

Moms- udlejning af fast ejendom

Forord

Denne afhandling er skrevet i perioden 1.februar – 1.juni 2017 som afsluttende projekt på Cand.merc.aud -uddannelsen ved Syddansk Universitet. Vi vil gerne benytte lejligheden til at takke vores vejleder Jette Thygesen for kompetent og yderst brugbar vejledning både før og under afhandlingens udarbejdelse. Vi vil derudover gerne takke vores medstuderende for faglig udfordring og sparring under projektet. Endvidere vil vi gerne takke vores familie og venner for støtte gennem projektet.

Odense d. 31.05.2017

Executive summary

The subject of this thesis is letting of immovable property.

In the EU, all goods and services carried out for payment by a taxable person are principally subject to VAT. However, there are a number of exemptions that apply in certain situations. The Council Directive regulates the VAT rules and is therefore, implemented in Danish VAT legislation. Due to linguistic differences and different interpretations of the Council Directive, there is ambiguity in some countries, where it can be discussed whether a transaction meets the conditions for VAT exemption or is subject to VAT.

In this thesis, various concepts will be revised; one of them being § 13, subsection 1, no. 8, of the Danish VAT Act, which deals with the exemption of VAT obligations for the letting and leasing of immovable property. The main purpose of this thesis is to carry out a legal dogmatic analysis of the VAT issues in § 13, subsection 1, no. 8 of the Danish VAT Act. The purpose of the analysis is to derive current law in the field and to assess the conditions that apply to our case business CPH Containers. The secondary purpose of the thesis is to investigate whether EU legislation; including EU case law, are correctly implemented in Danish legislation and case law.

CPH Containers is a company that builds mobile student residences on empty grounds in Copenhagen. The student residences are built up of old ship containers and can be moved according to where there is a need for student residences.

In order to answer the problem statement, it is necessary to define the term of immovable property because there is no clear and concise definition of the term in the legislation. This means that the term must be defined in the light of EU case law in this area. This is done first and foremost by analyzing relevant judgments of the European Court of Justice. After that, national judgments are subject to analysis, whereby, the results of the analysis are used to determine what applies to CPH Containers.

In general, the realization is that the term of immovable property refers to the involvement of any specific part of the earth, on or below the ground, which can be owned or held. In addition, immovable property implies any building that is attached to or in the ground, above or below the sea surface, and which cannot be easily disassembled or moved. In relation to CPH Containers, it was found that the containers, which are used for different purposes, can be considered as immovable property.

When it is determined that something constitutes immovable property, in order for the property to be covered by the exemption, it is necessary to define the concept of letting. This term will be defined

through the analysis of judgments of both European Court of Justice and Danish Courts. The results are then used to determine whether the term letting covers CPH Container's activities.

We learned that the basic characteristics of the term letting and lease are that a tenant for an agreed period and for payment gets the right to use a property as if the tenant was the owner of the property and have the right to exclude others from taking advantage of this right. In relation to CPH Containers, it was found that there are only some of their activities that are covered by the term letting, while others are not protected by the term.

When it comes to letting of immovable property, the lease agreement often includes additional services. This aspect is treated in the thesis, to assess how these are dealt with regards to VAT purposes. We found that it is difficult to provide final answers when something is additional to the letting of immovable property. One of the things we can derive is whether the additional services are in close connection with the letting of immovable property. With regards to CPH Containers, there are some services that can be considered as addition to the letting of the immovable property, while others cannot.

EU legislation and the Danish legislation allow for voluntary VAT registration of letting immovable property. It is the tax authorities in each country that authorize this. Before authorization can be obtained, it can be derived that there are some conditions to be met before this can be done. These conditions are being considered in the thesis. From this, it can be derived that the conditions are that the letting must be a commercial one and that the letting must not be for residential purposes.

Finally, we deal with the VAT issues that arise from sale of immovable property after this has been used for letting. We found that there are different scenarios depending on when the property is sold and what it has been used for.

Based on our work with the thesis, the conclusion in our opinion is that the EU VAT system and EU case law, is properly implemented in the Danish VAT Act and in the Danish case law in the area of letting of immovable property.

As a result of our work with the thesis, it could be interesting to examine how CPH Container's situation would look like in other countries within and outside the EU. The question is whether the method used and the results achieved in this thesis can be used to examine and determine current law in other countries. This perspective would require a further analysis, which could be thought-provoking to investigate on another occasion.

Indholdsfortegnelse

| | | |
|-------|---|----|
| 1 | Indledning..... | 1 |
| 1.1 | Problemstilling | 2 |
| 1.1.1 | Casebeskrivelse | 2 |
| 1.1.2 | CPH Containers ApS..... | 2 |
| 1.1.3 | Beskrivelse af containerne | 3 |
| 1.2 | Problemformulering..... | 6 |
| 1.3 | Afgrænsning | 6 |
| 1.4 | Metode og kilder | 8 |
| 1.4.1 | Metode..... | 8 |
| 1.4.2 | Kilder | 9 |
| 1.5 | Begrebsafklaring..... | 9 |
| 1.6 | Opgavestruktur | 10 |
| 2 | Retskilder..... | 11 |
| 2.1 | EU-retskilder..... | 12 |
| 2.2 | Nationale retskilder..... | 13 |
| 2.3 | EU og den danske moms | 14 |
| 3 | Udlejning af fast ejendom | 15 |
| 3.1 | Lovgrundlag..... | 15 |
| 3.2 | Begrebet fast ejendom..... | 16 |
| 3.2.1 | Fonden Marselisborg Lystbådehavn | 17 |
| 3.2.2 | Rudolf Maierhofer | 20 |
| 3.2.3 | Susanne Leichenich | 23 |
| 3.2.4 | Sammenfatning til begrebet fast ejendom | 26 |
| 3.2.5 | Perspektivering til dansk praksis | 27 |
| 3.2.6 | CPH Containers..... | 30 |
| 3.3 | Begrebet udlejning og bortforpagtning | 33 |
| 3.3.1 | Kommissionen mod Irland | 33 |

| | | |
|-------|--|----|
| 3.3.2 | Stichting "Goed Wonen" | 34 |
| 3.3.3 | Lindöpark..... | 37 |
| 3.3.4 | Sinclair Collis..... | 40 |
| 3.3.5 | Temco Europe SA | 43 |
| 3.3.6 | Gabriele Walderdorff | 46 |
| 3.3.7 | Sammenfatning til begrebet udlejning..... | 47 |
| 3.3.8 | Perspektivering til dansk praksis | 49 |
| 3.3.9 | CPH Containers..... | 57 |
| 4 | Accessoriske leverancer ved udlejning af fast ejendom | 61 |
| 4.1 | Parkeringspladser og garager..... | 62 |
| 4.2 | Gas, elektricitet, vand og varme..... | 64 |
| 4.3 | Fællesvaskeri | 67 |
| 4.4 | Sammenfatning til accessoriske leverancer | 69 |
| 4.5 | CPH Containers..... | 70 |
| 5 | Frivillig momsregistrering ved udlejning af fast ejendom..... | 72 |
| 5.1 | Lovgrundlag..... | 72 |
| 5.2 | Erhvervsmæssig udlejning..... | 73 |
| 5.3 | Boligformål | 74 |
| 5.4 | Konsekvenser ved frivillig momsregistrering | 75 |
| 5.5 | CPH Containers..... | 77 |
| 6 | Salg efter udlejning af fast ejendom – Moms eller ej?..... | 78 |
| 6.1 | Lovgrundlag..... | 78 |
| 6.2 | Moms på fast ejendom- salg efter udlejning - styresignal | 80 |
| 6.3 | CPH Containers..... | 81 |
| 7 | Konklusion..... | 83 |
| 8 | Litteraturliste..... | 89 |

1 Indledning

Meromsætningsafgiften, der normalt betegnes som moms, er en indirekte skat, der påvirker alle i samfundet. På trods af dette, er der alligevel mange som ikke har styr på dette område. Når man til dagligt taler med folk omkring moms, får man typisk at vide ”at det bare er 25%”. Men så enkelt er det ikke. Vi har i de seneste år set flere skandaler hos SKAT, hvor moms har spillet en væsentlig rolle. Det tyder på, at der er for lidt opmærksomhed på momsreglerne i samfundet, hvilket har resulteret i at mange virksomheder og privatpersoner har omgået reglerne og snydt staten for indtægter.

Historisk set så den første omsætningsafgift dagens lys tilbage i 1962 i Danmark. Omsætningsafgiften var en enkeltledet afgift i engrosleddet. I 1967 blev den erstattet af meromsætningsafgift (moms). Danmark var et af de første lande, som indførte bestemmelsen i alle omsætningsled. Formålet med loven er, at den ikke må påvirke forbrugernes valg og at den skal følge neutralitetsprincippet. Man kan diskutere, hvorvidt momsen er tænkt som en afgift på en virksomheds drift eller som en afgift på forbruget. Man mener dog, at hensigten uden tvivl har været at momsen skulle pålægges forbrugerne som en forbrugsbegrænsning.¹

De indirekte skatter som moms, energiafgifter og lønsumsafgift har gennem en årrække i høj grad bidraget til de offentlige indtægtskilder, som følge af et stigende forbrug herhjemme. Danmark har længe haft en af de højeste momssatser i verden, og indtil for nyligt var Danmark indehaver af titlen som det land med verdens højeste afgiftssats på momsområdet. Historisk set har afgiftssatsen udviklet sig i stigende grad i Danmark. I perioden fra 1967 og indtil nu har afgiftssatsen vokset fra 10% til 25%.² I 2016 udgjorde momsandelen 9,6% af den samlede BNP på 2040,8 mia. Kr. Det vil sige at momsindtægter udgjorde 196 mia. Kr. af den samlede BNP.³ Dette har været medvirkende til at Danmark er det land i verden, hvor momsindtægterne udgør den højeste andel af BNP.

Alle varer og ydelser, der leveres mod vederlag af en afgiftspligtig person, som både kan være en juridisk eller fysisk person, er som udgangspunkt omfattet af merværdiafgiftslovens bestemmelser jf. Momsloven (ML) § 4 stk. 1. Dog er der en række fritagelser, der gør sig gældende i bestemte situationer. Der har således i de seneste år været meget fokus på momslovgivningen og dens fritagelsesbestemmelser som er angivet i ML § 13.

I nogle situationer opstår der grænsetilfælde, hvor det kan diskuteres, hvilke transaktioner der er omfattet af momspligt og hvilke der er momsfritaget. Usikkerheden omkring grænsetilfældene opstår

¹ Dekov, Erik & Engsig, John: Moms, energi, Lønsum – en lærebog om afgifter 4. Udgave 2014 s. 20.

² Thygesen, Jette & Henkow, Oskar: Grundlæggende momsretlige principper. 1. Udgave 2015 s. 12.

³ <http://www.skm.dk/skattetal/statistik/generel-skattestatistik/skattetrykket-i-danmark-2011-2017>

bl.a. fordi den danske momslov er en implementering af grundlæggende EU-direktiver, og derved er momsloven ikke uafhængig, men blot en sproglig omskrivning fra EU-direktiverne og tilpasset til den danske lovgivning.⁴

Vi har valgt dette emne fordi vi synes, at der er for lidt opmærksomhed på denne del af skatteretten både i samfundet, men også på vores uddannelse. Vores opfattelse er, at uddannelsesinstitutionerne ikke har et stort fokus på dette emne. Vi vil med denne afhandling være med til at øge fokus på momsområdet, således at vi i fremtiden qua vores opbyggede viden via denne afhandling, kan bidrage med at skabe et bedre overblik og indsigt i et kompliceret område i skatteretten.

1.1 Problemstilling

1.1.1 Casebeskrivelse

Vi ser det oftere og oftere, at elever kæmper hårdt gennem gymnasiet for at forbedre deres karakterer så de kan blive optaget på deres drømmeuddannelse. Når huen endelig er kommet i hus, og der er kommet en dæmper på elevernes lykkerus, opstår der i midlertidigt et problem, nemlig boligmangel. Et problem som har vokset sig større de sidste par år i takt med, at flere unge vælger at læse en videregående uddannelse. Aktuelt mangler der omkring 24.000 studieboliger i Danmark, hvoraf der alene i København mangler 9.500 studieboliger. Derudover er det et faktum, at boligpriserne i 2015 steg med 20 % på små lejemål. Manglen på studieboliger vil i fremtiden blive endnu større, da tal fra Uddannelses- og Forskningsministeriet viser, at flere og flere unge vælger at læse videre.⁵ Der er således et akut og voksende behov for studieboliger i de større byer.

Derudover fylder klimaforandringer mere og mere i vores hverdag. Det er et faktum, at vi mennesker ikke har været særlige gode til at passe på vores miljø. Innovative virksomheder og iværksættere er i den seneste tid begyndt at investere både penge og tid på at løse mange af de problemstillinger, som følge af de valg vi som mennesker er ansvarlige for.

1.1.2 CPH Containers ApS

En af de virksomheder er CPH Containers ApS. Selskabet blev stiftet den 19. september 2014. CPH Containers har hjemsted i København. Direktionen består af Frederik Noltenius Busck og Michael Deichmann Plesner. Selskabets væsentligste aktiviteter er at udvikle og sælge løsninger til manglen på billigt og bæredygtigt byggeri. Konkret laver de studieboliger af gamle skibscontainere og sætter dem på tomme arealer i de større byer, hvorefter studerende kan leje dem som boliger. Selskabets vision

⁴ Jørgensen m. fl. Lars Loftager: Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger, s. 28.

