Finanzamt Waldviertel, sag C-451/06, præmis 21

⁹² Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 6. december 2007, Gabriele Walderdorff mod Finanzamt Waldviertel, sag C-451/06, præmis 18

begrundelse herfor kunne være, at udlejer ikke er fremmed for lejemålet, hvorfor denne ikke omfattes af kravet.

Kravet til eneretten og muligheden for at udelukke andre fra at udnytte samme rettighed var i sag C-451/06, Gabriele Walderdorff, ikke opfyldt i overensstemmelse med hverken sag C-284/03, Temco Europe, eller bestemmelsen i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l). Dermed kunne bortforpagtningen af fiskerettighederne ikke anses for udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom.

Det må således kunne fastslås, at en udlejers adgang til det udlejede ikke forhindrer en lejers opnåelse af eneretten, og at et sådant element derfor ikke afskærer forholdet fra at kunne anses som udlejning og bortforpagtning. Hvis der til gengæld er andre end udlejeren og lejeren selv, der opnår adgang til at benytte det udlejede, vil der ikke være tale om opnåelse af eneretten samt retten til at udelukke andre fra at udnytte samme rettighed, hvorfor forholdet afskæres fra at kunne anses som udlejning og bortforpagtning.

I forbindelse med at begge udlejere forbeholdt sig retten til regelmæssig adgang til det udlejede, kan afgørelsernes forskellige udfald ved første øjekast tænkes at være modstridende. Dette kan tale for, at afgørelserne ville være i strid med neutralitetsprincippet, idet sammenlignelige forhold behandles momsmæssigt forskelligt. Det må dog kunne fastslås, at afgørelserne ikke skaber nogen form for konkurrenceforvridning, idet sag C-451/06, Gabriele Walderdorff, understøtter den foreliggende betingelse i henhold til opnåelsen af eneretten i sag C-284/03, Temco Europe, eftersom det ikke alene var udlejeren, der opnåede adgangen men også en gæst. Hvis forholdet således havde været, at GW ikke havde forbeholdt sig retten til også at tage en gæst med, så ville der sandsynligvis kunne tales for, at der i overensstemmelse med sag C-284/03, Temco Europe, havde været tale om at fiskerklubben havde opnået en eksklusiv råderet og dermed anses som udlejning af fast ejendom.

Yderligere blev det i EU-Domstolens sag C-451/06, Gabriele Walderdorff, indledt, at fritagelserne i momssystemdirektivet skal fortolkes strengt, eftersom de er undtagelser fra det almindelige princip om at moms opkræves af afgiftspligtige transaktioner, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person.⁹³ Dette er i overensstemmelse med de indledende bemærkninger i sag C-284/03, Temco Europe. Dog blev der i sag C-284/03, Temco Europe,

⁹³ Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 6. december 2007, Gabriele Walderdorff mod Finanzamt Waldviertel, sag C-451/06, præmis 18

desuden anført, at reglerne ikke skal fortolkes så strengt, at de mister deres virkning. Dette blev ikke anført i sag C-451/06, Gabriele Walderdorff, hvor det tydeliggøres, at der i denne afgørelse var tale om en mere streng fortolkning af fritagelserne. Dette medførte, at forholdet i sagen ikke kunne anses som værende udlejning af fast ejendom, idet fortolkningen af fritagelsen ikke kunne syntes at omfatte det faktum, at udlejer forbeholdt sig retten til at medbringe en gæst.

4.1.3. Delkonklusion

Det kan ud fra ovenstående EU-domme konkluderes, at EU-Domstolen generelt fortolker begreberne inden for momsfrigtagelsen af udlejning og bortforpagtning af fast ejendom strengt, idet der er tale om en undtagelse til det generelle princip om, at enhver afgiftspligtig transaktion er momspligtig. I den forbindelse må det dog kunne fastslås, at fortolkningen ikke er så streng, at begrebet udlejning ikke også kan rumme tildelingen af brugsretten.

Det kan desuden konkluderes, at en eksklusiv råderet over en fast ejendom er et kriterie for, at en transaktion kan betegnes som udlejning af fast ejendom. Dette er dog betinget af, at den eksklusive råderet samtidigt giver lejeren retten til at udelukke andre fra at udnytte samme rettighed. En brugsret karakteriseres, jf. C-326/99, Goed Wonen, desuden også som udlejning af fast ejendom, idet de grundlæggende kendetegn herfor stemmer overens med definitionen af udlejning og bortforpagtning.

Det kan ligeledes konkluderes, at til trods for at lejeren skal opnå en eksklusiv råderet samt retten til at udelukke andre fra at udnytte samme rettighed til den faste ejendom, er dette, jf. C-284/03, Temco Europe, ikke til hinder for, at det kan aftales mellem udlejer og lejer, at udlejeren regelmæssigt opnår adgang til den faste ejendom. Der vil således i dette tilfælde fortsat være tale om udlejning af fast ejendom i overensstemmelse med momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l). Det kan dog fastslås, at der ikke vil være tale om udlejning af fast ejendom i de situationer, hvor udlejeren forbeholder sig retten til også at medbringe en gæst til det udlejede lokale/område. Dette begrundes i, at lejeren således ikke opnår en eksklusiv råderet over den faste ejendom.

Udlejningens varighed er ikke afgørende for, om et forhold kan omfattes af begrebet udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i overensstemmelse med momsdirektivets art. 135, stk. 1, litra l). Dette er udledt af sag C-284/03, Temco Europe, hvor det fastslås, at længden af lejeaftalen mellem udlejer og lejer løbende kan ændres i lejeperioden.

Ifølge sag C-284/03, Temco Europe, kan det konkluderes, at de enkelte transaktioner skal opdeles, således de enten er omfattet af eller fritaget for momspligten. Når der er tale om tilfælde, hvor et vederlag potentielt kan dække over flere forskellige ydelser, er det i den forbindelse vigtigt at fastslå hovedydelsen og eventuelle sekundære ydelser. Hvis de sekundære ydelser anses at være i nær tilknytning til hovedydelsen, og hvis både hovedydelsen og de sekundære ydelser fremtræder som én samlet ydelse for lejereren, så vil de sekundære ydelser indgå som en del af hovedydelsen. Hermed forstås, at en ellers momspligtig ydelse kan skifte karakter til en momsfritaget ydelse, hvis denne kan anses som en sekundær ydelse i nær tilknytning til hovedydelsen. Ved vurderingen af, om en sekundær ydelse kan karakteriseres som en ydelse i nær tilknytning til hovedydelsen, kan det fastslås, at det afgørende er, hvordan den samlede ydelsen fremstår over for lejereren.

4.2. Undtagelser til hovedreglen om momsfritagelse

Afhandlingen har hidtil fastslået, hvad der kan defineres som fast ejendom i momsretlig forstand, samt hvad der kan karakteriseres som udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i overensstemmelse med momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra l).

Som udgangspunkt er udlejning af fast ejendom fritaget for momspligten, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt. Til denne hovedregel findes dog visse undtagelser, der er nærmere reguleret i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

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

Bestemmelsen fastlægger således en række undtagelser, hvor der er tale om fast ejendom, men hvor udlejningen heraf er momspligtig. Logikken i undtagelserne er, at der i realiteten er tale om ydelser, der kun delvist har karakter af udlejning af fast ejendom.⁹⁴ Et eksempel herpå er overnatning på hotelværelser. På den ene side sikrer lejen en råderet over det specifikke værelse svarende til en ejers råderet, mens det på den anden side har karakter af en overnatningsydelse,

⁹⁴ Engers Pedersen, Søren (2019), ”Moms og fast ejendom”, s. 76

hvor faciliteter såsom rengøring, restaurant, badeanlæg og fitnesscentre er en del af den samlede ydelse.⁹⁵

Undtagelserne giver således anledning til at analysere, hvornår et forhold er omfattet af momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt., og hvornår et forhold er omfattet af momspligten i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt. Analysen vil i den forbindelse tage afsæt i udlejning af værelser i hoteller og lignende. Analysen vil tage udgangspunkt i bindende svar udstedt af Skatterådet.

Ved udlejning af hotelværelser vil der, uanset lejeperiodens længde, altid være tale om en momspligtig ydelse.⁹⁶ Det ændrer ikke ved bedømmelsen heraf, at hotelværelset får karakter af en egentlig boglig for lejer, da der fortsat vil være tale om drift af hotelvirksomhed, idet faciliteter indgår som en del af lejen.⁹⁷

Da der i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt., altid vil være tale om momspligt ved udlejning af hotelværelser, er det i den forbindelse relevant at bemærke, at momsfrigtagelsen i 1. pkt., omfatter sommerhuse. Det fremgår således af Skatteministerens svar af 20. februar 2009, vedrørende konkurrenceforvridning i henhold til momsreglerne for hotelvirksomhed, at sommerhuse er at anse som et supplement til en ejers helårsbolig, hvorfor udlejningen heraf er momsfri.⁹⁸

De grundlæggende kendetegn ved bedømmelsen af, om der er tale om hotelværelsesudlejning eller sommerhusudlejning, kan udledes af en række danske afgørelser. Heriblandt findes SKM2007.240.SR, hvor Skatterådet fastslog, at ejerne ikke var momspligtige af lejeindtægten ved udlejning af hotellejlighederne, idet forholdet blev anset som momsfri sommerhusudlejning.

Et selskab, A ApS, der var ejet af B, købte en ejendom bestående af selvstændigt matrikulerede hotelejerlejligheder, der var anvendt til erhvervsmæssig hotel- og restaurantionsdrift.⁹⁹ Hovedbygningen blev i 2006 udstykket til to hotelejerlejligheder bestående af henholdsvis en lejlighed med 10 værelser og en lejlighed bestående af reception, restaurationsfaciliteter og køkken. Ejeren af sidstnævnte lejlighed havde forpligtet sig til at stå for udlevering af nøgler

⁹⁵ Engers Pedersen, Søren (2019), "Moms og fast ejendom", s. 76

⁹⁶ Den Juridiske Vejledning, 2022-1, Version 3.8 – 31.01.22, D.A.5.8.8 "Momspligt ved udlejning af hotelværelser"

⁹⁷ Den Juridiske Vejledning, 2022-1, Version 3.8 – 31.01.22, D.A.5.8.8 "Momspligt ved udlejning af hotelværelser"

⁹⁸ Den Juridiske Vejledning, 2022-1, Version 3.8 – 31.01.22, D.A.5.8.5, "Momsfrigtagelse for udlejning af sommerhuse"

⁹⁹ SKM2007.240.SR

og andre tilvalgsydelse såsom morgenmadsservering. Den resterende bygning blev udstykket til 23 hotelejerlejligheder beliggende i nær tilknytning til hovedbygningen.¹⁰⁰

Hver lejlighedsejer ville på baggrund af en leje garanti modtage en årlig lejeindtægt med en minimumsgrænse på X antal kroner. Ejerne havde desuden ret til at benytte lejlighederne i op til fem uger om året mod en reduktion i lejeindtægten. Ejerne forpligtede sig ligeledes til, at A ApS opnåede råderet over lejlighederne, når disse ikke blev benyttet af ejeren selv. Udlejningen foregik via et udlejningsbureau, hvor gæsterne havde mulighed for at tilkøbe diverse tillægsydelse såsom rengøring, morgenmad osv.¹⁰¹