⁵ <http://ufm.dk/aktuelt/pressemeddelelser/2016/rekordmange-vil-laese-pa-en-videregaende-uddannelse>

er at løse manglen på billige studieboliger, og samtidigt tjene penge på at løse samfundsproblemerne. Deres mål er at lave 2500 studieboliger de næste tre år på tomme industrigrunde i Danmark. I København vil der være plads til 20.000 midlertidige studieboliger på arealer, der ifølge lokalplanerne alligevel står tomme de næste 10-15 år.⁶

Selskabets største udfordring er, at der lovgivningsmæssigt ikke tidligere har været mulighed for at opnå tilladelse fra kommunerne til at bygge midlertidigt på arealer, som i fremtiden kan bruges til noget andet. Det har hidtil ikke været muligt at give tilladelse til midlertidigt byggeri af containerboliger på industriområder. Problemet bunder i, at opførelserne tidligere har krævet, at man fulgte lokalplaner og høringer. Erhvervsminister Brian Mikkelsen har dog senest lagt op til en lovændring af planloven i et lovforslag, der skal gøre det lettere at opføre midlertidige boliger på grunde der står tomme. Lovændringen vil give kommunerne mulighed for at tillade midlertidige byggerier i op til 10 år.⁷ Det vil blandt andet betyde, at CPH Containers vil have lettere ved at finansiere projektet, da finansielle institutioner og private investorer vil være mere tilbøjelige til at låne penge til projektet, når tidshorizonten strækker sig over en længere periode end hidtil.

1.1.3 Beskrivelse af containerne

Boligerne, som er lavet af genbrugsmaterialer, består af containere, som er blevet opkøbt hos Mærsk. Når containerne ikke længere kan bruges hos Mærsk, er det oprindeligt planen, at de skal skrottes. CPH Containers køber containerne og ombygger dem til boliger. Ved at ombygge containerne til bæredygtige boliger er CPH Containers med til at løse nogle af boligproblemerne i København, samtidigt med at de skåner miljøet ved at genbruge containere, som ellers skulle skrottes. I containerne vil der blive opsat en plade, således at man kan se, hvor den pågældende container har rejst henne i verden.⁸ Indretningsmæssigt vil der både være køkken, bad, stue og terrasse til boligen. Skibscontainere kan sættes sammen som man har lyst til på kryds og tværs. Boligerne er indvendigt isoleret med bæredygtige materialer.

Containerboligerne løser en række udfordringer. De er både billigere end almindelige studieboliger og samtidigt er opførelsestiden markant kortere end et almindeligt byggeri. Fra man har sin byggetilladelse kan man få boligen leveret i løbet af 3 måneder. Derudover lever containerne op til alle bygningsreglementets krav og kan både bruges midlertidigt og permanent. Containerne er udstyret

⁶ <http://www.dr.dk/nyheder/indland/studerende-i-containerne-kan-blive-pionerer-byudvikling>

⁷ <http://www.dr.dk/nyheder/indland/minister-vil-loese-unges-boligproblemer-med-containerne>

⁸ <http://www.dr.dk/nyheder/indland/studerende-i-containerne-kan-blive-pionerer-byudvikling>

med nødvendige installationer, som ligger under containerne der er hævet lidt over jorden via paller, således at der er plads til rørføring.⁹ Derudover er containerne mobile og kan flyttes rundt. Det kræver blot at containerne bliver adskilt og afmonteres. Det tager alt i alt en time at få containerne skilt ad. Containerne kan blive skilt ad, blive leveret et andet sted i Danmark og blive samlet igen i løbet af en dag. Prismæssigt ligger boligerne på en halv million for 100m² hvoraf de 30m² er indendørs.



En containerstudiebolig set udefra
Kilde: <https://www.cphvillage.com/locations>

CPH Containers er i øjeblikket langt henne i deres proces vedrørende dette projekt. I første kvartal i 2017 har de åbnet op for registreringer for udlejning af studieboliger, og de forventer at de første studerende flytter ind i løbet af andet kvartal i 2017. Placeringen af studieboligerne vil være på Refshalevej 213, København, som er en grund CPH Containers lejer af København Kommune. Pris- og størrelsesmæssigt vil



Illustration af den indvendige indretning af studieboligen.
Kilde: <https://www.cphvillage.com/locations>

studieboligerne henholdsvis blive udlejet for 3.850 DKK/mdr. for en 20m² lejlighed og 5.850 DKK/mdr. for en 40m² lejlighed.¹⁰ Forbruget er inkluderet i huslejen. Endvidere kan der løbende varsles huslestigninger i forbindelse med investerings- og vedligeholdelsesudgifter. For at komme i betragtning til disse boliger, er det nødvendigt at blive skrevet på en venteliste mod betaling af et gebyr. Ventelisten vil blive administreret af tredjemand i form af et administrationselskab på vegne af CPH Containers, da CPH Containers mener, at der vil ligge for meget administrativt arbejde i selv at administrere ventelisten, samtidig med at virksomheden har gang i mange projekter i opstartsfasen. Det er mellem CPH Containers og administrationselskabet aftalt at alle gebyrindtægter fra boligsøgende skal tilgå administrationselskabet.

Containerne vil ikke kun blive brugt til boligformål. Virksomheden vil ud over boligerne etablere et fitnesscenter i sammenlagte containerne, som beboerne mod betaling kan få adgang til at bruge i form

⁹<https://ing.dk/artikel/containerbyggeri-er-ikke-helt-i-kassen-endnu-178436>

¹⁰<https://www.cphvillage.com/locations>

af et månedligt medlemskab. Fitnesscentret er udelukkende tilgængeligt for beboerne. Betalingen for medlemskabet vil blive opkrævet gennem huslejen, men vil fremstå som en særskilt post på regningen. Beboerne kan til enhver tid til- og afmelde sig medlemskabet uafhængigt af lejekontrakten.

CPH Containers vil opføre et fællesrum ved at sammensætte flere containere, hvor de studerende kan spille bordtennis, pool og afholde andre fællesarrangementer. Brugen af disse faciliteter er gratis og er kun forbeholdt beboerne i området. Beboerne har derudover også adgang til vaskerifaciliteter mod betaling, som ligeledes vil blive indrettet i containere. Vaskeforbruget vil blive afregnet gennem et personligt tildelt vaskerikort, som beboerne vil få udleveret i forbindelse med indflytningen. Betalingen for forbruget i vaskerifaciliteterne vil ligeledes blive opkrævet gennem huslejen som en særskilt post.

Omkring boligerne er der garager, som beboerne har mulighed for at leje. Garagerne, som ligeledes består af containere, må udelukkende anvendes til parkering af motorkøretøjer. Betalingen for garagerne vil også blive opkrævet gennem huslejen som en særskilt post.



Illustration af garagerne

Kilde: <http://mazleg.com/cargo-container-home-plans.html>

Udlejningen af boligerne vil kun ske til studerende. Med så mange studerende samlet på et område, håber CPH Containers, at dette vil fremme iværksætterier. På baggrund af dette, har CPH Containers fået den ide at opføre kontorlokaler ud af containere, hvor beboerne og andre udefrakommende iværksættere har mulighed for at leje et kontorlokale, hvorfra de kan drive deres virksomhed. Ved leje af kontorlokaler indgår man i forbindelse med kontraktudarbejdelsen en særskilt aftale om lejens varighed og omfang.

For at CPH Containers kan opføre og udleje disse containere, skal de være opmærksomme på flere momsmæssige problemstillinger. Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom er et lovområde som er kompliceret, og som indeholder mange udfordringer og problemstillinger i forbindelse med fortolkningen af denne regel. Problemerne opstår når personer skal fortolke begrebet udlejning og bortforpagtning, samt begrebet fast ejendom. Spørgsmål der typisk knytter sig til denne problemstilling, er hvornår der er tale om udlejning, og hvornår der er tale om en anden ydelse. Der kan opstå tvivl om hvad begrebet fast ejendom dækker over. Når man udlejer en fast ejendom, udlejer

man typisk ikke kun den faste ejendom. Ofte følger der accessoriske leverancer med, og herunder opstår der tvivlsspørgsmål, hvorvidt disse leverancer er omfattet af begrebet fast ejendom eller ej. Endelig er det relevant, at undersøge hvad der sker med containerne når disse bliver solgt.

1.2 Problemformulering

Med udgangspunkt i vores casevirksomhed og ovenstående problemstilling, er emnet for afhandlingen udlejning og bortforpagtning af fast ejendom. Vi vil i nærværende afhandling afdække og belyse den momsmæssige behandling af ML § 13, stk. 1, nr. 8, der omhandler fritagelsen af momspligt for udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.

Det primære formål med afhandlingen er at foretage en retsdogmatisk analyse af de momsmæssige problemstillinger med udgangspunkt i ML § 13, stk.1, nr. 8. Formålet med analysen er at udlede gældende ret på området, og vurdere hvilke forhold der gør sig gældende for vores casevirksomhed, CPH Containers.

Det sekundære formål er, at analysere og foretage en vurdering, om fritagelsen i EU-momssystemdirektivet er korrekt implementeret i den danske lovgivning, og herunder undersøge om den gældende praksis fra de danske myndigheder følger retningslinjerne og praksis fra EU-Domstolen på området for udlejning af fast ejendom.

1.3 Afgrænsning

Nærværende afhandlings centrale omdrejningspunkt vil som udgangspunkt være momsloven, og herunder særligt de bestemmelser der fremgår af ML § 13, stk. 1, nr. 8 vedrørende udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, ML § 13, stk. 1 nr. 9 vedrørende levering af fast ejendom og ML § 51 vedrørende frivillig momsregistrering. Afhandlingen vil primært have fokus på udlejningsbegrebet og mindre fokus på bortforpagtningsbegrebet i begrebet udlejning og bortforpagtning. De øvrige bestemmelser i momsloven vil kun blive inddraget i de tilfælde, hvor de kan bidrage med en bredere og dybere forståelse, således at det kan være med til at højne afhandlingens kvalitet. Det forudsættes endvidere, at læser er bekendt med de gængse momsregler vedrørende afgiftspligt og momssystemets opbygning, hvorfor denne del ikke vil blive behandlet særskilt.

De øvrige danske love, såsom lejeloven og tinglysningsloven vil kun blive medtaget, såfremt det er nødvendigt, og i det omfang det giver en bedre forståelse af afhandlingen.

Vi agter ikke at foretage en udtømmende analyse af alle domme og love både med hensyn til EU og den danske lovgivning i forhold til momsområdet af hensyn til afhandlingens længde. Vi vil i stedet inddrage relevant materiale, der kan være med til at besvare vores problemformulering bedst muligt.

Vedrørende udlejningsbegrebet, afgrænses afhandlingen imidlertid fra at behandle sommerhuse, campingpladser, ferieboliger, værelser og hotelværelser samt kursus- selskabs- og mødelokaler. Vi vil heller ikke analysere reklamepladser og opbevaringsbokse.

CPH Containers har internationale aktiviteter, som ikke vil blive belyst særskilt i afhandlingen. Geografisk vil afhandlingen som udgangspunkt kun omhandle ejendomme beliggende i Danmark, da formålet som nævnt er at udlede gældende dansk ret.

Vi er bevidste om, at der i et lejeforhold kan forekomme mange typer af accessoriske leverancer. For så vidt angår de leverancer, der typisk forekommer i lejeforholdet, vil der kun tages udgangspunkt i udvalgte leverancer der findes relevant for CPH Containers. Accessoriske leverancer, såsom telefoni, rengøringsydelser, internet og depositum, som normalt kan følge i et lejeforhold, vil ikke være genstand for selvstændig analyse. Endvidere vil vi udelukkende behandle vand, varme, el og gas i momsmæssig henseende. Vi vil ikke behandle disse leverancer med hensyn til energiafgiftsområdet.

Gennemgangen af den frivillige momsregistrering, vil ikke i ligeså høj grad blive behandlet dybdegående som udlejning af fast ejendom, da dette ikke er det primære mål med afhandlingen. Den frivillige momsregistrering vil blive behandlet i det omfang, som det findes naturligt for CPH Containers problemstilling. I forbindelse med den frivillige momsregistrering vil vi inddrage fradragsreglerne i den danske momslov. Reglerne omkring fradrag vil ikke blive analyseret via afgørelser. Fradragsreglerne i ML §§ 37-39 vil kun blive inddraget for at belyse hvilke momsmæssige konsekvenser en frivillig momsregistrering medfører, samt hvordan fordelingen af fradraget skal opgøres.

Det er i casebeskrivelsen anført at CPH Containers lejer grunden af København kommune. Afhandlingen vil ikke berøre forholdet mellem CPH Containers og København kommune, hvilket betyder at leje af grunden ikke vil blive behandlet i denne afhandling, som udelukkende vil koncentrere sig om containerne. Det er hovedsagligt forholdet mellem CPH Containers og lejerne denne afhandling vil have fokus på.

1.4 Metode og kilder

1.4.1 Metode

Afhandlingens analytiske tilgang til problemformuleringen, tager udgangspunkt i den traditionelle retsdogmatiske juridiske metode, som vi vil anvende til at besvare vores problemformulering med. Gældende ret vedrørende reglerne om udlejning af fast ejendom, bliver analyseret gennem beskrivelse, fortolkning og analyse af relevante retskilder. Den retsdogmatiske metode udspringer fra rets-positivismen, som strækker sig fra slutningen af 1800-tallet og langt ind i 1900-tallet. Det der er hensigten med denne metode, er at udsagnet skal kunne efterprøves videnskabeligt og verificeres, da ret-positivismen har fokus på det skrevne som for eksempel love og bekendtgørelser. Ret-positivismen hylder en hierarkisk retsopfattelse, som vi også vil gøre brug af i denne afhandling. Kort sagt kan man sige, at et udsagn om hvad der er gældende ret, reelt set kan verificeres gennem hvordan de forskellige domstole ville dømme i en sag vedrørende det pågældende spørgsmål. Det betyder også, at denne metode ikke forsøger at opstille hypoteser eller prognoser, om hvordan en given sag i fremtiden vil blive afgjort eller bør afgøres.¹¹

De frembragte udsagn og konklusioner om gældende ret, vil tage udgangspunkt i korrekt anvendelse af gængs juridisk metode ved behandling af de relevante retskilder. Afhandlingens problemformulering vil blive besvaret via ovennævnte metoder og herunder anvendelse af den danske momslovgivning, afsagte domme af EU-Domstolen, afsagte afgørelser af danske myndigheder og momssystemdirektivet.

Eftersom den danske momslov hviler på EU-lov, og dermed afhænger af de principper og begreber der følger heraf, er det afgørende at der i afhandlingen tages udgangspunkt i sager der er blevet afsagt af EU-Domstolen. Det er dog også vigtigt, at der i afhandlingen vil blive taget højde for den danske praksis på området for at analysere, hvorvidt dansk praksis afspejler sig i EU praksis. Herudover vil vi på baggrund af ovenstående vurdere, hvilke konsekvenser det har for casevirksomheden.

Afhandlingen vil indeholde komparative elementer. Der er dog ikke tale om traditionelle komparative elementer i form af direkte sammenligning af det nationale retssystem og det europæiske retssystem. Vi vil gennem analyse og korrekt behandling af retskilderne forsøge at inddrage både national lovgivning og praksis med henblik på at vurdere, hvorvidt den nationale lovgivning stemmer overens med EU lovgivningen.

¹¹ Hansen, Lone & Werlauff, Erik: Den juridiske metode – en introduktion, 2. Udgave 2016, s. 19-21.

1.4.2 Kilder

Som udgangspunkt vil afhandlingens primære kilder bestå af momssystemdirektivet, momslovgivningen, bekendtgørelser, forordninger og afgørelser fra både danske domstole og EU-Domstolen.

Sekundære kilder, som vi vil gøre brug af, er artikler og SKATs juridiske vejledning, som er en administrativ praksis bygget på loven. Herudover vil vi anvende fagbøger, hjemmesider, publikationer og andre udgivelser, som vurderes at være relevant for projektet. Da vi vil gøre brug af både primære og sekundære kilder, skal vi have med i overvejelserne og sikre at vores brug af kilder er i overensstemmelse med retskildehierarkiet.

Når der er tale om love, er der som udgangspunkt ikke noget at være kritisk overfor, da lovene er som de foreligger. I forhold til sekundære kilder vil vi være kritiske overfor, hvorvidt disse er forældet eller præget af subjektivitet. Der er tit ændringer til love og deraf også hele tiden ny praksis på området, hvilket betyder, at de sekundære kilder fra en dag til anden kan være forældet. Dette betyder, at vi skal være opmærksomme på, hvorvidt udsagnene stadig er gældende og relevante i forhold til om de kan bruges i nærværende afhandling. Kildekritik overfor sekundære kilder kræver også, at vi tager stilling til hvem afsenderen er og hvad formålet er. Der vil opstå situationer, hvor vi på grund af subjektiviteten i kilden kun i begrænset omfang kan bruge kilden i afhandlingen. Disse vurderinger vil løbende blive foretaget igennem vores arbejde med projektet således, at kvaliteten af afhandlingen forbedres.

1.5 Begrebsafklaring

Vi gør opmærksom på, at der i afhandlingen anvendes forskellige begreber og betegnelser, der har samme betydning. Dette skyldes, at retskilderne anvender forskellige udtryk om det samme begreb. I afhandling vil vi bruge ordene i flæng og anvende det udtryk som fremkommer os naturligt i forhold til sagens fremstilling. For det første skal det oplyses, at merværdiafgiften vil blive omtalt som både afgift og moms. Det vil sige, at ordene dækker over det samme. Heraf følger det også, at afgiftspligtig og momspligtig vil anvendes i flæng, ligesom afgiftsfritaget og momsfritaget også vil anvendes til at betegne det samme.

Ved omtale af accessoriske leverancer vil det i afhandlingen ses, at vi også anvender udtrykket bydelser. Begrebet accessorisk leverance dækker over en sekundær leverance, der knytter sig til den primære leverance.

Med hensyn til containerne gør vi opmærksom på, at ordet container dækker over forskellige ting. Når vi bruger udtrykket containerbolig, så mener vi containere indrettet til studieboliger. Når vi anvender ordet container i forbindelse med garager, så mener vi container indrettet til garager. Det samme gør sig gældende for fællesvaskeriet, motionscentret, og kontorlokalerne. Disse er alle indrettet til deres formål i gamle skibscontainere.

Vi vil også gøre opmærksom på, at der i afhandlingen vil blive henvist til bestemmelser som sidenhen er blevet flyttet andet steds. Dette gør sig især gældende, når vi taler om bestemmelserne i det sjette momsdirektiv. I flere af de sager vi vil analysere, henviser retskilderne til de ældre bestemmelser. Vi vil igennem afhandlingen henvise til de nyeste bestemmelser. Vi vil henvise til den nuværende bestemmelse i fodnoterne ved de steder i teksten, hvor vi anvender de gamle bestemmelser. I citater og præjudicielle spørgsmål vil vi anvende de udtryk, som retskilderne anvender.

1.6 Opgavestruktur

Strukturen i afhandlingen vil så vidt muligt tage afsæt i metoder der opfattes som gængs juridisk opgavestruktur. Der lægges vægt på at afhandlingen følger en inddeling som gør, at afhandlingen bliver let læselig. Dette betyder, at kapitlerne er inddelt efter samme struktur, som skal sikre den røde tråd. Undervejs vil der i kapitlerne blive frembragt delkonklusioner således, at resultaterne løbende bliver fremhævet.

Kapitel 1 startes med at der redegøres for valg af emne, herunder de særlige problemstillinger der opstår. Derudover vil dette kapitel bestå af en beskrivelse af den case, som afhandlingen vil dreje sig om. Der redegøres også i dette kapitel for problemformuleringen, og hvad der vil blive undersøgt i dette projekt. I afhandlinger som denne, er der begrænsninger i form af både tid og omfang. Det betyder, at der skal afgrænses, hvilket vil blive gjort i dette kapitel. Herudover vil dette kapitel bestå af vores metodiske overvejelser vedrørende metodik og kildekritik af vores kilder. Kapitlet afsluttes med at definere de begreber, som vil være gennemgående i afhandlingen, og som muligvis kan skabe tvivl, hvis ikke begreberne defineres klart og tydeligt. Slutteligt vil dette kapitel også gennemgå opgavens struktur for at skabe et klart overblik over afhandlingen.

I kapitel 2 beskrives fundamentet for denne afhandling. Dette kapitel gennemgår og beskriver de retskilder, som vil blive anvendt i afhandlingen og belyser deres vægtning, samt indbyrdes rangorden. Kapitlet vil starte med at belyse EU retskilderne først, for derefter at sætte fokus på nationale retskilder. Slutteligt vil afsnittet blive rundet af med at forstå sammenhængen mellem EU retskilder og de nationale retskilder.

Kapitel 3 er afhandlingens centrale omdrejningspunkt. Dette kapitel består af 3 hoveddele. For det første, vil kapitlet indledes med at fastslå lovgrundlaget for udlejning af fast ejendom. Derefter vil kapitlet handle om det centrale i denne afhandling. Det er i dette kapitel begreberne fast ejendom og udlejning og bortforpagtning analyseres. Der startes med en analyse af begrebet fast ejendom. Analysen vil tage udgangspunkt i EU-afgørelser, hvorefter nationale afgørelser vil blive behandlet i forhold til dette begreb. I forlængelse af dette vurderes, hvilke forhold der gør sig gældende for CPH Containers i forhold til begrebet fast ejendom. Derefter analyseres begrebet udlejning og bortforpagtning, som vil følge samme struktur som ovenstående.

I kapitel 4 i denne afhandling, behandles accessoriske leverancer ved udlejning af fast ejendom. I dette kapitel behandles nogle af de accessoriske leverancer, der er relevante for casevirksomheden. Først analyseres parkeringspladser og garager, derefter gas, elektricitet, vand og varme og herefter analyseres fællevaskeriet. Slutteligt sammenholdes og anvendes analyserne på CPH Containers.

I kapitel 5 behandles frivillig momsregistrering. I dette kapitel fastslås lovgrundlaget og herefter analyseres begrebet erhvervsmæssig udlejning og begrebet boligformål. Endvidere vurderes det, hvilke konsekvenser der følger af en frivillig momsregistrering. Slutteligt behandles frivillig momsregistrering i forhold til CPH Containers.

For at komme hele vejen rundt om virksomheden i casen, vil kapitel 6 afrunde afhandlingen med at behandle den situation, såfremt CPH Containers vælger af sælge deres aktiver efter de har været anvendt til udlejning. I dette kapitel fastslås lovgrundlaget og derefter behandles SKATs nyligt udsendte styresignal, og til sidst vurderes konsekvenserne for CPH Containers.

Slutteligt indeholder kapitel 7 en konklusion på de resultater, der er frembragt i afhandlingen. Kapitlet sammenfatter hele afhandlingen og slutteligt perspektiveres afhandlingen.

2 Retskilder

Et centralt aspekt i den juridiske metode er fastlæggelsen af de enkelte retskilders juridiske betydning. For at finde ud af hvad der er den juridiske mening med retskilderne, er det nødvendigt at foretage en analyse. En del af de regler, der indgår i retsforskrifter, er åbne og dermed opstår der flere mulige fortolkninger. En af årsagerne kan være, at der bevidst er åbenhed omkring en regel, hvilket ofte er tilfældet når reglen er en standardregel og dermed tilfalder det domstolene at fastlægge gældende ret. En anden årsag kan være, at sproget i sig selv giver anledning til forskellig fortolkning af reglerne

på grund af sprogets flertydighed. Det er derfor altafgørende at fortolke reglerne ud fra et juridisk synspunkt, således at grundlaget for retlige afgørelser er konsekvent.¹²

Når retskilderne identificeres er det vigtigt at forstå den juridiske mening med reglerne. For at forstå reglerne er det nødvendigt, at forstå hvordan retskilderne forholder sig til hinanden og deres indbyrdes rangorden. Den generelle procedure for at fastlægge retskildernes indbyrdes rangorden er fortolkning, udfyldning samt bevaring af retssystemets traditioner og værdier.¹³ Relationen og afvejningen mellem de forskellige retskilder er med tiden blevet mere kompliceret. Engang var det kun nationale retskilder der gjorde sig gældende, og på den baggrund var det lettere at fastlægge gældende ret. Men sådan forholder det sig ikke længere. Nu indgår der flere retskilder, som gør det vanskeligere at fortolke juridiske problemstillinger. Det er blandt andet samspillet mellem de internationale retskilder, EU-retskilder og de nationale retskilder, der gør det vanskeligt, at fastslå hvad der er gældende ret. Udformningen af retskilderne er forskellig, hvilket medfører at en sag kan fortolkes forskelligt i fx EU-Domstolen og Højesteret.

2.1 EU-retskilder

Øget internationalisering har medført, at der er opstået et behov for international regulering, som etablerer et retligt fællesskab. Internationale retsforskrifter har fået en afgørende betydning for fastlæggelsen af gældende ret.

EU-retskilderne består af flere dele. Medlemsstaterne i EU er overordnet styret af to traktater, dels TEU og TEUF. Disse retsforskrifter er primær ret. Øvrige retsforskrifter, som har en betydning og som ikke strider imod primærretten, er sekundær EU-ret.¹⁴ De sekundære retsforskrifter består af forordninger og direktiver fra EU. En forordning er den stærkeste form for sekundære EU-ret, og den er således bindende i alle enkeltheder og gælder i alle medlemsstater.¹⁵ Reglerne i en forordning skaber som udgangspunkt direkte rettigheder og pligter for borgerne i de lande som er medlem af EU. I Danmark må der fx ikke lovgives vedrørende regler, som strider mod reglerne i forordningen, idet forordninger skal anvendes i deres direkte form fra EU. Dette sikrer, at reglerne i forordningerne bliver anvendt ens i alle landene i EU. Den anden form for sekundær retskilde er direktiver. Definitionen af et direktiv er angivet i artikel 288 stk. 3 i TEUF.

¹² Blume, Peter; Retssystemet og juridisk metode; 3. Udgave. Udgivet 2016. Side 172

¹³ Blume, Peter; Retssystemet og juridisk metode; 3. Udgave. Udgivet 2016. Side 174

¹⁴ Blume, Peter; Retssystemet og juridisk metode; 3. Udgave. Udgivet 2016. Side 276

¹⁵ Blume, Peter; Retssystemet og juridisk metode; 3. Udgave. Udgivet 2016. Side 277

”Et direktiv er med hensyn til det tilsigtede mål bindende for enhver medlemsstat, som det rettes til, men overlader det til de nationale myndigheder at bestemme form og midler for gennemførelsen.”¹⁶

Reglerne i direktiverne har ikke direkte virkning i medlemsstaterne. Direktiverne er rettet til staterne, som skal omsætte direktiverne til lov før disse har retsvirkning. Der er to former for regler i direktiver. Direktiver kan enten indeholde regler, der er totalharmoniseret, dvs. at reglerne er de samme i alle landene, eller regler der tillader nationale afvigelser. På trods af at reglerne kan være totalharmoniseret, kan der opstå fortolkningsforskelle mellem de enkelte lande, da det ikke altid er muligt at udtrykke det samme på flere forskellige sprog.