Hvis en ejer ønskede at sælge hotelejerlejligheden til anden side, var vedkommende forpligtet til at give A ApS besked herom. Desuden skulle den nye ejer forpligte sig til en identisk aftale om udlejning og acceptere fastlagte bookinger. Det blev ligeledes forventet af ejerne, at lejlighederne var vedligeholdte, møblerede og forsikret med en almindelig husforsikring. Hvis der skulle opstå behov for afhjælpning under en gæsts ophold, var det ejerens ansvar at udbedre dette. I tilfælde af at ejeren var utilgængelig, forbeholdt A ApS sig retten til at afhjælpe for ejerens regning. Ejerne forpligtede sig desuden til at blive medlem af hotelejerlejlighedsforeningen.¹⁰²

Skatterådet blev forelagt følgende spørgsmål:

”Skal ejerne af hotelejerlejlighederne betale moms af de modtagne lejebeløb?”¹⁰³

Spørgsmålet blev besvaret med et ”nej”, idet lejlighedsejernes lejeindtægt ansås som omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt. Det var Skatterådets opfattelse, at udlejningen af de i sagen omhandlede hotellejligheder skulle sidestilles med ”sommerhuse på højkant”, idet der fandtes væsentlige ligheder hermed.¹⁰⁴

Skatterådet lagde ved bedømmelsen vægt på følgende forhold:

- At lejlighederne havde en selvstændig matrikulering,
- At leje garantien afhang af ejerens egen benyttelse af lejligheden, og
- At ejerne havde forpligtet sig til at forsikre, vedligeholde og møblere lejlighederne¹⁰⁵

¹⁰⁰ SKM2007.240.SR

¹⁰¹ SKM2007.240.SR

¹⁰² SKM2007.240.SR

¹⁰³ SKM2007.240.SR

¹⁰⁴ SKM2007.240.SR

¹⁰⁵ SKM2007.240.SR

Derudover var der i henhold til lejers synsvinkel ikke de store forskelle i forhold til, om der var tale om hotelværelsesudlejning som i sagen omhandlet eller sommerhusudlejning, idet:

- Lejlighederne blev lejet på ugebasis, og der blev betalt særkilt for obligatorisk slutrengøring
- Lejeren kunne enten selv medbringe håndklæder og sengelinned eller leje det i receptionen¹⁰⁶

Det var således Skatterådets opfattelse, at ejernes udlejning var omfattet af momsfrigtagelsen i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt., idet udlejningen foregik på sommerhuslignende vilkår.¹⁰⁷ Ejerne var, efter Skatterådets vurdering, altså ikke momspligtige af lejeindtægterne.¹⁰⁸

Det kan således udledes, at der ved vurderingen af om der er tale om momspligtig hotelværelsesudlejning skal tages stilling til, om udlejningen sker på hotellignende- eller på sommerhuslignende vilkår. I afgørelsen blev det fastslået, at det bl.a. er en generel betingelse for momsfri sommerhusudlejning, at lejlighederne er selvstændigt matrikuleret, og at gæsterne selv skal medbringe håndklæder og sengelinned på opholdet. Derudover taler det også for momsfri sommerhusudlejning, at de enkelte ejere havde mulighed for selv at benytte lejlighederne i fem uger om året. Praksis viser dog, at disse forhold ikke altid er blevet tillagt afgørende betydning for vurderingen heraf. Skatterådet har i en ellers ret tilsvarende afgørelse, SKM2009.652.SR, vurderet, at udlejningen var momspligtig som hotelværelsesudlejning til trods for, at hotelejerlejlighederne var selvstændigt matrikuleret. Andre sommerhuslignende vilkår, såsom at gæsterne selv skulle medbringe håndklæder og sengelinned, og at udlejningen skete på ugebasis, ændrede ikke ved bedømmelsen heraf. Det er derfor særligt relevant at analysere hvorfor Skatterådet i to sammenfaldende afgørelser kom frem til forskellige udfald.

Skatterådet vurderede i SKM2009.652.SR at, et feriecenters (herefter X Feriecenter A/S) udlejning af ferielejligheder, der var erhvervet med henblik på salg til private, var momspligtigt, da udlejningen foregik på hotellignende vilkår. X Feriecenter A/S var beliggende i et sommerhusområde der, ifølge lokalplanen, skulle anvendes til sommerhusformål. I forbindelse med feriecenteret var der etableret et hotel med 18 værelser, en centerbygning samt fællesbygninger, hvori badeland, restaurant og kursusfaciliteter var etableret. X Feriecenter

¹⁰⁶ SKM2007.240.SR

¹⁰⁷ SKM2007.240.SR

¹⁰⁸ SKM2007.240.SR

A/S bestod desuden af 174 ferielejligheder, der alle var opført som selvstændigt enkeltstående bygninger, hvoraf 87 af lejlighederne var opdelt i ejerlejligheder. Det var hensigten at de 174 ferielejligheder skulle sælges til privatpersoner, så X Feriecenter A/S kun bestod af hotel og feriecenter. Der skulle desuden etableres en ejerforening, som kommende købere skulle forpligte sig til at blive medlem af. Medlemsskabet ville dække over udgifter til vedligeholdelse af fællesarealer samt et årligt beløb for adgang til feriecenterets badeanlæg.¹⁰⁹

I forbindelse med udlejningen af lejlighederne stillede X Feriecenter A/S, uden nogen særskilt betaling, adskillige faciliteter til rådighed for gæsterne. Dette dækkede bl.a. over badeland, sauna, bordtennis, fitnesscenter og legerum. Desuden ville ekstra faciliteter, såsom cykeludlejning, bar, cafe, servering af mad og minigolf, kunne tilkøbes mod en merbetaling.¹¹⁰

X Feriecenter A/S skulle efter overdragelsen stå for driften af feriecenteret, herunder receptionen hvor udlevering af nøgler, klagesager, salg af tillægsydelser og information vedrørende centret ville blive udført. Derudover skulle X Feriecenter A/S stå for bl.a. badelandet og restauranten.¹¹¹ Ferielejlighederne skulle udlejes på ugebasis, hvor det desuden var påkrævet, at lejerne selv skulle medbringe sengelinned og håndklæder. Lejeren skulle ligeledes betale særskilt for elektricitet og løbende rengøring, mens slutrengøringen var inkluderet i prisen.¹¹²

Skatterådet blev forelagt to spørgsmål, hvoraf kun det ene er relevant for besvarelsen af afhandlingens problemformulering. Spørgsmålet lød således:

”Er X Feriecenter A/S’s udlejning af ferielejligheder, der er erhvervet med henblik på salg til private, momsfri, når udlejningen sker på sommerhuslignende vilkår?”¹¹³

Spørgsmålet blev besvaret med et ”nej”, hvilket giver anledning til at analysere, hvorfor forholdet ikke var omfattet af momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt. om udlejning af fast ejendom.¹¹⁴ Ved Skatterådets begrundelse for afgørelsen blev der lagt særlig vægt på, at gæsterne, i forbindelse med udlejningen, ikke blot fik stillet lejligheden til rådighed men også en længere række faciliteter. Det var således Skatterådets opfattelse, at de i sagen omhandlede hotellignende ydelser, kunne anses som sammensatte ydelser, der blev tilgængelige, når lejeren betalte for ferielejligheden. Således vil der være tale om momspligtig

¹⁰⁹ SKM2009.652.SR

¹¹⁰ SKM2009.652.SR

¹¹¹ SKM2009.652.SR

¹¹² SKM2009.652.SR

¹¹³ SKM2009.652.SR

¹¹⁴ SKM2009.652.SR

hotelværelsesudlejning, når der i forbindelse med udlejningen i den samme transaktion også sælges andre varer og ydelser end blot udlejningen af lejlighederne.¹¹⁵ Derudover blev afgørelsen begrundet med, at X Feriecenter A/S leverede receptionens ydelser, der rakte langt ud over, hvad der kunne forstås som nøgleudlevering ved sommerhusudlejning.¹¹⁶ Det var derudover Skatterådets vurdering, at det forhold, at ferielejlighederne var selvstændigt matrikuleret, ikke var afgørende for bedømmelsen af, om udlejningen skete på sommerhuslignende vilkår.¹¹⁷

Det kan ud fra dommen udledes, at det har stor betydning for bedømmelsen af, om der er tale om momsfri sommerhusudlejning eller momspligtig hotelværelsesudlejning, hvordan den samlede ydelse fremstår overfor forbrugeren. Det kan således have afgørende betydning for vurderingen, hvorledes opholdet faktureres til forbrugeren, og hvorvidt nogle af ydelserne vil blive anset som tillægsydelser mod en særskilt betaling. I SKM2009.652.SR består den samlede ydelse af flere forskellige momspligtige tillægsydelser, som forbrugeren opnår adgang til ved leje af ferielejlighederne, hvorfor den samlede transaktion er omfattet af momspligten. Disse tillægsydelser dækker bl.a. over servering af mad, café og bar. Derudover indgår der i lejens pris, uden nogen merbetaling, en længere række faciliteter, der stilles til rådighed for lejerne. Det kan således udledes, at en selvstændig matrikulering ikke alene er afgørende for, om der er tale om momsfri sommerhusudlejning. På trods af at der er sammenfald mellem mange af de faktiske forhold i afgørelserne, såsom det faktum at lejlighederne er selvstændigt matrikuleret, at gæsterne selv skal medbringe håndklæder og sengelinned på opholdet, at udlejningen sker på ugebasis, og det forhold at ejerne forpligter sig til medlemskab i en ejerforening, så kommer Skatterådet altså frem til forskellige udfald. Det kan lægges til grund, at neutralitetsprincippet, til trods for de forskellige udfald, er opretholdt. Dette kan begrundes i, at den samlede ydelse i SKM2009.652.SR ikke fremstår som sommerhuslignende vilkår, da vederlaget, udover lejen, også dækker over andre tillægsydelser og faciliteter, som ikke indgår i SKM2007.240.SR. Af den grund kan det udledes, at såfremt adgangen til faciliteterne havde været en del af lejens faste pris i SKM2007.240.SR, så ville forholdet skulle karakteriseres som hotelværelsesudlejning og dermed være omfattet af momspligten i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt.

¹¹⁵ SKM2009.652.SR

¹¹⁶ SKM2009.652.SR

¹¹⁷ SKM2009.652.SR

Afgørelsen i SKM2009.652.SR er bl.a. blevet præciseret og bekræftet i SKM2013.359.SR, hvor Skatterådet lagde til grund, at udlejningen af nogle ferielejligheder skulle sidestilles med hotelværelsesudlejning, idet der i lejens pris indgik sådanne servicefaciliteter som omtalt i SKM2009.652.SR.

I SKM2013.359.SR ejede spørger et større grundareal, hvorpå han ville opføre et hotel-og konferencecenter. Hensigten var, at der skulle opføres en restaurant, som spørger enten selv ville drive eller bortforpagte til anden side. Hotellet skulle bestå af hotelejerlejligheder, som spørger af likviditetsmæssige årsager ville sælge til eksterne investorer. Således ville hotelejerlejlighederne ende med at blive selvstændigt matrikuleret.¹¹⁸

Ved køb af hotelejerlejlighederne forpligtede investorerne sig til at udleje disse til spørgeren til et fast grundbeløb pr. år. Hotelejerlejlighederne skulle bruges i spørgers hoteldrift, og investorerne fraskrev sig i den forbindelse enhver privat råderet over lejligheden, hvorefter spørger opnåede denne i stedet. Hvis en investor ønskede at benytte lejligheden privat, var han forpligtet til at leje den på samme vilkår som de resterende gæster og således betale markedsprisen. Investorerne ville desuden, på baggrund af en overskudsfordeling, modtage betaling alt afhængig af hoteldriftens omsætning og overskud.¹¹⁹

Hotelejerlejlighederne blev i forbindelse med hoteldriften udlejet til gæsterne på dagsbasis. Det var op til den enkelte gæst, hvor længe opholdet skulle vare, og prisen var inkl. vand, varme, el, rengøring, håndklæder, sengelinned og receptionsytelser. Opholdet kunne desuden bestilles med eller uden morgenmad, som blev serveret i hotellets restaurant.¹²⁰

Skatterådet blev forelagt fire spørgsmål, hvoraf kun det ene er relevant for besvarelsen af problemformuleringen. Spørgsmålet lød således:

*”Kan det bekræftes, at spørgers udlejning af de lejede hotelejerlejligheder, er momspligtig udlejning af hotelværelser, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt.”?*¹²¹

¹¹⁸ SKM2013.359.SR

¹¹⁹ SKM2013.359.SR

¹²⁰ SKM2013.359.SR

¹²¹ SKM2013.359.SR

Skatterådet besvarede dette spørgsmål med et ”ja”, og havde således vurderet, at spørgers udlejning af hotelejerlejlighederne var momspligtig som udlejning af hotelværelser og dermed omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt.¹²²

Ved vurderingen havde Skatterådet lagt vægt på, at udlejningen af hotelejerlejlighederne kunne anses for at være sket på hotellignende vilkår, idet spørgeren i samme retshandel tilbød sådanne servicefaciliteter, der typisk er forbundet med udlejning i hotelsektoren. Dette dækkede bl.a. over receptionsydelse, rengøring, skift af håndklæder og sengelinned samt anden form for forplejning.¹²³

Det kan således udledes, at Skatterådet, ved vurderingen af om der er tale om momsfri sommerhusudlejning eller momspligtig hotelværelsesudlejning, fortolker momsfritagelsen strengt. Dette skal naturligvis ses i lyset af, at fritagelserne er en undtagelse til momslovens generelle princip om, at alle afgiftspligtige varer og tjenesteydelser skal pålægges moms. Den strenge fortolkning kommer til udtryk ved, at forhold, der normalvis fremstår som sommerhuslignende vilkår, kan blive anset for momspligtige, hvis der indgår tillægsydelser og faciliteter som en fast del af lejens pris. Derudover må det også tillægges betydning, hvorvidt ejeren enten har eller ikke har mulighed for at benytte lejlighederne. Som udgangspunkt taler ejerens adgang til lejlighederne for sommerhusudlejning, mens det omvendt taler for hotelværelsesudlejning, hvis ejerne har afskåret sig retten til at råde over lejlighederne, eller som minimum skal betale markedsprisen. I den forbindelse må det stadig kunne udledes, at momsfritagelsen fortolkes strengt, så det faktum, at ejeren har mulighed for at opnå adgang til lejligheden, ikke nødvendigvis resulterer i momsfri sommerhusudlejning. Dermed kan det konkluderes, at sommerhuslignende vilkår tillægges mindre betydning ved vurderingen af, om ferielejligheder og hotelejerlejligheder skal anses som momspligtig hotelværelsesudlejning eller momsfri sommerhusudlejning, hvis vederlaget, udover lejen, også dækker over hotellignende vilkår. Af den grund skal der foretages en konkret og samlet vurdering af omstændighederne fra sag til sag.

¹²² SKM2013.359.SR

¹²³ SKM2013.359.SR

4.2.1. Delkonklusion

Det kan således konkluderes, at Skatterådet fortolker momsfrigtagelsen strengt, og at der er flere forhold, der skal tages stilling til ved vurderingen af, om udlejning af hotellejligheder er omfattet af momspligten eller momsfrigtagelsen.

Først og fremmest er det vigtigt at tage stilling til hvilke ydelser, der er inkluderet i lejen af ferielejlighederne. Hvis lejer selv er forpligtet til at medbringe håndklæder og sengelinned, taler forholdet for, at udlejningen sker på sommerhuslignende vilkår, der således er momsfrigtaget. Hvis den samlede ydelse til gengæld består af en hovedydelse, hvori flere forskellige momspligtige ydelser indgår som en del af hovedydelsen, taler forholdet for, at udlejningen sker på hotellignende vilkår, der således er momspligtig. I denne vurdering er det vigtigt at få fastlagt, hvorvidt de sekundære ydelser er en fast del af den samlede hovedydelse.

Det er ved vurderingen heraf ligeledes vigtigt at tage stilling til, hvordan det samlede køb fremstår overfor slutforbrugeren. I den forbindelse tillægges faciliteterne en særlig stor betydning. Hvis der således er tale om, at lejen af lejlighederne også indeholder mulighed for at opnå adgang til en række faciliteter uden merbetaling, vil forholdet tale for momspligtig hotelværelsesudlejning. Dette er uanset, om forholdet umiddelbart fremstår som sommerhuslignende vilkår. Idet momsfrigtagelsen skal fortolkes strengt, vægtes adgangen til faciliteterne høj.

Desuden er ejendommens beliggenhed også af betydning ved vurderingen, hvorfor der skal tages stilling til, hvorvidt lejlighederne er selvstændigt matrikuleret. Hvis dette er tilfældet, taler forholdet for, at udlejningen sker på sommerhuslignende vilkår. Dette er selvfølgelig forudsat, at udlejningen fortsat fremstår som udlejning af sommerhus.

Endeligt skal der ved vurderingen af, om forholdet skal karakteriseres som momspligtig eller momsfrigtaget udlejning, undersøges om ejeren har adgang til selv at disponere over lejligheden. Hvis ejeren har mulighed for selv at disponere over lejligheden, taler dette for momsfrigtaget sommerhusudlejning mens det forhold, at ejeren enten har fraskrevet sig råderetten over lejligheden, eller som minimum skal betale leje på lige vilkår med andre gæster, taler for momspligtig hotelværelsesudlejning.

Der skal således foretages en konkret og samlet vurdering fra sag til sag, hvor alle faktorer tages med i betragtningerne. Heriblandt tillægges forbrugers adgang til eventuelle servicefaciliteter særlig stor betydning.

4.3. Frivillig momsregistrering

Som tidligere fastslået er udgangspunktet, at udlejning af fast ejendom er fritaget for momspligten, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. I forhold til udlejning af fast ejendom, betyder dette, at der som udgangspunkt ikke skal beregnes moms af indtægter ved udlejning af fast ejendom, og at der ligeledes ikke kan indrømmes fradrag for momsen af udgifter til drift eller ombygning mv. af ejendommen.

Momslovens § 51 gør det imidlertid muligt for en udlejer at lade sig frivilligt momsregistrere for udlejning af fast ejendom vedrørende erhvervslejemål, og dermed pålægge moms på lejen. Tilladelse til en frivillig momsregistrering omfatter alene erhvervslejemål. Det overordnede formål med bestemmelsen er, at sikre den momsmæssige neutralitet, når der er tale om tilfælde, hvor der sker udlejning til fuldt eller delvist momspligtige lejere, som dermed vil have helt eller delvist momsfradrag vedrørende den tillagte moms på huslejen.¹²⁴

Den frivillige momsregistrering kan omfatte hele ejendommen, dele heraf eller blot lokaler. Det afgørende herfor er, at lokalet klart kan defineres og afgrænses fra andre lokaler. Udlejer kan derfor eje en ejendom, der består af forskellige lokaler, hvoraf nogle er omfattet af en frivillig momsregistrering og dermed momspligtige, mens andre lokaler er momsfritaget.

Den frivillige momsregistrering medfører, at udlejer skal opkræve moms på huslejen. Dette gælder også for opkrævningen af depositummet.¹²⁵ Udlejeren har ret til fradrag for momsen i forbindelse med udgifterne til opførelse, reparation, ombygning, drift og vedligeholdelse af ejendommen.¹²⁶ Henset til at der med den frivillige momsregistrering medfølger retten til fradrag, kan det ofte være en fordel for udlejer at være frivilligt momsregistreret for udlejning af fast ejendom.¹²⁷ Der findes dog tilfælde, hvor en frivillig momsregistrering ikke ubetinget er en fordel for udlejeren. Dette er f.eks. tilfældet, hvis lejer kun har begrænset eller intet fradrag for momsen af huslejen, og hvor momsen dermed vil blive en yderligere omkostning for lejeren. En lejer vil i sådanne tilfælde ofte ønske en nedsættelse af huslejen. En vurdering af hvorvidt det er til fordel at bibeholde ejendommen omfattet af en frivillig momsregistrering, må bero på en konkret vurdering i forhold til den mistede fradragsret vedrørende de udgifter, der er direkte forbundet med lejemålet, ligesom en overgang fra momspligtig til momsfri

¹²⁴ Engers Pedersen, Søren (2019), "Moms og fast ejendom", s. 81

¹²⁵ Engers Pedersen, Søren (2019), "Moms og fast ejendom", s. 82

¹²⁶ BEK nr. 2246 af 30/11/2021 – Bekendtgørelse om merværdiafgift § 50, stk. 1

¹²⁷ Engers Pedersen, Søren (2019), "Moms og fast ejendom", s. 82

udlejning kan medføre en tilbagebetaling af moms. Hvorvidt det er en fordel for udlejer at blive eller forblive frivilligt momsregistreret, afhænger derfor af flere elementer end blot lejers momsmæssige stilling.¹²⁸

Den frivillige registrering er betinget af, at virksomheden er registreret i en periode på minimum to kalenderår, jf. momslovens § 51, stk. 2. Dette ses i forbindelse med, at udlejer ikke bare skal kunne ændre status hver anden dag. Såfremt udlejer ophører udlejningsmæssig virksomhed eller sælger ejendommen i registreringsperioden, kan der rent praktisk ske det, at udlejer er forpligtet til at indsende en 0-angivelse i den resterende tid af 2-årsperioden, indtil afmeldelsen kan ske.¹²⁹

Momslovens § 51 er implementeret på baggrund af momssystemdirektivets art. 137, stk. 1, litra d). I denne artikel fastslås det, at medlemsstaterne kan indrømme retten til frivillig momsregistrering. I artiklens stk. 2 er det fastslået, at medlemsstaterne har mulighed for at begrænse adgangen til at opnå frivillig momsregistrering gennem medlemsstaternes nationale lovgivning. I den forbindelse er det i den danske lovgivning begrænset til at udlejningen ikke må omfatte boligformål, jf. momslovens § 51, stk. 1. Medlemsstaternes individuelle fastsættelse af de nærmere krav til opnåelse af en frivillig momsregistrering er dog under forudsætning af, at neutralitetsprincippet overholdes, samt at der laves en korrekt, ensartet og enkel anvendelse af de fastsatte fritagelser. I nedenstående analyse vil der blive inddraget EU-Domstolsafgørelser og danske afgørelser, hvorfor der både vil blive henvist til momslovens § 51 og momssystemdirektivet artikel 137.