Den øverste autoritære fortolker af EU-retten er EU-Domstolen jf. TEUF artikel 267. Som den øverste autoritet fastlægger EU-Domstolen gældende EU-ret. Medlemslandene er forpligtet til at følge EU-Domstolens afgørelser, som samtidig er bindende for alle medlemslandene uanset om de har været en del af afgørelserne eller ej. Domstolen er en meget magtfuld instans og på baggrund af dette er retskildeværdien høj. EU-Domstolen skal ikke betragtes som en ankeinstans, for de nationale medlemslande. EU-Domstolen har en række kompetencer, som kan påvirke de nationale domstoles afgørelser. EU-Domstolens allervigtigste kompetence er, at give et præjudicielt svar til brug for de nationale retssager, i tilfælde af en national retssag sætter tvivl om fortolkningen af TEUF, TEU eller fortolkningen af en forordning, direktiv eller en anden retsforordning. De nationale domstole har to muligheder vedrørende præjudicielle svar jf. TEUF artikel 267. I nogle tilfælde kan de henvise sagen til EU-Domstolen, hvis det i situationen er muligt at klage til en højere national instans. I andre tilfælde skal de henvise sagen til EU-Domstolen, hvis der ikke er mulighed for at appellere til en højere national instans.¹⁷

2.2 Nationale retskilder

Det danske retssystem overordnede struktur, er fastlagt i Grundloven. Denne lov har en særlig retskildeværdi og er således den højest rangerende retskilde i Danmark. Det fremgår af Grundloven § 43, at *”ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov”*,¹⁸ hvilket inkluderer indirekte skatter såsom moms og afgifter. Dette indebærer, at reglerne ikke kan ændres uden at det gøres ved lov.

Momsområdet i Danmark er reguleret af merværdiafgiftsloven. Merværdiafgiftsloven er en implementering af EU-direktiverne og den vil derfor have en høj retskildeværdi i afhandlingen.

¹⁶ Hansen, Lone & Werlauff, Erik: Den juridiske metode – en introduktion, 2. Udgave 2016, s. 54

¹⁷ Hansen, Lone & Werlauff, Erik: Den juridiske metode – en introduktion, 2. Udgave 2016, s. 93

¹⁸ Grundloven § 43

Herudover suppleres merværdiafgiftsloven med bekendtgørelser. Bekendtgørelser er en uddybning af loven og må ikke stride imod loven, da den ellers vil være ugyldig. Dermed har bekendtgørelser samme retsvirkning som en lov, da den har hjemmel i loven. Derfor vil disse på samme vis have en høj retskildeværdi for nærværende afhandling.

Udover ovenstående retskilder, vil der i afhandlingen blive inddraget afgørelser fra nationale domstole, da både administrative myndigheder og borgere er bundet af afgørelserne. Retspraksis spiller en meget stor rolle inden for den juridiske metode. Når man redegør for hvad der er gældende ret på et bestemt område, kan man ikke nøjes med at citere hvad loven siger. For at meningsfuldt redegøre for retstilstanden, skal man henvise til de vigtigste afgørelser, da loven kan være fortolket gennem en eller flere præjudikater.¹⁹ Derfor skal retspraksis ligeledes tillægges en høj retskildeværdi i afhandlingen.

Endelig vil andre administrative forskrifter, blandt andet SKATs juridiske vejledning, styresignaler fra SKAT og bindende svar blive inddraget i afhandlingen. Disse skal dog ikke tillægges samme retskildeværdi som retspraksis, da det er SKATs opfattelse af gældende ret. SKATs juridiske vejledning adskiller sig fra øvrige retskilder ved at være bindende for de underordnede myndigheder, men ikke for borgerne.

2.3 EU og den danske moms

Inden for EU bliver momsreglerne reguleret i form af direktiver på basis af artikel 113 TEUF. I og med at der i EU er et fælles momssystem, betyder det at Danmark er forpligtet til at implementere de fastlagte EU-direktiver, som følge af artikel 288 TEUF. Momsloven, som vi kender den i dag, er en implementering af momssystemdirektivet (2006/112/EF), som er en omarbejdning af det sjette momssystemdirektiv, der er en slags grundlov for momslovgivningen. På baggrund af dette er anvendelsen af EU-retten i den danske lovgivning aktuell.

Der er flere principper, der gør sig gældende, når man ser på samspillet mellem EU-retten og den danske ret. Et af principperne er, at bestemmelserne i EU-direktiverne har forrang for dansk ret, når de er direkte anvendelige. Bestemmelserne er direkte anvendelige, når de er præcise, ubetingede og klare, samtidig med at fristen for implementering er udløbet. Dette betyder, at en virksomhed kan påberåbe sig en bestemmelse i et direktiv, såfremt at rettigheden fremgår af direktivet, men ikke af den danske momslov og samtidig stiller virksomheden i et bedre udgangspunkt.²⁰

¹⁹ Hansen, Lone & Werlauff, Erik: Den juridiske metode – en introduktion, 2. Udgave 2016, s. 156

²⁰ Thygesen, Jette & Henkow, Oskar: Grundlæggende momsretlige principper. 1. Udgave 2015 s. 15

Da momsloven er en implementering af momssystemdirektivet, er det et krav, at denne skal fortolkes EU-konformt. Med dette menes, at fortolkningen skal ske i overensstemmelse med momssystemdirektivets formål. Dette princip har størst betydning i tilfælde, hvor der åbnes op for flere fortolkninger, samtidig med at direktivbestemmelsen er implementeret korrekt i national lovgivning. I sådanne tilfælde skal fortolkningen ske ud fra den fortolkning, der er bedst i overensstemmelse med momssystemdirektivets formål. Det kan således være en fordel eller en ulempe for virksomheder, såfremt at disse ønsker at anvende disse direktiver i en given sag, da fortolkningen ikke altid er i virksomhedernes favør.²¹

Det kan derfor udefra ovenstående konkluderes, at EU-retten og praksis fra EU-Domstolen har en signifikant betydning inden for momsområdet. Det betyder, at øverst i retskildehierarkiet finder vi momssystemdirektivet og afgørelser fra EU-Domstolen. Herunder finder vi momsloven, moms bekendtgørelsen samt praksis fra nationale domstole. Disse retskilder vil vi vægte højest i vores afhandling. Nederst i hierarkiet er de administrative forskrifter.

3 Udlejning af fast ejendom

I momsloven § 13 er der defineret en række områder, som ikke er omfattet af momspligten. I blandt fritagelserne er der blandt andet ydelser og varer i forbindelse med sundhed, skoleundervisning, kulturelle aktiviteter og udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.

Indeværende kapitel belyser den momsmæssige behandling ved udlejning af fast ejendom. I de underliggende afsnit vil vi redegøre for lovgrundlaget, begrebet fast ejendom og begrebet udlejning og bortforpagtning.

3.1 Lovgrundlag

Der er som hovedregel momsfrigatelse på udlejning og bortforpagtning af fast ejendom efter ML § 13, stk. 1 nr. 8, 1. pkt. Under denne bestemmelse hører levering af gas, vand, elektricitet og varme under som led i udlejningen eller bortforpagtningen. Det betyder, at der ikke må pålægges moms af lejeindtægterne, såfremt der er tale om en fast ejendom. Udlejer har således heller ikke ret til at få fradrag for momsen af de udgifter, der vedrører lejemålet. Bestemmelsen har hjemmel i momssystemdirektivet artikel 135, stk. 1, litra I, der momsfritager udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.²² Bestemmelsen agter at fritage udlejning af bygninger, sommerhuse, jordstykker m.m.,

²¹ Stensgaard Henrik: Fradragsret for merværdiafgiftspligten 2004 side 31

²² Momssystemdirektivet artikel 135, stk. 1, litra I, tidligere det sjette momsdirektiv artikel 13, punkt B, litra b.

herunder udleje af jagt- og fiskerettigheder samt udvindingsrettigheder vedrørende råstoffer. Dertil er fast ejendoms tilbehør omfattet af fritagelsen.²³

I forhold til hovedreglen ovenfor, bliver der i ML § 13, stk. 1 nr. 8, 2. pkt. fastlagt undtagelser, der begrænser momsfrigtagelsens omfang. Bestemmelsen har hjemmel i momssystemdirektivet artikel 135, stk. 2. Udlejning af værelser i hoteller og lignende, udlejning af værelser i virksomheder, der udlejes for kortere tidsrum end 1 måned, udlejning af camping-, parkering- og reklameplads samt udlejning af opbevaringsbokse, er ikke omfattet af momsfrigtagelsen.

Derudover har Danmark lov til at indskrænke momsfrigtagelsens omfang yderligere jf. momssystemdirektivet artikel 135 stk. 2.

3.2 Begrebet fast ejendom

Som udgangspunkt burde det være let at afgøre, hvorvidt et aktiv er fast ejendom eller ej. Men i mange tilfælde opstår der tvivl, da reglerne vedrørende fast ejendom er indviklede samtidigt med, at der er krav om et godt kendskab til både lovkrav og branchen. Dette gør, at begrebet fast ejendom er kompliceret og vanskeligt at definere.

Den gamle definition af fast ejendom fremgår af den juridiske vejledning 2016, med følgende ordlyd: *"Som fast ejendom anses som udgangspunkt jord og bestanddele (løsøre), som er varigt forbundet med jorden, dvs. såvel bygninger som træer, avl på roden, hegn, brønde, anlæg og bygningstilbehør, så længe det er anbragt på grunden eller bygningen."*²⁴

Momssystemdirektivet definerer ikke udtrykkeligt begrebet fast ejendom, og det er heller ikke tilladt for de nationale medlemsstater at definere begrebet fast ejendom. I forhold til fast retspraksis fremgår det, at fritagelserne i momssystemdirektivet artikel 135 er selvstændige begreber, som skal være uafhængige af de civilretlige begreber i de enkelte medlemsstater. Det betyder, at fritagelserne i artikel 135 skal underlægges en fællesskabsdefinition.²⁵

Ved Momsforordningen artikel 13b er der med virkning fra 1. januar 2017 indført en fælles EU-definition af fast ejendom. Artikel 13b er indsat i Momsforordningen ved artikel 1, nr. 2, litra a) i gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013.²⁶ Ifølge Momsforordningen artikel 13b anses følgende for at være fast ejendom:

²³ Momsloven § 13, stk. 1 nr. 8

²⁴ <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=2232670&vId=212649&chk=214126>

²⁵ Jf. forslag til afgørelse i sag C-315/00 – Rudolf Maierhofer, punkt 34

²⁶ <http://skat.dk/SKAT.aspx?oId=1947098&chk=214126>

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 integreret del af en bygning eller et bygningsværk, uden hvilket den pågældende bygning eller det pågældende bygningsværk er ufuldstændig(t), fx døre, vinduer, tage, trapper og elevatorer.

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

Selvom at der med virkning fra 2017 er indført en fælles EU-definition af fast ejendom, kan der opstå tvivl om fortolkningen af begrebet. Vi vil igennem de næste afsnit analysere begrebet fast ejendom for, at fastlægge hvad definitionen dækker over og vurdere hvilke kriterier, der er afgørende for, hvorvidt containerboligerne fra CPH Containers kan defineres som fast ejendom eller ej.

3.2.1 Fonden Marselisborg Lystbådehavn

I sagen C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn, blev der stillet spørgsmål vedrørende, hvorvidt udlejning af bådepladser på vand og liggepladser på land kunne blive omfattet af momsfrigørelsen for udlejning af fast ejendom jf. momssystemdirektivet artikel 135 stk. 1 litra l.

Fonden Marselisborg Lystbådehavn(FML), som er en selvejende institution, stod for driften af udlejning af bådepladser på vand og liggepladser på land til opbevaring af både. Bådepladserne på lystbådehavnen kunne udlejes henholdsvis på månedsbasis, årsbasis eller i kortere perioder. I de tilfælde hvor bådepladsen bliver udlejet for en længere periode, bliver der tildelt en bestemt og identificeret plads, som samtidigt også giver ret til at anvende fælles faciliteter på havnens areal i form af toiletter og bad. Pladserne er identificerbare ved, at de er særskilt nummereret og markeret med hækpæle/y-bomme tilpasset efter bådens størrelse. Derudover skal pladsen stilles til disposition for gæster, såfremt at udlejeren ikke selv ønsker at benytte pladsen i en periode over 24 timers varighed. Hvad angår udlejning af liggepladser på land får lejereren ret til at anvende et afgrænset areal til at stille sin båd på. Det afgrænsede areal er identificerbart ved et nummereret metalstativ.²⁷

Problemstillingen i sagen udspringer af, at SKAT mente, at indtægterne ved udlejningen af bådepladser var omfattet af momspligt. FML fandt afgørelsen urimelig og klagede til Landsskatteretten, der i sin

²⁷ EU-Domstolens afgørelse - C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn. Præmis 8-14

afgørelse af 6. december 2000 fandt, at udlejning af bådepladser ikke er omfattet af momsfrigtagelsen jf. ML § 13 stk. 1 nr. 8, da udlejningen ikke kan karakteriseres som fast ejendom. Landsskatteretten var af den opfattelse, at der blot blev opnået en brugsret til at placere både på en plads i havneområdet og ikke et afgrænset og identificerbart areal.²⁸ Liggepladserne på land blev derimod anset for at være momsfrigtaget, da Landsskatteretten fandt, at der blev udlejet et afgrænset og identificeret areal. På baggrund af dette kan denne udlejning ikke blive omfattet af undtagelsesbestemmelsen om udlejning af pladser til parkering af køretøjer, idet Landsskatteretten lagde vægt på, at både ikke er omfattet af begrebet køretøjer.²⁹

Parterne indbragte Landsskatterettens afgørelse for Vestre Landsret. Vestre Landsret fandt det nødvendigt at stille EU-Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål, for at kunne afklare sagen.³⁰

1. Skal artikel 13, punkt B, litra b), i sjette momsdirektiv [...] fortolkes således, at begrebet »udlejning af fast ejendom« omfatter udlejning af en bådeplads, som består af en del af et landfast havneareal samt et afgrænset og identificerbart areal på vandet?
2. Skal artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2, i sjette momsdirektiv fortolkes således, at begrebet »køretøjer« omfatter både?¹

I forhold til besvarelsen af første spørgsmål, indleder EU-Domstolen med at fastslå, at fritagelserne i sjette direktivs artikel 13³¹ skal forstås som selvstændige fællesskabsretlige begreber hvilket betyder, at begrebet er omfattet af en fælles definition som EU-medlemslandene er underlagt.³² Derudover fastslår EU-Domstolen, at reglerne i det sjette direktivs artikel 13³³ skal fortolkes strengt, da reglerne er undtagelser til hovedreglen om, at der som udgangspunkt er moms på alle varer og ydelser, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. EU-Domstolen henviser i indledningen til en række tidligere afgørelser, hvori de har fastslået hvornår der foreligger udlejning. En af betingelserne som EU-Domstolen i disse afgørelser har lagt vægt på er, at udlejeren mod betaling giver lejereren ret til at anvende aktivet og udelukke andre fra at bruge denne i en aftalt periode.³⁴ Med henvisning til disse afgørelser indleder EU-Domstolen med at fastslå, at forholdet mellem FML og lejerne kan omfattes af begrebet udlejning, da lejerne opnår eneret i en afgrænset periode. Dette gælder også selvom

²⁸ EU-Domstolens afgørelse - C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn. Præmis 16.