4.3.1. Erhvervs­mæssig udlejning og udlejning til boligformål

Den frivillige momsregistrering er betinget af, at der er tale om erhvervs­mæssig udlejning af fast ejendom. For at undersøge rækkevidden af dette krav, vil nedenstående danske afgørelser blive analyseret.

I afgørelse SKM2001.409.ØRL, vurderede Østre Landsret, at udlejning af fast ejendom ikke kunne anses for erhvervs­mæssig udlejning i tilfælde, hvor der var personsammenfald mellem udlejer og lejer.

Et interessentskab (herefter I) udlejede en ejendom til to lejere, der begge havde interessenter i I. I den lejede ejendom drev lejerne lægepraksis i form af lægekonsultation. I 1998 indgav

¹²⁸ Rise, Pernille, "Moms ved udlejning af fast ejendom", Depechen, 2017

¹²⁹ Engers Pedersen, Søren (2019), "Moms og fast ejendom", s. 90

udlejer en frivillig momsregistrering, der efterfølgende blev godkendt. I lejekontrakten mellem I og lejerne fremgik det, at der blev opkrævet moms af lejen. Lejen var desuden fastsat på markedsvilkår og af en statsautoriseret ejendomsmægler.¹³⁰

Senere i 1998 blev tilladelsen til den frivillige momsregistrering tilbagekaldt af Told- og Skatteregion Helsingør. Dette blev begrundet i, at betingelserne for frivillig momsregistrering ikke var opfyldt, jf. momslovens § 51, stk. 1, da der ikke var tale om erhvervmæssig udlejning, idet der var 100% personsammenfald mellem lejerne og interessenterne i I. Udlejningen udgjorde dermed ikke en økonomisk risiko for lejerne, der desuden var interessenter i I.¹³¹

Østre Landsret kom således frem til den konklusion, at der ikke kunne være tale om erhvervmæssig udlejning af fast ejendom i overensstemmelse med momslovens § 51. Dette blev begrundet i identiteten mellem udlejer og lejer.¹³²

Det kan således udledes, at personsammenfaldet anses for at eliminere den økonomiske risiko, der er et af kravene til erhvervmæssig udlejning. Der var i denne dom udelukkende tale om, at der forelå en økonomisk risiko ved lejernes lægepraksis, der blev drevet i lejemålet, hvorfor der ikke kunne anses at være forbundet en økonomisk risiko for selve udlejningsvirksomheden.

Dermed kan det udledes, at for at kunne være omfattet af begrebet erhvervmæssig udlejning, skal foreligge en økonomisk risiko ved selve udlejningen, hvorved det ikke er nok, at der blot foreligger en økonomisk risiko ved den virksomhed, der drives i lejemålet.

For at kunne blive omfattet af bestemmelsen om den frivillige momsregistrering skal der altså være tale om erhvervmæssig udlejning. Som anført i SKM2001.409.ØRL, kan udlejning anses som erhvervmæssig udlejning, hvis virksomheden påtager sig en økonomisk risiko i forbindelse med udlejningen. Denne udledning bekræftes i SKM2015.703.SR, som desuden præciserede udlejning til boligformål i forbindelse med genudlejning.

¹³⁰ SKM2001.409.ØRL

¹³¹ SKM2001.409.ØRL

¹³² SKM2001.409.ØRL

I SKM2015.703.SR vurderede Skatterådet i et bindende svar angående frivillig momsregistrering for erhvervmæssig udlejning, at der var tale om udlejning til boligformål, selvom dette først var som led i en videreudlejning.¹³³

Et ejendomsselskab ønskede at udleje en ejendom, der bestod af lejligheder. Dette skulle gøres gennem ejendomsselskabets datterselskab, der udlejede lejlighederne til beboelse. På den baggrund anmodede ejendomsselskabet om at blive frivilligt momsregistreret, således transaktionerne mellem de to selskaber ville blive momspligtige.¹³⁴

Skatterådet afviste ejendomsselskabets anmodning om bindende svar, men udtalte sig vejledende angående udlejning af fast ejendom samt udlejning og genudlejning i flere led i forbindelse med frivillig momsregistrering.¹³⁵

Af momslovens § 51, stk. 1, fremgår det, at adgangen til frivillig momsregistrering er betinget af, at udlejningen af fast ejendom kan anses for erhvervmæssig. For at udlejningen kan anses som erhvervmæssig, kræver det følgende:

1. At lejen er fastsat efter markedsvilkår
2. At virksomheden skal påtage sig en økonomisk risiko, samt
3. At udlejningen skal have til hensigt at opnå en vedvarende indtægt.¹³⁶

Derudover er det ikke en betingelse for den frivillige momsregistrering, at udlejningen sker til afgiftspligtige formål, hvorfor privatpersoners private formål også omfattes af den frivillige momsregistrering, hvis blot de førnævnte betingelser er opfyldt.¹³⁷ Dette er naturligvis forudsat, at udlejningen ikke sker til beboelse, jf. momslovens § 51, stk. 1.

Skatterådet udtalte desuden at begrebet udlejning i momslovens § 51, stk. 1's forstand, også omfatter videreudlejning, såfremt udlejning sker med udlejers tilladelse. Dette medfører, at transaktionen, såfremt der gennem videre- eller genudlejning sker udlejning til boligformål, ikke vil kunne anses for erhvervmæssig, hvorfor den ikke kan være omfattet af reglerne om anvendelse af frivillig momsregistrering.¹³⁸ Udlejningen skal altså være erhvervmæssig, også

¹³³ SKM2015.703.SR

¹³⁴ SKM2015.703.SR

¹³⁵ SKM2015.703.SR

¹³⁶ SKM2015.703.SR

¹³⁷ SKM2015.703.SR

¹³⁸ SKM2015.703.SR

selvom det først er ved genudlejningen, at der er tale om udlejning til boligformål.¹³⁹ Dette betyder, at ingen led i udlejningen må ske til boligformål.

På baggrund af ovenstående udtalte Skatterådet således, at datterselskabet ikke vil være omfattet af betingelserne i momslovens § 51, stk. 1 om frivillig momsregistrering, eftersom der vil ske udlejning af fast ejendom til boligformål.¹⁴⁰

Således kan det udledes, at SKM2015.703.SR, i overensstemmelse med SKM2001.409.ØRL, bekræfter, at udlejer skal påtage sig en økonomisk risiko i forbindelse med udlejningen, for at denne kan anses som erhvervsmæssig. Til trods for at dette ikke var problemstillingen i SKM2015.703.SR, så bekræfter afgørelsen alligevel kravet om økonomisk risiko, idet Skatterådet i deres bemærkninger udtalte sig herom.

Der kan dog herske tvivl om, hvorvidt udlejningen kan karakteriseres som boligformål. Dette er især relevant, såfremt der reelt er tale om boliglignende forhold, men hvor formålet eller hensigten med udlejningen ikke primært er beboelse.

I SKM2015.630.SR anså Skatterådet, at betingelserne for at opnå frivillig momsregistrering var opfyldt efter momslovens § 51, stk. 1, idet der ikke var tale om udlejning til boligformål.

Spørger ejede og udlejede en fast ejendom, hvori der blev foretaget ny- og ombygning. Lejer (herefter X) skulle efterfølgende leje den faste ejendom, og udlejningen ville ske på markedsvilkår. Bygningen var opdelt i beboelses- og undervisningslokaler samt en afdeling med kontorfaciliteter.¹⁴¹ Der ville blive indgået to huslejeaftaler mellem spørger og X. Én af aftalerne skulle omhandle leje af den del af den faste ejendom med beboelse og undervisning, mens den anden aftale ville omhandle afdelingen med kontorfaciliteter. X skulle bruge ejendommen til brugere, der modtog undervisningsorienterede ophold, og ville dermed opholde sig på ejendommen i alle ugens hverdage samt nogle weekender.¹⁴²

Spørger fremlagde derfor følgende spørgsmål til Skatterådet:

*”Kan Skatterådet bekræfte, at spørgers udlejning af ejendommen til X ikke vil være udtryk for udlejning til boligformål i momslovens forstand?”*¹⁴³

¹³⁹ SKM2015.703.SR

¹⁴⁰ SKM2015.703.SR

¹⁴¹ SKM2015.630.SR

¹⁴² SKM2015.630.SR

¹⁴³ SKM2015.630.SR

For at besvare om ovenstående forhold kunne anses som værende udlejning til boligformål, blev der henvist til tidligere praksis, TfS1998.708.ØLD og SKM2007.142.SR.

I TfS1998.708.ØLD skulle Østre Landsret vurdere, hvorvidt det kunne anses som værende udlejning til boligformål i tilfælde, hvor der var tale om midlertidig indkvartering af asylansøgere og flygtninge. I sin afgørelse fastslog Østre Landsret, at der i momslovens § 51, stk. 1, omkring frivillig momsregistrering, er tale om en undtagelse til muligheden for frivillig registrering ved erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom, og derfor skulle begrebet boligformål fortolkes snævert. Endvidere understregede Østre Landsret, at udlejningens varighed ikke havde betydning for vurderingen af, om der var tale om boligformål. Dette var med henvisning til, at opholdet kunne vare i op til flere år ad gangen. Det betød, at varigheden af flygtningene og asylansøgernes ophold ikke havde betydning for denne vurdering. Østre Landsret tiltrådte sagsøgers påstand, hvorefter forholdet ikke kunne anses som værende udlejning til boligformål, og dermed kunne den frivillige momsregistrering opretholdes.¹⁴⁴

I SKM2007.142.SR skulle Skatterådet tage stilling til, hvorvidt udlejning af fast ejendom, der var anvendt som hospice, kunne anses som værende boligformål. Skatterådet vurderede, at eftersom den primære hensigt med patientens ophold var medicinsk behandling og pleje, der kunne sidestilles med et hospitalsophold, så kunne forholdet ikke anses som værende boligformål. Heller ikke i denne afgørelse blev udlejningens varighed tillagt betydning i vurderingen af, om der var tale om boligformål. Det faktum, at opholdet var midlertidigt, blev heller ikke tillagt betydning. Skatterådet bemærkede, at formålet med opholdet på hospice måtte afgøres under hensyn til hovedydelsens karakter. I afgørelsen blev det vurderet, at forholdet ikke kunne anses som værende udlejning til boligformål. Skatterådet kunne dog ikke give bindende svar angående bevillinger, men det vurderes at betingelserne for en frivillig momsregistrering kunne anses for opfyldt.¹⁴⁵

Af ovenstående to afgørelser kan det udledes, at formålet og hensigten med udlejningen tillægges stor betydning i vurderingen af, om der er tale om udlejning til boligformål. Selvom

¹⁴⁴ SKM2015.630.SR

¹⁴⁵ SKM2015.630.SR

der i begge tilfælde er tale om midlertidige forhold, der ligner boligformål for lejerne, så er disse stadig midlertidige. I TfS1998.708.ØLD var formålet med udlejningen, at flygtningene og asylansøgerne i sidste ende skulle videre fra indkvarteringen. Formålet for flygtningene og asylansøgerne var altså ikke at have et sted at bo, men i stedet at søge asyl. I SKM2007.142.SR var formålet ligeledes ikke boligrelateret, eftersom de døende og dennes pårørende skulle modtage pleje og lindring. Begge ophold i afgørelserne var gratis, hvorfor der heller ikke kunne anses at være tale om et forretningsmæssigt anliggende. I begge afgørelser kan der anses for at være et samfundsmæssigt hensyn, der tillægges større betydning end forholdets umiddelbare tætte lighed med udlejning til boligformål.