²⁹ EU-Domstolens afgørelse - C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn. Præmis 17.

³⁰ EU-Domstolens afgørelse - C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn. Præmis 18

³¹ Nuværende Momssystemdirektivet artikel 135, stk.1 litra l.

³² EU-Domstolens afgørelse - C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn. Præmis 27.

³³ Nuværende Momssystemdirektivet artikel 135, stk.1 litra l.

³⁴ EU-Domstolens afgørelse - C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn. Præmis 30.

bådepladserne i enkelte tilfælde bliver benyttet af andre end lejeren, når denne ikke selv benytter bådepladsen.

I besvarelsen af første spørgsmål fastslår EU-Domstolen, at liggepladserne på land er omfattet af begrebet fast ejendom, idet liggepladserne ligger på et jordstykke. Med hensyn til bådepladserne på vand fastslår EU-Domstolen, at dette også er omfattet af fast ejendom. EU-Domstolen lægger vægt på, at FML råder over og har ejendomsretten til hele havneområdet, samt havnebassinet hvilket betyder, at FML kan udleje hele eller dele af området. Derudover lægger EU-Domstolen vægt på, at formålet med lejeaftalen ikke er at leje en given mængde vand, men at leje et afgrænset område. At området er helt eller delvist oversvømmet, forhindrer ikke FML i at udleje dette areal, da aftalen vedrører udlejning af et areal som er varigt afgrænset og som ikke kan flyttes fra havnebassinet. Generaladvokat Juliane Kokott definerer i sit forslag til afgørelsen, at fast ejendom er et bestemt udsnit af jordens overflade. Det betyder, at det vand som båden ligger på skal anses som løsovre, og dermed ikke skal tages med i betragtningen i forhold til spørgsmålet hvorvidt bådepladsen er fast ejendom eller ej.³⁵

I besvarelsen af det andet spørgsmål gør EU-Domstolen det klart, at der ikke er sammenhæng mellem de udtryk der anvendes i de forskellige sprogversioner af det sjette direktiv artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2³⁶. I nogle lande bruges et begreb, der omfatter transportmidler generelt, mens der i andre lande, herunder Danmark anvendes et mere præcist udtryk der gør, at begrebet får en mere snæver betydning i form af landtransportmidler på hjul (køretøjer). På baggrund heraf gør EU-Domstolen opmærksom på, at der i tilfælde af uoverensstemmelser i de enkelte landes sprogversioner skal ske fortolkning af reglerne på baggrund af direktivets almindelige opbygning og formål.

EU-Domstolen lægger i afgørelsen vægt på, at sjette direktiv artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2,³⁷ er en undtagelse til fritagelsen af moms ved udlejning af fast ejendom, og derved ikke skal fortolkes strengt. Dette betyder, at alle transaktioner, bortset fra de nævnte i undtagelsen, skal pålægges moms. I afgørelsen konkluderer EU-Domstolen, at begrebet køretøjer omfatter alle transportmidler, herunder både.

På baggrund af ovenstående konkluderer EU-Domstolen, at både liggepladserne på land og bådepladserne på vand er omfattet af begrebet udlejning af fast ejendom. Derudover konkluderer EU-Domstolen også, at både er omfattet af begrebet køretøjer. Afgørelsen i denne sag kan anvendes til at fastslå, at fortolkning af hvorvidt noget er fast ejendom afhænger af om arealet varigt er afgrænset og

³⁵ Forslag til afgørelse i sag C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, punkt 30-31.

³⁶ Nuværende Momssystemdirektivet artikel 135, stk.1 litra l.

³⁷ Nuværende Momssystemdirektivet artikel 135, stk.1 litra l.

flytbart. Derudover kan afgørelsen også anvendes til at fortolke begrebet køretøjer i den danske sprogversion af momsdirektivet.

3.2.2 Rudolf Maierhofer

I sagen C-315/00 Rudolf Maierhofer blev der sat spørgsmålstejn ved, hvorvidt beboelsesbygninger, der er fremstillet af præfabrikerede elementer og som anvendes til midlertidig indlogering af asylansøgere, kunne blive omfattet af momsfrigtagelsen for udlejning af fast ejendom jf. momssystemdirektivet artikel 135 stk. 1 litra l.

I sagen var der tale om ejendomme, der bestod af en- og toetagers bygninger, som blev udlejet af Rudolf Maierhofer til delstaten Bayern i Tyskland med henblik på at indlogere asylansøgere. Bygningerne, som var præfabrikerede stod på betonsokler, der var opført på et betonfundament støbt i jorden. Væggene som blev boltet til fundamentet, var fremstillet af plader. Tagkonstruktionen var dækket med teglsten. Gulve og vægge i bade- værelser, toiletter og køkkener var beklædt med fliser. Derudover tillod byggesystemet, at bygningerne kunne demonteres af otte personer på ti dage og genanvendes andetsteds. Lejeperioden var på 5 år med mulighed for forlængelse. Bygningerne blev fremstillet på grunde som Rudolf Maierhofer selv lejede, mens andre var opført på grunde som delstaten Bayern lejede af 3. mand. Efter lejemålets ophør skulle grundene tilbagegives i ryddet stand.³⁸

Problemstillingen i sagen udspringer af, at Rudolf Maierhofer ikke havde fradraget købsmomsen i forbindelse med opførelsen af de præfabrikerede bygninger i 1992. Ligeledes havde Maierhofer ikke opkrævet moms af lejen af bygningerne i perioden 1993 til 1995 efter UStG's § 4, stk. 12, første pkt. litra a), der fritager udlejning og forpagtning af fast ejendom.³⁹ Finanzamt mente, at Maierhofer var afgiftspligtig, da han ikke udlejede fast ejendom men blot bygninger, som de ikke mente var en del af fast ejendom jf. BGB's § 95 stk. 1, der har følgende ordlyd:

"Ting, der alene er forbundet med grund og jord med henblik på et midlertidigt formål, er ikke bestanddel af en fast ejendom. (...)"⁴⁰

Rudolf Maierhofer lagde sag an mod Finanzamt. Han fik dog ikke medhold i første omgang, og derfor iværksatte han en revisionsanke ved Bundesfinanzhof, hvori han mente at der var sket en ukorrekt anvendelse af den nationale lov i forhold til det sjette direktiv. Bundesfinanzhof mente at UStG's § 4, stk. 12, første pkt. litra a) skal fortolkes i overensstemmelse med tysk civilret, særligt BGB's § 95 stk. 1.

³⁸ Sag C-315/00 – Rudolf Maierhofer, præmis 11, 12, 13.

³⁹ Sag C-315/00 – Rudolf Maierhofer, præmis 14

⁴⁰ Sag C-315/00 – Rudolf Maierhofer, præmis 10

Som følge heraf mente Bundesfinanzhof, at udlejningen af sådanne bygninger er afgiftspligtige, men de var dog i tvivl om hvorvidt tysk retspraksis er i strid med EU-direktivet og deraf forelagde de EU-Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:⁴¹

1. »Omfatter begrebet »udlejning af fast ejendom« i artikel 13, punkt B, litra b), i direktiv 77/388/EØF overladelse, der sker mod vederlag, af en af præfabrikerede elementer opført bygning, der efter aftalens ophør skal fjernes og kan genanvendes på en anden fast ejendom?
2. Er det for så vidt af betydning, at udlejer overlader lejeren den faste ejendom og bygningen, eller kun bygningen, som han har opført på lejers faste ejendom?»

I forhold til besvarelsen af første spørgsmål, blev EU-Domstolen bedt om at redegøre for rækkevidden af begrebet "fast ejendom" i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).⁴²

Som tidligere anført i afsnit 4.1, giver momssystemdirektivet medlemsstaterne mulighed for at fastsætte yderligere undtagelser, ud over dem som allerede er fastlagt i EU-direktivet. Den tyske regering mente ikke, at det er nødvendigt at definere begrebet udlejning af fast ejendom, idet at de allerede har gjort brug af ovennævnte mulighed ved at fastslå at ting, der alene er forbundet med grund og jord med henblik på et midlertidigt formål, ikke er en bestanddel af en fast ejendom jf. BGB § 95 stk. 1.⁴³

EU-Domstolen bemærker at UStG's § 4, som er en implementering af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b,⁴⁴ ikke indeholder yderligere udelukkelse ud over dem som er fastsat i denne. Heraf følger der, at UStG's § 4 ikke udtrykkeligt udelukker bygninger som sagen vedrører. Derudover gør EU-Domstolen opmærksom på, at de administrative instrukser, som den tyske regering henviser til i deres yderligere fastlæggelse af undtagelser blot er anvisninger og ikke udgør en retsforordning som UStG's § 4. Dette betyder de facto, at den tyske regering ikke har indført en korrekt yderligere udelukkelse i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b⁴⁵ forstand.⁴⁶ Generaladvokat F.G. Jacobs bekræfter i sit forslag til afgørelsen, at administrative instrukser ikke kan ændre primær ret.⁴⁷

Som tidligere nævnt i afsnit 4.2.1, skal fritagelserne i sjette direktivs artikel 13,⁴⁸ forstås som

⁴¹ Sag C-315/00 – Rudolf Maierhofer, præmis 19

⁴² Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135, stk.1 litra l.

⁴³ Sag C-315/00 – Rudolf Maierhofer, præmis 21

⁴⁴ Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135, stk.1 litra l.

⁴⁵ Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135, stk.1 litra l.

⁴⁶ Sag C-315/00 – Rudolf Maierhofer, præmis 22, 23

⁴⁷ Jf. forslag til afgørelse i sag C-315/00 – Rudolf Maierhofer, punkt 28.

⁴⁸ Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135, stk.1 litra l.

selvstændige fælleskabsretlige begreber hvilket betyder, at begrebet er omfattet af en fælles definition som EU-medlemslandene er underlagt. Definitionen skal fortolkes i overensstemmelse med bestemmelsens ordlyd, sammenhæng hvori den indgår og bestemmelsens tilsigtede mål.⁴⁹

EU-Domstolen fastslår, at det strider mod det sjette direktivs artikel 13 punkt b, litra b)⁵⁰, at nationale bestemmelser udvider merværdiafgiftsfritagelser, der er forbeholdt udlejning af fast ejendom til også, at omfatte udlejning af visse løsørengstande.⁵¹ I den forbindelse, henvises der til sagen i Kommissionen mod Frankrig, der vedrørte campingvogne, telte, mobile homes og mindre fritidsboliger. Disse boliger blev kategoriseret som løsørengstande, da de blev betragtet som boliger, der er mobile og let flytbare.

I sagen vedrørende Maierhofer's præfabrikerede ejendomme bemærker EU-Domstolen, at der i dette tilfælde ikke er tale om bygninger, der er mobile og let flytbare, idet at sådanne bygninger står på betonsokler, der er opført på et betonfundament støbt i jorden. EU-Domstolen bemærker endvidere, at det tager otte mand ti dage at demontere bygningerne.⁵²

Generaladvokat F.G. Jacobs definerer i sit forslag, at der findes forskellige grader af flytbarhed for så vidt angår anden ejendom end jord. Alle typer bygninger er som udgangspunkt flytbare, selvom de har kendetegn som værende permanente. Alle typer bygninger kan som udgangspunkt fjernes og genopføres, hvis der udøves tilstrækkelig påpasselighed. Den eneste form for ejendom der pr. definition er fast, ifølge Generaladvokat F.G. Jacobs, er jorden. Nogle ejendomme vil på grund af de forbundne omkostninger sjældent blive flyttet, mens andre ejendommers formål, som fx et cirkustelt, er at blive flyttet fra sted til sted.⁵³ Generaladvokat F.G. Jacobs er af den opfattelse, at spørgsmålet kan besvares ud fra enten et objektive kriterium, hvor man ser på hvorpå det omhandlede objekt er fastgjort til jorden og styrkelsen af fastgørelsen eller et subjektivt synspunkt, hvor man ser på den forudsete længde af tilknytningen. Han mener dog, at det subjektive kriterie undergraver retssikkerheden, da det er problematisk at efterprøve. Derfor anbefaler han, at spørgsmålet besvares ud fra objektive kriterier, da han mener ordet fast skal udgøre udgangspunktet og grundlaget for analysen af begrebet fast ejendom. Alle andre sprogversioner bruger begrebet fast, mens det kun er det tyske sprog der bruger et ord svarende til jordstykke⁵⁴.