Skatterådet kunne, efter inddragelse af TfS1998.708.ØLD og SKM2007.142.SR, konkludere, at spørger dermed godt kunne opnå tilladelse til frivillig momsregistrering. Dette blev begrundet i, at udlejningen ikke skete til boligformål, jf. momslovens § 51, stk. 1, 3. pkt.¹⁴⁶

Det kan dermed udledes, at afgørelsen i SKM2015.630.SR dermed er i overensstemmelse med tidligere praksis, hvor hensigten og formålet med udlejningen, der er undervisningsrelateret, vægter højere end modtagernes ophold i ejendommen. Man må kunne antage, at tilfælde, hvori der reelt er tale om et boligforhold, men hvor dette er nødvendigt eller spiller en for lille rolle sammenlagt med hensigten og formålet med opholdet, så vil det ikke tillægges betydning, såfremt der er samfundsmæssige hensyn, der vægter højere end det reelle boligforhold.

Dermed kan neutralitetsprincippet i denne sammenhæng anses for at være opretholdt, da der ikke forekommer konkurrenceforvridning i sager, hvor de faktiske forhold er sammenlignelige, og hvor udfaldet af dommene er ens.

4.3.2. Begrænsningen af muligheden for frivillig momsregistrering

Da det, ifølge momssystemdirektivets art. 137, stk. 2, er muligt for EU's medlemsstater at begrænse muligheden for den frivillige momsregistrering i den nationale lovgivning, vil det være interessant at undersøge, hvor langt denne begrænsning rækker. Til belysningen af dette vil C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, blive analyseret.

I denne sag vurderede EU-Domstolen, at begrænsningen i den Østrigske lovgivning var i overensstemmelse med momssystemdirektivets art. 137, stk. 2.

¹⁴⁶ SKM2015.630.SR

Sagsøger var en almennyttig sportsforening, der drev forretning uden fortjeneste for øje. I 1997 opførte sportsforeningen en tilbygning, der skulle huse sportslige aktiviteter samt et cafeteria, der skulle udlejes til en forpagter. Sportsforeningen foretog i deres momsangivelse et fradrag, der svarede til den del af bygningen, der blev anvendt som cafeteria.¹⁴⁷

Ved en afgørelse i 1999 afslog finansministeriet i Østrig dog at indrømme fradrag til sportsforeningen. Finansministeriet mente ikke, at sportsforeningen, der efter national lovgivning var moms fritaget, og dermed ikke havde ret til fradrag, kunne give afkald på denne moms fritagelse af transaktioner, der vedrørte udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.¹⁴⁸

Finansministeriet lagde altså til grund, at en afgiftsfritaget sportsforening, der således ikke havde ret til fradrag, ikke kunne benytte sig af muligheden for at give afkald på fritagelse for transaktioner, der vedrørte udlejning og bortforpagtning af fast ejendom. Dermed fastslog finansministeriet, at den individuelle afgiftsfritagelse i forhold til almennyttige sportssammenslutninger skulle gå forud for fritagelsen af udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.¹⁴⁹

Sportsforeningen var imidlertid ikke tilfreds med udfaldet, og indbragte derfor afgørelsen for Forvaltningsdomstolen i Østrig, der dernæst udsatte sagen, og forelagde EU-Domstolen to præjudicielle spørgsmål.

Spørgsmålene lød som følgende:

1) *”Kan en medlemsstat alene indrømme en ensartet valgfrihed for afgiftspligtige personer med hensyn til at vælge at erlægge afgift i henhold til artikel 13, punkt C, i [...] sjette direktiv [...], uanset den afgiftsfritagelse, der er fastsat ved [dette direktivs] artikel 13, punkt B, litra b), for udlejning af fast ejendom, eller kan medlemsstaten i denne forbindelse sondre mellem transaktionernes art eller grupper af afgiftspligtige?”*¹⁵⁰

2) *”Er en ordning, hvorefter det som i § 6, stk. 1, nr. 14, i UStG 1994, sammenholdt med § 6, stk. 1, nr. 16, i UStG 1994, er bestemt, at muligheden for at vælge at erlægge afgift i tilfælde*

¹⁴⁷ Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 12. januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg mod Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, sag C-246/04, præmis 10

¹⁴⁸ Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 12. januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg mod Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, sag C-246/04, præmis 11

¹⁴⁹ Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 12. januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg mod Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, sag C-246/04, præmis 11

¹⁵⁰ Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 12. januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg mod Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, sag C-246/04, præmis 15

af transaktioner med hensyn til bortforpagtning og udlejning begrænses, således at almennyttige sportsforeninger udelukkes fra denne valgmulighed, i overensstemmelse med [sjette direktivs] artikel 13, punkt B, litra b), sammenholdt med punkt C, litra a)?”¹⁵¹

Baggrunden for spørgsmålene var, at momssystemdirektivets art. 137, stk. 2, gav medlemsstaterne ret til at begrænse omfanget af den frivillige momsregistrering i national ret, hvorfor sportsforeningen mente, at nogle afgiftspligtige personer blev afskåret fra adgangen til at kunne betale afgift til trods for, at muligheden var åben for andre afgiftspligtige personer.¹⁵²

EU-Domstolen fastslog, at det i henhold til momssystemdirektivets art. 137, stk. 2, er muligt for medlemsstaterne selv at regulere muligheden for at indrømme afgiftspligtige personer retten til at vælge, om der skal betales afgift af udlejning af fast ejendom.¹⁵³ Hermed kan medlemsstaterne altså begrænse omfanget af denne ret, hvorom det desuden også er muligt for medlemsstaterne helt at ophæve retten.

Dette udløser således en mulighed for medlemsstaterne til at udelukke visse transaktioner eller grupper af afgiftspligtige personer fra at anvende denne ret.¹⁵⁴ Medlemsstaterne kan derfor, inden for rammerne af bestemmelsen, selv skønne, hvad der er det mest hensigtsmæssigt i den konkrete situation for medlemsstaten.¹⁵⁵ Medlemsstaterne er dog stadig underlagt kravet om, at de generelle principper, såsom neutralitetsprincippet samt kravet om en korrekt, enkel og ensartet anvendelse af fritagelserne, skal overholdes, når de benytter sig af muligheden for at begrænse omfanget af valgfriheden i den nationale lovgivning.¹⁵⁶

Angående det andet spørgsmål fastslog EU-Domstolen, at det ikke er præciseret på hvilke betingelser, og på hvilken måde valgfriheden kan begrænses i hver medlemsstats nationale lovgivning. Det er derfor op til hver enkelt medlemsstat at fastlægge valgfriheden i den nationale lovgivning i henhold til, om nogle personer skal opnå mulighed for at blive afgiftspligtig af transaktioner i forbindelse med udlejning af fast ejendom.¹⁵⁷ Således har

¹⁵¹ Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 12. januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg mod Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, sag C-246/04, præmis 15

¹⁵² Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 12. januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg mod Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, sag C-246/04, præmis 14

¹⁵³ Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 12. januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg mod Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, sag C-246/04, præmis 28

¹⁵⁴ Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 12. januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg mod Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, sag C-246/04, præmis 30

¹⁵⁵ Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 12. januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg mod Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, sag C-246/04, præmis 29

¹⁵⁶ Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 12. januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg mod Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, sag C-246/04, præmis 31

¹⁵⁷ Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 12. januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg mod Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, sag C-246/04, præmis 42

medlemsstaterne frihed til selv at præcisere valgfriheden i den nationale lovgivning, så længe der tages hensyn til afgiftens neutralitet samt kravet til en enkel, korrekt og ensartet anvendelse af fritagelserne.¹⁵⁸

EU-Domstolen foretog således ikke en konkret besvarelse af de forelagte spørgsmål, men udtalte sig dog om hensigten bag momssystemdirektivets art. 137. Det må således kunne udledes, at medlemsstaterne, ved begrænsningen af fritagelsen, ikke må tilsidesætte formålet med momssystemdirektivet eller de almindelige principper, der ligger bag dette. Her skal forstås, at neutralitetsprincippet og kravet om en korrekt, enkel og ensartet anvendelse af fritagelserne skal opretholdes. Dette er dog, ifølge EU-dommens udfald, modstridende, idet der ikke etableres en uniform anvendelse af disse momsfritagelser i medlemsstaterne. Når det er op til medlemsstaterne selv at vurdere, hvorvidt den frivillige momsregistrering skal begrænses i den pågældende medlemsstat, vil dette medføre, at der i nogle EU-lande er en lempeligere lovgivning og dermed en nemmere adgang til den frivillige momsregistrering. Som følge heraf kan der opstå en konkurrenceforvridning, og forbrugere vil dermed kunne opnå en fordel ved at ”shoppe” rundt i EU-medlemsstaterne for at opnå den mest fordelagtige lovgivning af den frivillige momsregistrering. Dette kan altså ikke anses for at være i overensstemmelse med neutralitetsprincippet, der er det bærende element i momssystemet. Derudover kan der heller ikke siges at være tale om en ensartet anvendelse af fritagelserne. Selve momssystemdirektivets art. 137, stk. 2, kan derfor siges at være i strid med både neutralitetsprincippet og de almindelige principper bag momssystemdirektivet.

4.3.3. Delkonklusion

I momslovens § 13, stk. 1, nr. 8 fremgår det, at udlejning af fast ejendom er fritaget for momspligten. I momslovens § 51, stk. 1, er der dog givet mulighed for at opnå tilladelse til frivillig momsregistrering, hvis betingelserne herfor er opfyldt.

For at opnå frivillig momsregistrering er det et krav, at udlejningen skal kunne anses for erhvervsmæssig udlejning. Der må altså ikke være tale om udlejning til boligformål. Herunder er kravet om, at der skal foreligge en økonomisk risiko. Derudover kan den frivillige momsregistrering udelukkende omfatte ejendomme eller lokaler, der udlejes eller forsøges

¹⁵⁸ Domstolen Dom (Tredje Afdeling) af 12. januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg mod Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, sag C-246/04, præmis 49

udlejet. Den erhvervsmæssige udlejning kan desuden antages for opnået, selvom en situation omfatter boliglignende forhold.

Når det skal vurderes, hvorvidt udlejningen kan anses som erhvervsmæssig udlejning, så ses der ofte på, hvad ejendommen skal anvendes til. Dette er også et vurderingselement i tilfælde, hvor der er tale om genudlejning og videreudlejning. Momslovens § 51, stk. 1 skal altså også omfatte videreudlejning. Af sag SKM2015.703SR fremgår det, at dette betyder, at et forhold ikke kan anses for erhvervsmæssig udlejning, selvom der er anvendt flere selskaber som mellemlid, så længe den endelige udlejning er til boligformål. Selvom udlejning til boligformål først sker i andet, tredje eller sidste led, så vil dette altså stadig påvirke udlejningen i tidligere led. Tidligere led vil dermed også anses som udlejning til boligformål, selvom det alene er erhvervsmæssig udlejning i det pågældende led.