⁴⁹ Sag C-315/00 – Rudolf Maierhofer, præmis 25

⁵⁰ Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135, stk.1 litra l.

⁵¹ Sag C-315/00 – Rudolf Maierhofer, præmis 30

⁵² Sag C-315/00 – Rudolf Maierhofer, præmis 32

⁵³ Jf. forslag til afgørelse i sag C-315/00 – Rudolf Maierhofer, punkt 32.

⁵⁴ Jf. forslag til afgørelse i sag C-315/00 – Rudolf Maierhofer, punkt 33, 35, 36

I besvarelsen af første spørgsmål fastlår EU-Domstolen, at bygningerne i sagen udgør fast ejendom ud fra objektive kriterier. EU-Domstolen lagde vægt på, at bygningerne består af faste konstruktioner, idet at de ikke let kan demonteres og flyttes. Der er således ikke et krav om, at bygningerne er varigt forbundet med jorden. Lejens varighed er ikke afgørende for vurderingen af, hvorvidt bygningerne er løsørestande eller fast ejendom.

I forhold til det andet spørgsmål mener Rudolf Maierhofer, at det ikke er relevant for kvalificeringen af, hvorvidt transaktionen kan kvalificeres som udlejning af fast ejendom når han stiller grunde og bygninger, eller blot bygninger som han har opført på tredjemands ejendom, til rådighed for lejeren. Den tyske regering mener derimod, at det er vigtigt at både bygningen og grunden hvorpå bygningen er opført står til rådighed for lejeren.⁵⁵

EU-Domstolen gør det klart, at det ikke er relevant for afgørelsen om udlejeren stiller ejendom og bygning til rådighed eller udelukkende bygningen, for at udlejningen kan være udlejning af fast ejendom, idet at sjette direktiv artikel 13, punkt B, litra b)⁵⁶ ikke kræver at både grunden og bygningen skal betragtes som en samlet enhed for at disse kan betragtes som fastejendom.⁵⁷

På baggrund af ovenstående konkluderer EU-Domstolen, at Maierhofer's bygninger hverken let kan demonteres eller flyttes. Dermed kan de kategoriseres som fast ejendom, hvilket ikke er omfattet af afgiftspligt. Derudover konkluderer EU-Domstolen, at det ikke er af betydning, at bygningen og grunden bliver anset som en samlet enhed for at blive betegnet som fast ejendom. Afgørelsen i denne sag kan anvendes til at afgøre, hvorvidt noget er let flytbart eller mobilt, hvilket har en afgørende betydning for kategoriseringen af hvorvidt et objekt er fast ejendom eller ej.

3.2.3 Susanne Leichenich

I sagen C-532/11, Susanne Leichenich blev der sat spørgsmålstegn ved hvorvidt en husbåd, der anvendes til restaurant og diskotek kunne blive omfattet af momsfratagelsen for udlejning af fast ejendom jf. momssystemdirektivet artikel 135 stk. 1 litra l.

Susanne Leichenich havde indgået en aftale med den tyske stat ved vand- og skibsfartsforvaltningen, herefter WSW, om brugsret til et jordareal på Rhinens venstre bred i nærheden af Köln og et vandareal, der er en del af floden. Arealet er stillet til rådighed med henblik på benyttelse af en husbåd som restaurant. Husbåden er fastgjort ved hjælp af kæder, ankre og reb, og har i mange år ligget fortøjet samme sted uden at blive flyttet. Husbåden har som formål at være stationær, da den hverken har

⁵⁵ Sag C-315/00 – Rudolf Maierhofer, præmis 37, 38

⁵⁶ Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135, stk.1 litra l.

⁵⁷ Sag C-315/00 – Rudolf Maierhofer, præmis 40, 41

motor eller fremdriftssystem. Derudover er den tilsluttet både vand og elforsyning, samtidig med at husbåden har sin egen spildevandsledning, telefontilslutning og adresse.⁵⁸

Problemstillingen i sagen udspringer af, at Susanne Leichenich valgte at bortforpagte husbåden med dertilhørende anløbsbro til et interessentskab i år 2000. Husbåden skulle anvendes som restaurant og diskotek. Leichenich's skatterådgivere mente, at der var tale om udlejning af fast ejendom og derfor blev der ikke opkrævet moms af forpagtningsafgiften. Finanzamt Köln-Altstadt var af den opfattelse, at der var tale om løsøre og deraf momspligt. Susanne Leichenich lagde sag an mod sine skatterådgivere med krav om erstatning. Landgericht Köln stadfæstede, at husbåden ikke udgjorde fast ejendom, men blot var en løsøregenstand, da den ikke var grundfast og henviste til sagen C-315/00 Maierhofer, hvilket betød at husbåden ikke kunne blive omfattet fritagelsen.⁵⁹

Sagen blev appelleret til Oberlandesgericht Köln der bemærker, at udlejningen af husbåden ikke kun begrænser sig til husbåden alene, men også omfatter anløbsbroen og de dertilhørende vand- og landarealer. Den stationære og varige benyttelse af husbåden betyder, at både husbåden og anløbsbroen er uløseligt forbundet med vandarealet og flodbredden, da sådan en benyttelse forhindrer andre i at bruge det samme areal. Derudover bemærkes der, at husbåden ifølge aftalen kun kan anvendes på det specifikke sted, og at der ikke er en plan om at flytte husbåden, da den har befundet sig på samme fortøjningsplads i mange år. Oberlandesgericht Köln mener, at det ud fra en funktionel indfaldsvinkel kan antages, at husbåden udgør en bygning i henhold til momssystemdirektivets forstand, da bygningen i sagens natur ikke kan fastgøres til vandarealet lige så solidt som til et landareal.⁶⁰ De er dog i tvivl om, hvorvidt udlejningen af husbåden er afgiftspligtig eller ej, og har som følge heraf forelagt EU-Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:⁶¹

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

⁵⁸ Sag C-532/11 – Susanne Leichenich, præmis 9

⁵⁹ Sag C-532/11 – Susanne Leichenich, præmis 11

⁶⁰ Sag C-532/11 – Susanne Leichenich, præmis 13

⁶¹ Sag C-532/11 – Susanne Leichenich, præmis 15

Såfremt spørgsmål 1, første punktum, besvares bekræftende:

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

EU-Domstolen er blevet bedt om at besvare, hvorvidt husbåden med dertilhørende fortøjningsareal og anløbsbro kan blive omfattet af begrebet fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).⁶² Såfremt der var tale om fast ejendom, er EU-Domstolen derudover blevet bedt om at besvare, hvorvidt bortforpagtningen af husbåden og anløbsbroen, herunder de dertilhørende land- og vandarealer, udgør en samlet afgiftsfri ydelse eller om der i momsmæssig henseende skal sondres mellem udlejning af husbåden og anløbsbroen.⁶³

Det er af EU-Domstolen opfattelse, at husbådens situation ikke skal behandles isoleret, men under hensyn til både dennes og anløbsbroens integrering i fortøjningspladsen. Anløbsbroen vigtigste formål er at give adgang til husbåden. EU-Domstolen fremhæver, at den specifikke beliggenhed har væsentlig betydning for restaurantens rentabilitet. Derudover er det af EU-Domstolens opfattelse, at den del af jordarealet, der ikke ligger under vand, og den del af flodbunden, der ligger under vand, udgør en helhed, og dermed udgør fast ejendom. EU-Domstolen henviser i dette tilfælde til dommen i sagen Fonden Marselisborg Lystbådehavn. Alt dette betyder, at EU-Domstolen mener, at sagens hovedgenstand udgør en samlet funktionel og økonomisk enhed.⁶⁴

EU-Domstolen bemærker, at husbåden har været stationær fortøjet via ankre, kæder og reb til den specifikke del af floden i mange år og i øvrigt ikke har noget fremdriftssystem. Desuden gør EU-Domstolen opmærksom på, at husbåden har egen postadresse, telefonlinje, og vand- og elforsyningsnet. Ifølge EU-Domstolen er husbåden fortøjet på sådan en måde der gør, at det ikke er let at demontere den uden en betydelig indsats og betydelige omkostninger. Endvidere bemærker EU-

⁶² Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135, stk.1 litra I.

⁶³ Sag C-532/11 – Susanne Leichenich, præmis 16

⁶⁴ Sag C-532/11 – Susanne Leichenich, præmis 19, 20

Domstolen, at aftalen mellem de indgåede parter er indgået med henblik på en varig drift af restaurant og diskotek.⁶⁵

På baggrund af ovenstående fastslår EU-Domstolen, at den helhed, som udgør husbåden og fortøjningspladsen skal anses som fast ejendom i henhold til det sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).⁶⁶

I besvarelsen af andet spørgsmål bedes EU-Domstolen oplyse om en husbåd, som den i hovedsagen omhandlede, udgør et køretøj med henblik på anvendelsen af det sjette direktivs artikel 13 punkt B, litra b), nr. 2).⁶⁷

Vi har tidligere i afsnit 4.2.1 fastslået, at alle transportmidler, herunder både, som udgangspunkt er omfattet af begrebet køretøjer ifølge domsafgørelsen i sagen Fonden Marselisborg lystbådehavn. Begrebet transportmidler referer sædvanligt til transport af enten personer eller gods, hvilket vil sige midler der konkret benyttes til denne funktion. EU-Domstolen lægger i deres afgørelse vægt på, at det ikke er transportmidlets oprindelige anvendelse der skal lægges til grund for vurderingen af, hvorvidt midlet er omfattet af begrebet fast ejendom, men at det er midlets konkrete og aktuelle funktion der har afgørende betydning. På grund af husbådens permanente karakter i både den indgående aftale og fremtidige anvendelse og tidligere anførte argumenter finder EU-Domstolen det ikke korrekt, at husbåden kan omfattes af begrebet køretøjer.⁶⁸

EU-Domstolen konkluderer, at den i hovedsagen omhandlede husbåd skal betragtes som værende fast ejendom. Derudover fastslår EU-Domstolen, at husbåden ikke er omfattet af begrebet køretøjer. Dommen kan anvendes til at fastlægge, at fast ejendom ikke behøves at være uløseligt forbundet med jorden, men også kan være fast ejendom i form af husbåde, der ligger fortøjet til et bestemt areal, som udelukker andre fra at bruge det specifikke areal. Det er et afgørende kriterium, at fast ejendom ikke er let at demontere uden betydelig indsats og betydelige omkostninger, samtidigt med at det er vigtigt at vurdere den faste ejendoms konkrete og aktuelle funktion.

3.2.4 Sammenfatning til begrebet fast ejendom

Ud fra ovenstående analyser kan det konkluderes, at sondringen mellem hvorvidt noget er fast ejendom eller ej afhænger af flere kriterier. Et af de kriterier som EU-Domstolens retspraksis tillægger høj værdi er, at den faste ejendom er varigt afgrænset og ikke let kan flyttes. Som følge af retspraksis

⁶⁵ Sag C-532/11 – Susanne Leichenich, præmis 23, 24

⁶⁶ Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135, stk.1 litra l.

⁶⁷ Sag C-532/11 – Susanne Leichenich, præmis 30 - Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135, stk.1 litra l.

⁶⁸ Sag C-532/11 – Susanne Leichenich, præmis 33

definerer EU-Domstolen fast ejendom som et bestemt udsnit af jordens overflade. Dette betyder, at det både er areal under og over vand, der kan betragtes som fastejendom.

Det er ikke kun jorden, der kan betragtes som fast ejendom. Bygninger kan også blive betragtet som fast ejendom. Der er dog en række krav, der skal opfyldes før disse kan blive betragtet som fast ejendom. EU-Domstolen fastslår, at bygninger af faste konstruktioner, og som ikke let kan demonteres og flyttes, er fast ejendom. Der er således ikke et krav om at bygningerne er varigt forbundet med jorden. Dette betyder, at flytbare bygninger kan blive omfattet af begrebet fast ejendom, selvom de er flytbare. Det afgørende argument er, at den omhandlede genstand ikke må kunne demonteres let uden knowhow og uden betydelige omkostninger. Lejens varighed er som udgangspunkt ikke afgørende for vurderingen af, hvorvidt bygningerne er løsørestande eller fastejendom.

Det er ikke et krav, at både grunden og bygningen er en enhed for, at der kan blive tale om fast ejendom. Det vil sige, at bygninger opført på grunde, der er lejet af tredje mand, også kan blive omfattet af bestemmelsen.

Endvidere kan det konkluderes, at det ikke er genstandens oprindelige anvendelse der skal tillægges værdi i afgørelsen, hvorvidt noget er fast ejendom eller ej. Det er genstandens konkrete og aktuelle funktion der er relevant i denne sammenhæng.

3.2.5 Perspektivering til dansk praksis

Som tidligere nævnt, skal dansk såvel som øvrige medlemslandes retspraksis følge EU-Domstolens retspraksis. I følgende afsnit vil dansk praksis i forhold til begrebet fast ejendom blive behandlet.

Udlejning af depotrum i containere.⁶⁹

I det bindende svar fra Skatterådet i sagen SKM2013.603.SR vil spørgeren have klarlagt, om han kan blive momsfrigaget af udlejning af depotrum indrettet i skibscontainere. Spørgeren er i tvivl om, hvorvidt disse kan omfattes af ML § 13 stk. 1 nr. 8, hvor der er tale om udlejning af fastejendom.

Spørgeren påtænker, at udleje depotrum indrettet i skibscontainere til både private og erhverv. Spørgeren har to muligheder, hvor den ene er at stille containerne indendørs, mens den anden er at stille dem udendørs. Det udendørs areal, som containerne vil blive stillet på, vil være på en åben lagerplads, mens de ved indendørs opbevaring vil blive stillet i en lagerhal. Containerne vil ikke være tilsluttet el og vand.

⁶⁹ SKM2013.603.SR

Containerne, som der er tale om, er standard skibscontainere i forskellige størrelser - alle med dør i enden som kan låses således, at lejerer er den eneste der har adgang til indholdet. På samme vis har lejerer adgang til containeren 24 timer i døgnet hele året uden forudgående aftale.

Spørgsmålene som ønskes besvaret er følgende:

1. Det ønskes bekræftet, at virksomheden kan opnå momsfrigørelse ved udlejning af depotrum indrettet i skibscontainere, som opbevares udendørs?
2. Det ønskes bekræftet, at virksomheden kan opnå momsfrigørelse ved udlejning af depotrum indrettet i skibscontainere, som opbevares indendørs?

Skatterådet fastslår, at spørgeren som udgangspunkt er momspligtig, da vedkommende driver selvstændig økonomisk virksomhed jf. ML § 3, stk. 1. Spørgeren skal som udgangspunkt betale moms af varer og tjenesteydelser, der leveres mod vederlag jf. ML § 4. Udlejning af fast ejendom er fritaget for moms jf. ML § 13 stk. 1, nr. 8. Fritagelsen omfatter dog ikke udlejning af opbevaringsboks mv.

Skatterådet bemærker, at containerne i den omhandlende sag ikke kan kategoriseres som opbevaringsboks eller sikkerhedsboks i direktivets forstand. Skatterådet mener herefter, at der skal vurderes om der er tale om udlejning af fast ejendom.

Efter dansk retspraksis anses en container som udgangspunkt ikke som en bygning, da en bygning jf. moms bekendtgørelsen § 54 stk. 1 består af grundfaste konstruktioner. Med henvisning til afsnit 4.2.3 og præmis 33 i sag C-532/11 Susanne Leichenich, er det ikke den oprindelige anvendelse af et objekt, der er afgørende for vurderingen hvorvidt det er fast ejendom eller ej. Det der er afgørende er objektets konkrete og aktuelle funktion.

Skatterådet bemærker, at containerne i denne sag er stationært placeret på samme sted på udlejerens lokalitet, hvor de anvendes til at lave et afgrænset og aflukket rum til udlejning af depotrum. Derudover fremgår det som følge af aftalen, at det ikke er meningen at containerne transporteres til et andet sted. Dette gør, at lejerne let kan finde containerne samt have ubegrænset adgang. Genstanden for leveringen er dermed den faste opbevaringsplads på spørgerens faste ejendom og ikke selve containeren.

Skatterådet henviser i øvrigt til sag C-315/00, Rudolf Maierhofer, præmis 33 hvor de fastslår, at bygninger med grundfaste konstruktioner udgør fast ejendom, hvis de ikke let kan demonteres og flyttes.

På baggrund af de ovenstående konstateringer, anser Skatterådet containerne for fast ejendom, og da de samtidigt opfylder betingelserne for udlejning mener Skatterådet, at spørgeren kan opnå momsfrigtagelse jf. ML § 13 stk. 1 nr. 8, både med hensyn til indendørs og udendørs opstilling af containerne.

Udlejning af olietanke⁷⁰

I det bindende svar fra Skatterådet i sagen SKM2016.249.SR vil spørgeren have klarlagt, hvorvidt leveringsstedet for ydelserne er i Danmark og herunder om de olietanke han udlejer, er omfattet af begrebet fast ejendom.

Spørgeren udlejer olietanke til kunder for en given periode. Spørger ejer tankene, mens grundene, hvorpå tankene er placeret, er ejet af tredjemand. Tankene er faste installationer og er således ikke flytbare. Både spørger og kunden har adgang til tankene. Spørger har i henhold til aftalen vedligeholdelsespligten, mens kunden har brugsretten over tanken. Spørger udlejer hele tanke og ikke kun dele af tankene. Derudover oplyser spørgeren, at hans hovedaktivitet er at opbevare olie i hans tanke, samt ind- og udpumpning af olie til eller fra skibe.

For at Skatterådet kunne afgøre om olietankene er omfattet af leveringsstedsreglen for fast ejendom jr. ML § 18, skulle det først afgøres om der var tale om fast ejendom. Skatterådet konstaterede i dette tilfælde, at olietankene som blev udlejet var fast ejendom og henviser til afgørelser fra EU-Domstolen, som allerede er behandlet i denne afhandling.⁷¹ I deres afgørelse lagde Skatterådet vægt på, at spørgerens olietanke var fast placeret på grundene og ikke kunne flyttes. Olietankene er utvivlsomt fast grundfæstet på grunden og kan ikke let flyttes, da flytningen vil kræve lige så meget som at rive et hus ned.

Pavillonbygninger⁷²

Sagen vedrører en pavillonbygning, der er opført på en grund tilhørende en teknisk skole. Pavillonbygningen er udlejet til skolen for en periode af 5 år. Pavillonbygningen, som havde et areal på 93m², var flytbar og forsynet med indvendig installationer som normalt anses for værende tilstede i sådanne bygninger. I sin afgørelse fastslog Momsnævnet, at pavillonbygninger af sådan karakter, som den omhandlede i sagen, er fast ejendom. I sin begrundelse lagde Momsnævnet vægt på indretningen og det faktum, at bygningen skulle anvendes samme sted over en længere periode.

⁷⁰ SKM2016.249.SR

⁷¹ C-315/00 Rudolf Maierhofer, C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn

⁷² MNA 1987, 971

Det kan på baggrund af analyserne konkluderes, at den danske praksis vedrørende fortolkningen af begrebet fast ejendom, er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis.

3.2.6 CPH Containers

I dette afsnit vil vi undersøge, vurdere og fastslå, hvilke konsekvenser i momsmæssig henseende CPH Containers aktiviteter medfører, og særligt om containerbygningerne udgør fast ejendom.

CPH Containers er som udgangspunkt momspligtig, da virksomheden driver selvstændig økonomisk virksomhed jf. ML § 3 stk. 1. Dette betyder, at de som udgangspunkt skal svare moms af varer og tjenesteydelser, der leveres mod vederlag jf. ML § 4. Som nævnt tidligere, er der en række fritagelser til den generelle regel om, at der skal svares moms af alle varer og ydelser der leveres mod vederlag jf. ML § 13. Det skal derfor undersøges, om virksomhedens aktiviteter er omfattet af fritagelsesbestemmelserne i ML § 13, herunder fritagelsen udlejning af fast ejendom. For at blive omfattet af fritagelsen er det et krav, at virksomhedens bygninger opfylder kriterierne for hvad der er karakteristisk ved fast ejendom.

Det kendetegnede ved den fælles EU definition af fast ejendom med virkning fra 1.januar 2017, er som nævnt tidligere:

-
- 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.
-

Som nævnt tidligere i casebeskrivelsen, er CPH Containers hovedaktivitet at opføre og udleje studieboliger i containere. Det er hensigten, at opføre et studieboligområde på de arealer der skal stå tomme i de næste mange år. CPH Containers har lejet sig ind på en grund i København Kommune de næste 10 år. I sag C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn er et af kriterierne for fast ejendom, at lejer opnår råderetten og ejendomsretten til et varigt afgrænset areal, som ikke kan flyttes og et bestemt udsnit af jordens overflade. Det er vores opfattelse, at grunden som CPH Containers lejer af Københavns Kommune, er omfattet af begrebet fast ejendom, da CPH Containers vil råde over grunden og have ejendomsretten til området, som om de var ejere heraf. Det er også vores opfattelse, at beboerne som lejer sig ind i boligerne kommer til at råde over det pågældende areal hvorpå boligen vil blive placeret.

Når man taler om fast ejendom, er det oftest bygninger man har i tankerne. Fast ejendom kan dog være mange forskellige ting. Containerne som CPH Containers har tænkt sig at lave studieboliger ud

af, bliver i udgangspunkt efter dansk retspraksis ikke anset som værende en bygning, da en bygning består af grundfaste konstruktioner jf. momsbekendtgørelsen § 54, stk. 1. Containerne er oprindeligt blevet anvendt til fragt/transport. Med henvisning til sag SKM2013.603.SR og præmis 33 i sag C-532/11 Susanne Leichenich, er det ikke den oprindelige anvendelse af et objekt, der er afgørende for vurderingen af hvorvidt noget er fast ejendom eller ej. Det der er afgørende ifølge EU-Domstolen og Skatterådet, er objektets konkrete og aktuelle funktion. I CPH Containers tilfælde er containernes konkrete og aktuelle funktion, at de bl.a. skal anvendes som studieboliger. Det vil sige, at containernes oprindelige anvendelse ikke i udgangspunkt er til hindring for at disse kan betegnes som fast ejendom.

Et andet vigtigt kriterie for vurderingen af fast ejendom er ifølge Momsnævnet i sagen MNA 1987, 971 indretningen af containerne. Studieboligerne i containerne vil være indrettet ligesom en almindelig bolig, med toilet, bad, køkken, altan og stue. Derudover har det betydning, at studieboligerne har egen postadresse, telefon- og internetlinje, samt tilknytning til vand- og elforsyningsnettet, hvilket EU-Domstolen lagde betydelig vægt på i sagen C-532/11 Susanne Leichenich. Disse forhold taler for, at containerne skal anses som værende fast ejendom, da disse forhold gør at containerne ligner almindelige huse/lejligheder.

Selvom indretningen og installationerne taler for, at der er tale om fast ejendom, idet at disse studieboliger ligner almindelige boliger, så er dette ikke tilstrækkeligt til at konkludere at der er tale om fast ejendom. Kravene for at der kan være tale om fast ejendom, er som nævnt tidligere, at bygningen eller bygningsværket skal være fastgjort til eller i jorden, således det ikke let kan demonteres og flyttes uden betydelig indsats og omkostninger. Generaladvokat F.G Jacobs udtalte i sit forslag til afgørelse i sag C-315/00 Maierhofer, at den eneste form for fast ejendom der i udgangspunkt er fast er selve jorden. Endvidere udtalte han, at alle bygninger som udgangspunkt er flytbare. Derudover erfarede vi i sagen C-315/00 Maierhofer, at alle bygninger kan fjernes og genopføres, såfremt der udøves tilstrækkelig påpasselighed. Vi erfarede også i sagen, at der findes forskellige grader af flytbarhed for så vidt angår anden ejendom end jord, og at enkelte bygningers formål er at blive flyttet rundt som fx et cirkustelt.

Formålet med CPH Containers studieboliger er, at de netop skal være mobile, og skal kunne flyttes når København Kommune skal bruge grunden til noget andet, hvilket i udgangspunkt taler imod at der kan være tale om fast ejendom. Det er dog ikke et krav, at den faste ejendom er varigt forbundet med jorden, men det er et krav at disse skal bestå af faste konstruktioner. Det er dermed ikke en hindring at containerne er mobile så længe disse er fastgjort til eller i jorden på en behørig måde. Det er derfor relevant at se på hvordan containerne er fastgjort til jorden. Studieboligerne er hævet over jorden, da de er opstillet på paller, fordi der skal være plads til de nødvendige installationer under containerne.

Containerne er dermed fastgjort til jorden via paller og herunder vand og elforsyningsnettet. Det kan diskuteres om disse er faste konstruktioner i momssystemdirektivets forstand.

I sag C-315/00 Maierhofer kunne bygningerne demonteres på ti dage af otte mand, hvilket ifølge EU-Domstolen var et væsentligt forhold i deres vurdering. I forhold til containerne i CPH Containers tilfælde kan den enkelte container adskilles på en time. Dette forhold taler imod begrebet fast ejendom. På den anden side kan man argumentere for, at eftersom der vil blive opført mange studieboliger på grunden, vil den samlede tid for demonteringen af alle containerne blive væsentlig længere, når CPH Containers skal returnere grunden i ryddet stand til København Kommune. I sagerne C-532/11 Susanne Leichenich og C-315/00 Maierhofer krævede demonteringen og flytningen af den faste ejendom nødvendig knowhow og der var betydelige omkostninger forbundet hermed. For at kunne demontere og flytte studieboligerne kræver det specifik viden om, hvordan disse er sammensat og hvordan de skal behandles. Derudover kræver det som minimum en kran og en lastbil at flytte containerne. Boligerne er desuden tilsluttet el og vandforsyningsnettet, som kræver at containerne bliver frakoblet af disse, hvilket også medfører betydelige omkostninger. Disse forhold taler for fast ejendom, da containerne efter vores opfattelse ikke let kan demonteres og flyttes uden knowhow og betydelige omkostninger.

Der bemærkes i Generaladvokats F.G Jacobs forslag til afgørelse til sagen C-315/00 Maierhofer, at advokaten udtalte at det subjektive kriterium i vurderingen af fast ejendom, hvor man ser på varigheden af tilknytningen undergraver retssikkerheden, da man ikke kan efterprøve dette. På trods af dette bemærkes der i flere sager som fx C-532/11 Susanne Leichenich, SKM2013.603.SR Depotrum, SKM2016.249.SR Olietanke og MNA1987.971 Pavillonbygninger, at der blev lagt vægt på at objekter, der er stationære og som skal anvendes samme sted over en længere periode, og hvor det ikke er planen at objektet skal transporteres til et andet sted, kan blive anset som værende fast ejendom, såfremt de andre kriterier er opfyldt. For så vidt angår placeringen af studieboligerne fra CPH Containers, er det nævnt i casebeskrivelsen, at hver enkelt containerbolig vil få en fast placering med egen adresse. Det er planen at containerne skal være fast placeret samme sted i 10 år, og anvendes på samme sted til varig drift af boligformål. Hver enkelt container vil få tildelt et husnummer, hvilket bekræfter ovenstående.

Der er både kriterier der taler for og imod at studieboligerne udgør fast ejendom. Det er dog på baggrund af ovenstående argumentation og en samlet vurdering af de forhold der gør sig gældende, vores opfattelse at containerbygningerne fra CPH Containers er omfattet af begrebet fastejendom.