Et vurderingselement, for om der er tale om erhvervsmæssig udlejning, er om udlejer påtager sig en økonomisk risiko. Såfremt der er personsammenfald mellem udlejer og lejer, hvor udlejer ikke påtager sig denne økonomiske risiko, så vil der ikke være tale om erhvervsmæssig udlejning. Dette fremgår af SKM2001.409.SR, hvor lejen altså ikke var fastsat erhvervsmæssigt. Der kan således ikke være tale om en økonomisk risiko, hvis der foreligger personsammenfald mellem udlejer og lejer, og den økonomiske risiko fuldt ud ligger hos lejer. Der skal dermed være tale om en reel økonomisk risiko, som udlejer skal bære. Det har ikke betydning for vurderingen, hvorvidt lejekontrakten er fastsat på markedsvilkår og af en uafhængig tredjemand.

Et yderligere vurderingselement, for om et forhold kan anses for erhvervsmæssig udlejning, er, hvad det primære formål med udlejningen er. Er der eksempelvis tale om elever, der skal modtage undervisning, og har mulighed for at overnatte på en fast ejendom, der er omfattet af momspligten jf. den frivillige momsregistrering, så vil det primære formål med den faste ejendom være undervisning, og dette vil derfor kunne anses som erhvervsmæssig udlejning. Det er derfor ikke til hinder for at kunne anse forholdet som erhvervsmæssig udlejning, at den faste ejendom også kan anses at blive anvendt som bolig. Det samme gælder patienters ophold i en fast ejendom, hvor de skal modtage pleje og behandling. Her er det primære formål med udlejningen af den faste ejendom heller ikke boligrelateret. Baggrunden for kravet om, at der ikke må foreligge udlejning til boligformål ved den frivillige momsregistrering, må altså antages at være af sociale og samfundsmæssige hensyn, hvor momsbelastningen ikke har direkte eller indirekte betydning for lejeren. Det er desuden ikke relevant at se på opholdets

varighed i disse situationer. Dette stemmer overens med, at det er det primære formål med udlejningen, der tillægges betydning. Der kan altså være tale om måneder eller år, hvor lejer anvender boligen til at opholde sig i.

For at der kan gives tilladelse til frivillig momsregistrering efter momslovens § 51, skal ovenstående betingelser være opfyldt.

Derudover blev det i sag C-246/04 fastlagt, at hensigten med momsdirektivets art. 137, er at den enkelte medlemsstat kan begrænse muligheden for den frivillige momsregistrering i den nationale lovgivning. Der blev dog også lagt til grund, at den enkelte medlemsstat stadig skal overholde de grundlæggende regler omkring afgiftens neutralitet og kravene om korrekt, enkel og ensartet anvendelse af fritagelserne. Spørgsmålet i denne sag er ikke direkte relevant for det danske momsområde, eftersom den eneste begrænsning, der er lavet i Danmark, er boligformål¹⁵⁹. Dette betyder dog ikke, at det, der kan udledes af dommen, ikke kan være relevant for det danske område, eftersom den kan sige noget om afgrænsningen til boligformål og erhvervsmæssig udlejning.

4.4. Fradragsret for momsen ved udlejning af fast ejendom

Som nævnt i afhandlingens punkt 4.3. om den frivillige momsregistrering gives der kun tilladelse til frivillig momsregistrering af erhvervsmæssig udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.

Hvis udlejeren af en fast ejendom har fået tilladelse til frivillig momsregistrering efter momslovens § 51, stk. 1, er udlejeren forpligtet til at pålægge moms på lejen, men er ligeledes berettiget til momsfradrag for de udgifter, der kan henføres direkte til udlejningen, jf. momslovens § 37, stk. 1. Disse fradragsberettigede udgifter udgør bl.a. opførelse, ombygning, reparation, modernisering, vedligeholdelse samt administration og drift af lejemålet.¹⁶⁰

Der gives dog kun fradrag for omkostninger, der kan henføres til den del af den faste ejendom, der er omfattet af en frivillig momsregistrering.

Hvis hele ejendommen udlejes erhvervsmæssigt, og desuden er omfattet af en frivillig momsregistrering, kan der indrømmes 100% fradrag for købsmomsen, jf. momslovens § 37.

¹⁵⁹ Engers Pedersen, Søren (2019), "Moms og fast ejendom", s. 81

¹⁶⁰ Den Juridiske Vejledning, 2022-1, Version 3.8-31.01.22, D.A.14.5.2 "Erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom ML § 51, stk. 1"

Omvendt vil der ikke kunne indrømmes fradrag, hvis udgifterne kan henføres direkte til momsfri boligudlejning, jf. momslovens § 39, stk. 2, nr. 1.

Ombygnings-, reparations- og vedligeholdelsesomkostninger kan fradrages fuldt ud, hvis de er direkte henførbare til det enkelte momspligtige lokale. Hvis der er tale om en faktura, der vedrører en blandet bygning med både momsfrie og momspligtige lokaler, skal denne faktura specificeres, jf. momslovens § 39, stk. 3.

Hvis der er tale om omkostninger, der ikke er direkte henførbare til enten de momspligtige eller de momsfrie lokaler, såsom nyt tag eller facaderenovering, kan der foretages et fradrag svarende til forholdet mellem etagearealet af de momspligtige lokaler i forhold til bygningens samlede areal.¹⁶¹

Fradragsretten er dog betinget af, at leverandøren på sin faktura har foretaget en klar opdeling af prisen for det udførte arbejde. Det skal således fremstå tydeligt hvilke omkostninger, der kan henføres til de momsbelagte bygninger, og hvilke der kan henføres til de momsfritaget bygninger, jf. momslovens § 39, stk. 3.

4.4.1. Erhvervsmæssig og privat anvendelse af fast ejendom

Hvorvidt omkostninger til renovering, ombygning og vedligeholdelse af en bygning kan henføres direkte til de momspligtige lokaler, er blevet behandlet i en række principielle afgørelser.

I SKM2003.163.VLR vurderede Landsretten, at sagsøgeren ikke havde godtgjort, at en del af de udlejede lokaler kun var opført og anvendt til erhvervsmæssig brug, hvorfor der kun kunne indrømmes fradrag for et enkelt kontorlokale.

Sagsøgeren havde opført en villa i to etager på i alt 303 m², hvor hovedparten af stueetagen skulle udlejes til sagsøgers eget anpartsselskab, mens 1. salen skulle anvendes til sagsøgers private bolig.¹⁶² Villaen blev opført af sagsøgerens egen enkeltmandsvirksomhed, og virksomheden fik på baggrund af en frivillig momsregistrering fradrag for momsen af den del af byggeomkostningerne, der kunne henføres direkte til den udlejede del af villaen.¹⁶³

¹⁶¹ Engers Pedersen, Søren (2019), "Moms og fast ejendom", s. 81+93 ff.

¹⁶² SKM2003.163.VLR

¹⁶³ SKM2003.163.VLR

Sagsøgerens tilladelse til frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom udgjorde 141,8 m² af villaen. Det samlede momsfradrag blev herefter opgjort på baggrund af forholdet mellem lokalernes areal og udgjorde således 46,8%.¹⁶⁴

Den del af stueetagen, der ikke blev anvendt til udlejning, bestod af sagsøgers private bolig i form af et gæsteværelse samt et gangareal omkring indgangen og trappen. Dette private areal udgjorde 18,2 m², mens det udlejede areal udgjorde 141,73 m².¹⁶⁵

Det udlejede areal af villaen bestod af følgende:

- Et kontor indrettet med specielle elinstallationer til edb-maskiner (47,10 m²)
- Et WC/bad (7,77 m²)
- Et værelse anvendt til arkivrum (10,32 m²)
- Et værelse anvendt af selskabets revisor (10,32 m²)
- Et teknik/depotrum anvendt til lager samt ophold af vaskemaskine og tørretumbler (29,11 m²)
- En hall, et mødelokale, et opholdsrum og et gangareal (32,30 m²)

Sidstnævnte gangareal og hall var sagsøgers eneste mulighed for adgang til den private bolig på 1. sal.¹⁶⁶

Det var ToldSkat's opfattelse, at det alene var kontorlokalet på 47,10 m² der kunne indgå i den frivillige momsregistrering, idet de resterende lokaler havde større karakter af privat boligformål, og derfor ikke kunne anses at være benyttet til erhvervmæssig anvendelse.¹⁶⁷

Sagsøgeren var ikke enig heri, og indbragte derfor sagen for Vestre Landsret.¹⁶⁸

Landsretten gav ToldSkat medhold, og lagde til grund for afgørelsen, at sagsøgeren ikke havde godtgjort, at de udlejede lokaler i stueetagen kun var opført og anvendt til erhvervmæssig brug.¹⁶⁹ Lokalerne var ikke specifikt indrettet til erhverv, og der var desuden ikke foretaget en sådan adskillelse af boligen, at det var tydeligt hvilke af lokalerne, der angik sagsøgers private bolig og hvilke, der angik den erhvervmæssige del. Med undtagelse af det ene kontorlokale på 47,10 m² lagde Landsretten derfor til grund, at det var muligt for sagsøgeren at anvende de

¹⁶⁴ SKM2003.163.VLR

¹⁶⁵ SKM2003.163.VLR

¹⁶⁶ SKM2003.163.VLR

¹⁶⁷ SKM2003.163.VLR

¹⁶⁸ SKM2003.163.VLR

¹⁶⁹ SKM2003.163.VLR

udlejede lokaler til private boligformål, hvilket ikke kan være omfattet af den frivillige momsregistrering.¹⁷⁰

Da det ikke var muligt for sagsøgeren og dennes repræsentanter at bevise, at lokalerne, udover kontoret på 47,10 m², kun blev brugt til erhvervsmæssig brug, kunne sagsøgeren ikke indrømmes fradrag for den moms, der angik byggeomkostningerne vedrørende disse lokaler, jf. momslovens § 51, stk. 1.¹⁷¹

Det må således kunne udledes, at Domstolen fortolker begrebet udlejning til boligformål i momslovens § 39, stk. 2, nr. 1 udvidende i den forstand, at det faktum, at erhvervsmæssige lokaler kan anvendes som en del af ejerens private bolig, er nok til at lade fradragsretten bortfalde helt. Derudover kan det udledes, at de erhvervsmæssige lokaler kan anses som privat bolig, hvis ikke lokalerne er indrettet på en sådan måde, at det fremstår klart, at der drives erhverv. Der stilles desuden strenge krav til, at lokalerne skal være adskilt fra hinanden på en sådan måde, at det er tydeligt, hvad der udgør privat bolig, og hvad der udgør erhvervsmæssig udlejning. Såfremt denne klare opdeling ikke er foretaget, taler udlejning for boligformål. Selvom lokalerne ikke nødvendigvis bliver brugt privat, må afgørelsen siges at være korrekt og i overensstemmelse med neutralitetsprincippet, idet der således ikke bliver skabt en situation, hvor nogle udlejere af private boliger kan opnå fradrag for bl.a. renoveringsudgifter, mens andre ikke kan.

Landsrettens konklusion er bl.a. blevet præciseret og bekræftet i SKM2010.490.BR, hvor Byretten fastslog, at der ikke kunne opnås fradrag for moms af ombygningsudgifter til et poolområde, der skulle anvendes erhvervsmæssigt, idet ejeren også her havde mulighed for at benytte området privat.

Sagsøgeren ejede en landbrugsejendom, der var anvendt til såvel beboelse som erhverv. Ejendommen bestod af en gård med fire længer, hvor sagsøgeren havde renoveret den ene af disse om til et svømmebassin med tilhørende sauna, badeværelse, spa-pool, og omklædningsfaciliteter. Dette poolområde var indrettet til et begrænset antal mennesker, og lå i direkte forlængelse af sagsøgers private bolig.¹⁷²

Der blev fra ejendommen drevet flere forskellige erhverv såsom landbrug, udlejningsvirksomhed, stutteri og tømrervirksomhed. Formålet med opførelsen af poolområdet

¹⁷⁰ SKM2003.163.VLR

¹⁷¹ SKM2003.163.VLR

¹⁷² SKM2010.490.BR

var, at det skulle fungere som personalegoder for sagsøgers ansatte. Udover de ansatte havde også lejere, personer med opstaldede heste samt sagsøgeren og dennes familie, adgang til poolområdet.¹⁷³

Byretten lagde til grund, at der ikke kunne opnås hverken hel eller delvis fradrag for ombygningen af poolområdet, idet bygningen skulle anses for egnet til at indgå som en integreret del af klagerens bolig, idet den var placeret i direkte forlængelse af stuehuset. Derudover blev området ikke udelukkende anvendt til erhvervsmæssig benyttelse, idet udlejerens og dennes familie også selv anvendte området privat. Byretten anførte ligeledes, at retspraksis har vist, at reglerne skal fortolkes udvidende i den forstand, at så længe lokaler/områder rent faktisk kan anvendes som en del af en ejers private bolig, så bortfalder fradraget helt.¹⁷⁴

Selvom området var tiltænkt at fungere som personalegoder for sagsøgers ansatte, har det altså ikke afholdt sagsøgeren fra også at anvende området privat.

Det kan således lægges til grund, at SKM2010.490.BR understøtter Landsrettens afgørelse i SKM2003.163.VLR, idet der ikke blev indrømmet fradrag for moms af omkostninger til poolområdet, da det ikke kunne dokumenteres, at området udelukkende blev anvendt erhvervsmæssigt. Selvom området var tiltænkt at fungere som et personalegode for sagsøgers ansatte, har det ikke afholdt sagsøgeren fra også at anvende området privat. Til forskel fra SKM2003.163.VLR har sagsøgeren således i denne sag rent faktisk benyttet sig af lokalet privat, men dette ændrer ikke ved bedømmelsen af afgørelsen i SKM2003.163.VLR, da det bliver lagt til grund, at så længe der er mulighed for at opnå adgang til områderne, så kan det ikke anses som fradragberettiget erhvervsudlejning.

Det kan dermed udledes, at fradraget ved udlejning af fast ejendom er betinget af, at det kan dokumenteres, at de lokaler, der ønskes fradrag for, udelukkende anvendes erhvervsmæssigt. Der stilles således strenge krav til, at det overhovedet ikke må være muligt for udlejerens at anvende de erhvervsmæssige lokaler privat.

Da fradragssystemet skal sikre, at neutraliteten bliver opretholdt, må det kunne udledes, at afgørelserne ville have skabt konkurrenceforvridning, hvis der var blevet indrømmet fradrag

¹⁷³ SKM2010.490.BR

¹⁷⁴ SKM2010.490.BR

for den del af omkostningerne, der kunne henføres til de af lokalerne, der blev/kunne anvendes privat. Dette er igen begrundet i, at det således ville have skabt en situation, hvor nogle udlejere af private boliger kunne opnå fradrag for bl.a. renoveringsudgifter, mens andre ikke ville kunne.

4.4.2. Fakturakrav

Fradragsretten er betinget af, at leverandøren udfærdiger en faktura med en nærmere specifikation af hvilket arbejde, der kan henføres til henholdsvis de momspligtige og momsfrie lokaler. I SKM2007.362.ØLR lagde Østre Landsret til grund, at specifikationskravet til nogle fakturaer i forhold til ombygning af en ejendom, der var anvendt til både erhvervmæssig- og boligudlejning, ikke var opfyldt i overensstemmelse med momslovens § 39, stk. 1, 2. pkt.

En enkeltmandsvirksomhed, der var ejet af A, havde foretaget renovering på en ejendom, der blev anvendt til såvel udlejning af boligformål som erhverv.¹⁷⁵ Ejendommen bestod af et stuehus, kontorlokaler, produktionslokaler samt en mindre bygning, og i årene 1998 og 1999 havde virksomheden angivet 374.188 kr. i købsmoms af det renoveringsarbejde, som de havde foretaget på ejendommen. Denne købsmoms kunne henføres direkte til erhvervs- og boligudlejning. Selskabet havde desuden hovedsageligt faktureret lejen med moms, men var ikke frivilligt momsregistreret for udlejning heraf¹⁷⁶

Renoveringsarbejdet blev foretaget af et selskab, H2, der i øvrigt selv lejede en del af ejendommen. I den forbindelse blev der ikke opkrævet husleje, idet H2 af likviditetsmæssige årsager havde det svært.¹⁷⁷ Ejendommen blev imidlertid solgt i 2002 til en anden virksomhed, der i den forbindelse ikke overtog momsreguleringsforpligtelsen.¹⁷⁸

Ved en kontrol indrømmede SKAT fradrag for momsen af de udgifter, der kunne henføres direkte til de bygninger, der under hensyn til at selskabet ved ansøgning herom, ville have været omfattet af en frivillig momsregistrering. Der kunne til gengæld ikke indrømmes fradrag for de renoveringsomkostninger, der på baggrund af fakturaerne ikke kunne henføres til disse erhvervmæssige bygninger. Derudover kunne momsen af de udgifter, der omfattede indehaverens private bolig, heller ikke fradrages.¹⁷⁹

¹⁷⁵ SKM2007.362.ØLR

¹⁷⁶ SKM2007.362.ØLR

¹⁷⁷ SKM2007.362.ØLR

¹⁷⁸ SKM2007.362.ØLR

¹⁷⁹ SKM2007.362.ØLR

Landsretten stadfæstede SKAT's afgørelse og fastslog, at allerede det forhold, at H2 lejede en del af ejendommen vederlagsfrit, gjorde, at der ikke kunne være tale om en momspligtig aktivitet. Med den begrundelse kunne der ikke opnås fradrag for de udgifter, der kunne henføres direkte til H2's lejemål. Landsretten slog desuden fast, at der ikke kunne opnås fradrag for købsmomsen af de resterende renoveringsudgifter til ejendommen, idet leverandøren af de foretagne renoveringsarbejder ikke havde foretaget en opdeling af prisen for det udførte arbejde på sine fakturaer. Virksomheden havde således ikke formået at dokumentere eller sandsynliggøre, at de resterende udgifter kunne henføres til den del af udlejningen, der vedrørte erhvervsudlejning, hvorfor momsen ikke kunne fradrages. Landsretten lagde ligeledes til grund, at SKAT havde godkendt fradraget for den del af momsen, der vedrørte de lokaler, som havde været udlejet inkl. moms.¹⁸⁰

Det kan således udledes, at der i overensstemmelse med tidligere praksis kun kan gives fradrag for omkostninger, der er brugt til den momspligtige del af virksomheden. Det kan desuden fastslås, at fakturakravet er afgørende for fradragsretten i den forstand, at leverandøren af arbejdet klart og tydeligt skal udspecificere hvilket arbejde, der kan henføres til de erhvervmæssige bygninger på sin faktura. Hvis fakturaen ikke er udfærdiget således, at det fremgår, at arbejdet er udført på de erhvervmæssige bygninger, vil muligheden for fradrag helt forsvinde.

4.4.3. Delkonklusion

Det kan ud fra ovenstående konkluderes, at fradragsretten ved udlejning af fast ejendom kun gælder i de tilfælde, hvor der er opnået tilladelse til frivillig momsregistrering i henhold til momslovens § 51. Denne frivillige momsregistrering giver virksomheden ret til at godtgøre indgående købsmoms i forbindelse med opførelse, ombygning, renovering, reparation, vedligeholdelse, modernisering osv. af ejendommen.

Betingelserne for at opnå tilladelse til frivillig momsregistrering er gennemgået i afhandlingens punkt 4.3. og vil derfor ikke blive genstand for en nærmere gennemgang, udover at indrømmelse af fradragsretten er betinget af, at lokalerne er omfattet af en frivillig momsregistrering som erhvervmæssig udlejning.

¹⁸⁰ SKM2007.362.ØLR

Hvis ejendommen både anvendes til erhvervmæssig udlejning og til formål, der ikke er omfattet af den frivillige momsregistrering, vil fradraget udelukkende kunne godtgøres for den del af omkostningerne, der vedrører de lokaler, der er omfattet af den frivillige momsregistrering.

I disse tilfælde skal der ligeledes være en klar og tydelig adskillelse mellem lokalerne. Retspraksis har i den forbindelse vist, at reglerne skal fortolkes udvidende, så det forhold, at lokalerne ikke nødvendigvis bliver anvendt privat, men kan anvendes privat, resulterer i, at fradragsretten helt bortfalder. Det betyder dermed, at såfremt indretningen af erhvervslejemålet er lavet således, at det kan betragtes som en direkte forlængelse af en udlejers private bolig, så kan der ikke indrømmes fradrag for de renoveringsomkostninger, der vedrører denne del.

Hvis købsmomsen kan henføres til de af lokalerne, der er omfattet af en frivillig momsregistrering, vil der være fuldt fradrag for momsen heraf. Det er dog et krav, at der i disse tilfælde er udført en udspecificeret faktura, hvorpå det er anført, at omkostningerne kan henføres direkte til disse lokaler. Det kan ligeledes konkluderes, at der ikke kan opnås ret til momsfradrag i de tilfælde, hvor omkostningerne kan henføres til de af lokalerne, der ikke er omfattet af en frivillig momsregistrering. Hvis omkostningerne både kan henføres til lokaler, der er omfattet af en frivillig momsregistrering, og til lokaler, der ikke er omfattet heraf, skal fradraget svare til forholdet mellem etagearealet af de momspligtige lokaler i forhold til bygningens samlede areal.

Del 5 - Konklusion

Formålet med denne afhandling har været at undersøge den momsmæssige behandling ved udlejning af fast ejendom, herunder den frivillige momsregistrering samt fradragsretten der relaterer sig til den frivillige momsregistrering.

Det kan af ovenstående konkluderes, at EU-Domstolen, national retspraksis og Skattestyrelsen generelt fortolker momsfritagelserne strengt, idet der er tale om en afvigelse fra det almindelige princip om, at afgiftspligtige transaktioner, der leveres af afgiftspligtige personer, er momspligtige heraf.

For at et forhold kan anses omfattet af begreberne udlejning og bortforpagtning i momsretlig forstand, kan det konkluderes, at rettighedshaver for en aftalt periode og mod vederlag skal tildeles råderetten over en fast ejendom, som om vedkommende var ejer heraf. Dette omfatter altså, at lejer skal opnå en eksklusiv råderet til det lejede og retten til at udelukke andre fra at

udnytte samme rettighed. Ved vurderingen af hvorvidt der er opnået en eksklusiv råderet, skal der være tale om, at alene lejer kan tilgå det lejede. Dog ændrer det ikke ved bedømmelsen heraf, at udlejer forbeholder sig retten til at opnå adgang til lejemålet. I den forbindelse kan det fastslås, at det udelukkende er udlejer, der må forbeholde sig denne ret. Såfremt udlejer forbeholder sig retten til, at andre end udlejer også kan tilgå det lejede, vil dette ikke kunne anses som opnåelse af en eksklusiv råderet, og vil dermed ikke være omfattet af begrebet udlejning. I situationer, hvor der tildeles en brugsret af en fast ejendom, kan det konkluderes, at brugsretten har de samme kendetegn som udlejning af fast ejendom, hvorfor brugsretten skal sidestilles med udlejning af fast ejendom. Dette er begrundet i et ønske om, at der i unddragelseshensigt ikke skal indrømmes fradragsret herfor.

Det kan desuden konkluderes, at udlejningens varighed ikke er et afgørende element for, om et forhold kan anses som udlejning af fast ejendom. Herved forstås, at det er underordnet, om der er tale om udlejning i kortere eller længere tid. Dette betyder, at længden af lejeaftalen ingen indflydelse har på, hvorvidt forholdet kan karakteriseres som udlejning af fast ejendom, idet aftalens længde løbende kan ændres i lejeperioden.

Hvis lejers vederlag for transaktionen dækker over flere forskellige ydelser, såsom leje af lokale, adgang til drikkevareautomater, kantine og brusekabiner, kan det konkluderes, at det afgørende element, i vurderingen af om der er tale om udlejning af fast ejendom, er hvordan transaktionen fremstår for slutforbrugeren. Hvis ydelserne kan opdeles i henholdsvis hoved- og sekundær ydelse, vil der udelukkende skulle betales moms af den del, der ikke vedrører moms fritaget udlejningen af fast ejendom. Er der dog tale om sekundære ydelser, der kan anses for at være i nær tilknytning til hovedydelsen, og således fremstår som én samlet ydelse for slutforbrugeren, skal disse kunne sammenlægges til én ydelse, og dermed vil den sekundære ydelse blive betragtet som led i hovedydelsen i stedet for en selvstændig hovedydelse. I denne forbindelse kan transaktioner, der almindeligvis er momspligtige, ende med at blive moms fritaget.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 8 dækker imidlertid over en række undtagelser til moms fritagelsen herunder bl.a. udlejning af hotelværelser. I den forbindelse er det særligt relevant at fastslå, at udlejning af sommerhuse er fritaget for momspligten som udlejning af fast ejendom. Det kan ud fra analysen konkluderes, at såfremt et udlejningsforhold både har karakter af hotelværelsesudlejning og sommerhusudlejning, skal forholdet vurderes ud fra, hvordan den samlede ydelse fremstår for slutforbrugeren. Hvis der f.eks. i lejen af ferie- eller

hotelejerlejligheden også indgår tillægsydelser som servering af mad og rengøring samt faciliteter såsom adgang til badeland og sauna, taler forholdet for momspligtig hotelværelsesudlejning. Dette er uanset, om forholdet umiddelbart dækker over mange af de kendetegn, der er ved udlejning af sommerhuse. Det kan i den forbindelse konkluderes, at dette er begrundet i, at fritagelserne skal fortolkes strengt, da det er undtagelser til det almindelige princip om, at alle afgiftspligtige transaktioner skal pålægges moms. I de tilfælde hvor flere momspligtige ydelser således fremstår som en del af den samlede ydelse, vil der være tale om momspligtig hotelværelsesudlejning, også selvom udlejningen har karakter af sommerhusudlejning.

Nogle af de forhold, der taler for moms fritaget sommerhusudlejning, er bl.a., at lejlighederne er selvstændigt matrikuleret, og at gæsten selv skal medbringe håndklæder og sengelinned på opholdet. Derudover taler det også for moms fritagelse, hvis lejlighedsejeren har mulighed for at disponere over lejligheden i løbet af året, uden at vedkommende skal betale for dette. Det kan dog ud fra analysen konkluderes, at hvis lejen af hotelværelseslejlighederne ligeledes dækker over sådanne faciliteter som nævnt ovenfor, skal disse vægte højere end de forhold, der taler for sommerhusudlejning.

Momslovens § 51 giver på visse betingelser adgang til frivillig momsregistrering. Det kan konkluderes, at der skal være tale om erhvervmæssig udlejning af fast ejendom for, at der kan opnås tilladelse til frivillig momsregistrering. Begrebet erhvervmæssig kan forstås bredt, men det må bl.a. kunne fastslås, at der skal være tale om, at udlejer påtager sig en økonomisk risiko i forbindelse med udlejningen. I denne henseende kan kravet om økonomisk risiko ikke anses for opfyldt, såfremt der er personsammenfald mellem udlejer og lejer. Der skal altså være en reel økonomisk risiko forbundet med udlejningen for udlejeren.

For at et forhold kan anses som erhvervmæssig, skal der ikke være tale om udlejning til boligformål. I denne sammenhæng kan et forhold ikke omfattes af bestemmelsen om frivillig momsregistrering, selv hvis udlejningen til boligformål først sker ved videreudlejningen. Alle led i udlejningen skal dermed kunne anses for erhvervmæssig udlejning.

Sondringen mellem en erhvervmæssig udlejning og udlejning til boligformål, kan være vanskelig at udlede. Det kan dog konkluderes, at såfremt et forhold umiddelbart fremstår som boligformål, kan der alligevel opnås tilladelse til frivillig momsregistrering. Dette skal ses i lyset af, at der er hensyn, der vægter højere end selve udlejningen, og hvordan denne foregår. Hensigten og formålet med udlejningen kan konkluderes, at skulle tillægges større betydning,

end eventuelle ligheder med udlejning til boligformål. Herunder kan bl.a. hospice, undervisning samt asylsøgning vægte højere end at udlejningen umiddelbart fremstår som boligformål.

Det er i momssystemdirektivets art. 137 fastsat, at medlemsstaterne selv kan fastsætte begrænsninger for hvorledes, der kan opnås frivillig momsregistrering og i hvilket omfang. Denne valgfrihed for medlemsstaterne er i strid med neutralitetsprincippet og kravet om en uniform anvendelse af momsreglerne. Dette skaber konkurrenceforvridning mellem medlemsstaterne, og medfører således at forbrugerne med fordel kan vælge ét lands momsregler frem for et andet.

Det kan ligeledes konkluderes, at en frivillig momsregistrering resulterer i, at udlejningsvirksomheden kan opnå fradrag for købsmomsen i forbindelse med bl.a. renovering, vedligeholdelse, ombygning og reparation af bygningen. Fradragsretten gælder imidlertid kun for de bygninger og lokaler, der er omfattet af den frivillige momsregistrering. Hvis en ejendom således anvendes til såvel boligformål som fradragsberettigede formål, vil der udelukkende kunne indrømmes fradrag for den del af købsmomsen, der vedrører de fradragsberettigede formål. Herunder er det særligt vigtigt at tage stilling til, om udlejeren enten benytter eller kan benytte de erhvervsmæssige lokaler privat. Ved denne vurdering tillægges det betydning, hvorledes lokalerne er indrettet, hvordan inddelingen af lokalerne er placeret, og om lokalerne/bygningerne er i direkte forlængelse af udlejers private bolig. Hvis dette er tilfældet, taler forholdet for, at der er tale om udlejning til boligformål, hvorfor der ikke kan indrømmes fradrag for moms af ombygningsudgifter hertil. Det faktum, at udlejer rent faktisk har mulighed for at anvende lejemålet privat, resulterer i, at forholdet skal anses som udlejning til boligformål, hvorved fradragsretten helt bortfalder.

Slutteligt kan det konkluderes, at fradragsretten er betinget af, at leverandøren på sin faktura tydeligt har udspecificeret hvilket arbejde, der vedrører de lokaler, der er omfattet af en frivillig momsregistrering. Hvis dette ikke er tilfældet, kan der ikke opnås ret til fradrag.

Del 6 - Litteraturliste

Lovgivning

- Lov nr. 169 af 05/06/1953, Danmarks Riges Grundlov (Grundloven)
- Lovbekendtgørelse nr. 1021 af 26/09/2019, bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (momsloven)
- Lovbekendtgørelse nr. 635 af 13/05/2020, bekendtgørelse af skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsloven)
- Bekendtgørelse nr. 2246 af 30/11/2021, bekendtgørelse om merværdiafgift (momsbekendtgørelsen)
- Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (momssystemdirektivet)
- Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 om ændring af gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 for så vidt angår leveringsstedet for ydelser

Retspraksis fra EU-Domstolen

- C-6/64, Costa v. E.N.E.L
- C-269/00, Seeling
- C-326/99, Goed Wonen
- C-284/03, Temco Europe
- C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn
- C-451/06, Walderdorff
- C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg

National praksis

- SKM2001.409.ØRL
- SKM2003.163.VLR
- SKM2007.240.SR
- SKM2007.362.ØLR

- SKM2009.652.SR
- SKM2010.490.BR
- SKM2013.359.SR
- SKM2015.630.SR
- SKM2015.703.SR

Styresignaler og SKAT's juridiske vejledning

- Den Juridiske Vejledning, 2022-1, ”Den Juridiske Vejledning – Et bidrag til retssikkerheden”
- Den Juridiske Vejledning, 2002-1, ”Den juridiske vejledning – Bindende virkning”
- Den Juridiske Vejledning, 2022-1, Version 3.8 – 31.01.22, A.A.3.5 ”Bindende svar bagud i tid”
- Den Juridiske Vejledning, 2022-1, Version 3.8 – 31.01.22, D.A.5.24 ”Baggrundsviden om momsfritagelserne i ML § 13”
- Den Juridiske Vejledning, 2022-1, Version 3.8-31.01.22, D.A.5.8.4.1.2 ”Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom”
- Den Juridiske Vejledning, 2022-1, Version 3.8 – 31.01.22, D.A.5.8.5 ”Momsfritagelse for udlejning af sommerhuse”
- Den Juridiske Vejledning, 2022-1, Version 3.8 – 31.01.22, D.A.5.8.8 ”Momspligt ved udlejning af hotelværelser”
- Den Juridiske Vejledning, 2022-1, Version 3.8-31.01.22, D.A.5.9.2.2 ”Definition: Fast ejendom – regler og praksis fra 2017”
- Den Juridiske Vejledning, 2022-1, Version 3.8-31.01.22, D.A.14.5.2 ”Erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom ML § 51, stk. 1”

Faglitteratur

- Engers Pedersen, Søren, (2021), ”Moms og fast ejendom”, 2. udgave, Karnov Group
- Høilund, Dorte, (2021) ”Retssikkerhed og juridisk metode”, 3. udgave, Hans Reitzels Forlag
- Munk-Hansen, Carsten, (2018) ”Retsvidenskabsteori”, 2. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag
- Ramsdahl Jensen, Dennis, (2004), ”Merværdiafgiftspligten”, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag

Internetkilder

- Rise, Pernille, ”Moms ved udlejning af fast ejendom”, Depechen, 2017, <https://www.bdo.dk/da-dk/faglig-info/depechen/depechen-artikler-2017/moms-ved-udlejning-af-fast-ejendom> (sidst besøgt d. 17. maj 2022)
- ”Afgifter - provenuet af afgifter og moms”, Skatteministeriet, 2021, <https://www.skm.dk/skattetal/statistik/provenu-og-skattestruktur/afgifter-provenuet-af-afgifter-og-moms/> (sidst besøgt d. 17. maj 2022)

Ordoptælling

Statistik:

	Sider	64
	Ord	20.164
Tegn (uden mellemrum)		119.315
Tegn (med mellemrum)		139.397
	Afsnit	327
	Linjer	1.783

Medtag fodnoter og slutnoter