3.3 Begrebet udlejning og bortforpagtning

Efter at det er fastlagt, at CPH Containers er omfattet af begrebet fast ejendom, skal det klarlægges hvorvidt brugen af containerne kan kategoriseres som udlejning og bortforpagtning for at kunne blive omfattet af fritagelsesbestemmelsen.

Momssystemdirektivet opstiller ikke nogen definition af begrebet udlejning, hvilket kan gøre det svært at konstatere hvorvidt der er tale om udlejning eller ej. For at kunne konstatere om brugen af en fast ejendom falder ind under fritagelsesbestemmelsens udlejningsbegreb, er det nødvendigt at analysere og klarlægge retspraksis på området. Dette vil vi gøre i de efterfølgende afsnit ved at analysere en række domme fra EU-Domstolen og de nationale domstole.

3.3.1 Kommissionen mod Irland

Sagen vedrørende Kommissionen mod Irland handler om, at Kommissionen har anlagt sag mod staten Irland med påstand om, at Irland har tilsidesat de forpligtelser, der påhvilede dem i momssystemdirektivet. Irland har ikke opkrævet moms af vejafgiften for benyttelse af afgiftspligtige veje og broer i Irland samtidigt med, at de ikke har stillet et beløb, som følge af overtrædelse af ovennævnte, til rådighed for Kommissionen.

Den irske regering var af den opfattelse, at et vejanlæg, der stilles til rådighed mod betaling af en vejafgift, udgør udlejning af fast ejendom jf. sjette direktiv artikel 13 pkt. B litra b).⁷³ Ved betalingen af vejafgiften er modydelsen retten til at benytte en bestemt vej. De mente derfor, at ydelsen var momsfristaget og der skulle derfor ikke afregnes moms, da de ikke mener at begrebet udlejning forudsætter en eneret til benyttelse af vejen. De er også af den opfattelse, at kravet om en bestemt varighed er opfyldt og fremhæver, at denne varighed er den tid som er nødvendig for at tilbagelægge den bestemte strækning på vejen.⁷⁴ Irland mener, at begrebet udlejning er forskelligt fra bortforpagtning i bestemmelsens forstand, da bortforpagtning forudsætter en længere tidsperiode, mens udlejning dækker over en kortere tidsperiode. De mener endvidere, at Kommissionen ikke har taget hensyn til begrebet korttidsudlejning, men udelukkende koncentreret sig om begrebet bortforpagtning. Den irske regering sammenligner betalingen af vejafgift med betaling for parkering af en bil. Den eneste forskel er, at parkeringen er en undtagelse til udlejning af fast ejendom, hvorimod at en betaling til vejafgift ikke udtrykkeligt er angivet som undtagelse i direktivet. Det må derfor gælde at vejafgiftsbetalingen anses som værende fast ejendom.⁷⁵

⁷³ Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135, stk.1 litra l.

⁷⁴ C-358/97 Kommissionen mod Irland præmis 45, 46 og 47

⁷⁵ C-358/97 Kommissionen mod Irland præmis 48, 49, 50

EU-Domstolen bemærker, at ordlyden af sjette direktiv artikel 13, pkt. B, litra b),⁷⁶ ikke udtrykkeligt afklarer rækkevidden af begrebet udlejning og bortforpagtning. Derudover bemærker de, at der i aftalen i sagen ikke er taget hensyn til varigheden af benyttelsen af den faste ejendom. EU-Domstolen fremhæver, at varigheden er et afgørende forhold i en lejeaftale. EU-Domstolen understreger at benyttelsen af den faste ejendom udgør et middel til at nå det oprindelige mål som er, at tilbagelægge strækningen hurtigt og sikrest muligt.⁷⁷

På baggrund heraf konkluderer EU-Domstolen, at benyttelsen af den faste ejendom ikke kan være omfattet af begrebet udlejning af fast ejendom og er dermed en afgiftspligtig transaktion. Som følge heraf har Irland i henhold til fælleskabsbestemmelserne tilsidesat sine forpligtelser.

3.3.2 Stichting "Goed Wonen"

Sagen C-326/99 Stichting "Goed Wonen" omhandler et spørgsmål, som blev rejst i sagen mellem Stichting Goed Wonen og Staatssecretaris Van Financiën vedrørende et fremsat efteropkrævningskrav for moms, som Stichting Goed Wonen havde angivet for perioden 1. april til 30. juni 1995. Stichting Goede Woning, herefter GW-fonden, blev stiftet af byggeforeningen Goed Wonen, herefter GW-foreningen, den. 28. april 1995.

GW-foreningen købte i løbet af anden kvartal tre nye ejendomskomplekser med lejligheder til udlejning. I forbindelse med stiftelsen af GW-fonden blev fonden indrømmet en ususfructusret over de nye ejendomme i en periode på 10 år mod et vederlag, som var lavere end ejendommens kostpris. GW-fonden bemyndigede med ususfructusretten i hånden GW-foreningen ret til at administrere bygningerne og lave større eller mindre vedligeholdelsesarbejder, inddrive og administrere leje samt indgå, ændre og opsigte lejekontrakter. Derudover må GW-foreningen træffe alle retlige dispositioner i GW-fondens navn.⁷⁸

Problemstillingen udspringer af, at GW-foreningen angav i sin afgiftsangivelse moms, som foreningen havde faktureret hos GW-fonden for indrømmelsen af ususfructusretten og moms som GW-foreningen var blevet faktureret for opførelsen af udlejningsejendommene. På baggrund af denne angivelse fik GW-foreningen refunderet et beløb.⁷⁹ GW-foreningen modtog en efteropkrævning af skattemyndighederne i Holland svarende til det beløb som de havde fratrukket. Denne efteropkrævning blev stadfæstet af den nationale domstol, Gerechtshof te Arnhem. På grundlag af GW-fondens ringe handlefrihed mente den nationale domstol, at foreningen med stiftelsen af fonden

⁷⁶ Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135, stk.1 litra l.

⁷⁷ C-358/97 Kommissionen mod Irland præmis 53, 56, 57

⁷⁸ C-326/99 Stichting "Goed Wonen" præmis 12

⁷⁹ C-326/99 Stichting "Goed Wonen" præmis 15

ikke havde skabt en anden situation end hvis foreningen selv havde udlejet ejendommene. Som følge heraf mente den nationale domstol, at fonden og foreningen skulle anses som værende en juridisk enhed. Selvom de ikke skulle anses som en juridisk enhed, ville udfaldet af sagen stadig være den samme da den nationale domstol var af den opfattelse at: *"Indrømmelsen af en ususfructusret under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder skal betragtes som udlejning som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), hvorfor fritagelsen i henhold til denne bestemmelse finder anvendelse"*⁸⁰. På baggrund af denne afgørelse, appellerede GW-foreningen til den højere instans, Hoge Raad der Nederlanden, der indbragte følgende spørgsmål til EU-Domstolen⁸¹:

Skal sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, litra a), fortolkes således, at lovgiver med begreberne 'bortforpagtning og udlejning' foruden bortforpagtning og udlejning i civilretlig forstand kan sigte til enhver anden form for transaktion, hvorved fast ejendom stilles til rådighed til brug, men som ikke udgør en levering?⁸²

Foreningen-GW og Kommissionen har gjort det gældende for EU-Domstolen, at indrømmelsen af ususfructusretten efter deres opfattelse ikke hører under begreberne udlejning og bortforpagtning og er dermed i strid med momssystemdirektivet. Ifølge Kommissionen er der væsentlig forskel mellem begreberne bortforpagtning, udlejning og ususfructusret. Ususfructusretten udgør en tinglig rettighed, hvor indehaveren af denne ret, ud over rettigheden til at benytte godet, også får retten til at råde over afkastet af godet. Derimod udgør udlejningen og bortforpagtning personelle rettigheder og i almindelighed har udlejningen til formål at stille det pågældende gode til rådighed til lejeren med henblik på beboelse. Derudover har en lejer ikke mulighed for at fremleje godet uden samtykke, hvorimod ususfructusretten giver ret til at fremleje og behandle godet som var det enseget.⁸²

EU-Domstolen indleder med at oplyse, at med hensyn til at tage stilling til rigtigheden af parternes argumentation skal det bemærkes, at momssystemdirektivet ikke opstiller nogen definition af begreberne udlejning og bortforpagtning af fast ejendom. Derudover oplyser EU-Domstolen, at hensigten med momssystemdirektivet er, at sikre en sammenlignelig opkrævning af momsindtægter i samtlige medlemsstater. For at momsen kan fastsættes på ensartet vis og efter fælleskabsretlige regler, er det nødvendigt at fritagelserne i de nationale love svarer til de selvstændige begreber i fælleskabsretten, og deraf anerkender EU-Domstolen ikke foreningen-GW's og Kommissionens forslag

⁸⁰ C-326/99 Stichting "Goed Wonen" præmis 20

⁸¹ C-326/99 Stichting "Goed Wonen" præmis 24

⁸² C-326/99 Stichting "Goed Wonen" præmis 42

om at fælleskabsdefinitionen skal baseres på lighedspunkter mellem de relevante retlige begreber som anvendes i civilretten i medlemsstaterne.⁸³

EU-Domstolen gør opmærksom på, at det er nødvendigt at tage stilling til det bærende hensyn bag den fritagelse, som er indført med sjette direktiv artikel 13, punkt B, litra b⁸⁴ for at kunne frembringe en kvalificeret og argumenteret besvarelse af spørgsmålet i sagen. De gør desuden også opmærksom på, at det er nødvendigt at undersøge hvorvidt det bærende hensyn giver tilladelse til en yderligere udvidelse af fritagelsen således, at denne kan omfatte en ususfructusret, som kan høre ind under fælleskabsbegreberne udlejning og bortforpagtning ud fra den sammenhæng hvori begreberne optræder og i overensstemmelse med hvad der er hensigten med direktivet.⁸⁵

I det forklarende memorandum angående momssystemdirektivets afsnit vedrørende afgiftsfritagelser følger det, at udlejning af fast ejendom i medlemsstaterne i al almindelighed er fritaget for moms på grund af tekniske, økonomiske og sociale årsager. Af memorandumet følger det, at argumenterne for at fritage boligejendomme ikke kan sidestilles og anvendes i udlejning som har industriel og handelsmæssig karakter af virksomhed. På trods af at udlejning af fast ejendom kan anses som en økonomisk virksomhed, bemærker EU-Domstolen, at denne form for udlejning udgør en forholdsvis passiv virksomhed, som ikke tilfører en væsentlig merværdi.⁸⁶

EU-Domstolen bemærker endvidere, at det væsentligste kendetegn ved udlejning er, at rettighedshaveren for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til at benytte en fast ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed.⁸⁷

Af hensyn til princippet om afgiftsneutralitet, det afgørende krav om ens anvendelse af begreberne i fritagelsesbestemmelsen af samtlige medlemsstater samt ovenstående argumentationen, er EU-Domstolen af den opfattelse, at indrømmelsen af en ususfructusret bør sidestilles med udlejning og bortforpagtning i momssystemdirektivets forstand. Denne opfattelse sikrer at der i fremtiden undgås, at der i unddragelseshensigt stiftes en fradragsret for indgående afgift som ikke er berettiget i direktivs forstand.⁸⁸

EU-Domstolen anerkender, at ususfructusretten adskiller sig fra udlejning og bortforpagtning i civilretten i flere medlemsstater. I Generaladvokat F.G. Jacob's forslag til afgørelse er advokaten af den

⁸³ C-326/99 Stichting "Goed Wonen" præmis 44-47

⁸⁴ Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135, stk.1 litra l.

⁸⁵ C-326/99 Stichting "Goed Wonen" præmis 50

⁸⁶ C-326/99 Stichting "Goed Wonen" præmis 52

⁸⁷ C-326/99 Stichting "Goed Wonen" præmis 55

⁸⁸ C-326/99 Stichting "Goed Wonen" præmis 56

opfattelse, at disse forhold af forskelligheder i civilretten ikke har betydning for fælleskabsdefinitionen. Generaladvokaten bemærker, at *ususfructus*retten i økonomisk henseende har det samme væsentlige kendetegn som fælleskabsdefinitionerne udlejning og bortforpagtning og som følge heraf skal behandles som disse.⁸⁹

Denne afgørelse kan bruges til, at selvom der i de forskellige medlemsstater eksisterer sproglige forskelle mellem de udtryk, der anvendes til at betegne begreberne udlejning og bortforpagtning, så er det bærende hensyn bag direktivet og fællesdefinitionerne, der er afgørende for gældende ret.

3.3.3 Lindöpark

Sagen vedrørende Lindöpark C-150/99 omhandler spørgsmål, som blev rejst i en sag mellem den svenske stat og Stockholm Lindöpark AB, angående en påstand om, at staten tilpligtes at betale erstatning til Lindöpark, idet staten ved tiltrædelse af Den Europæiske Union ikke har gennemført moms-systemdirektivet korrekt.⁹⁰ Staten anklages for at have tilsidesat fælleskabsretten, og at det derfor kan begrunde et erstatningsansvar. Det væsentlige i sagen er, om der er tale om udlejning af fast ejendom eller blot salg af momspligtig tjenesteydelse mod vederlag.

Det svenske selskab, Lindöpark AB, er et selskab, der driver et firmagolfanlæg for virksomheder. Konceptet henvender sig til virksomheder, der ønsker at give ansatte og kunder mulighed for at spille golf på banerne.⁹¹ Det er oplyst, at kunderne betaler et medlemskontingent, som giver dem ret til at reservere runder på golfbanen for udvalgte personer.⁹² Frem til 1. januar 1997 var Lindöpark, ifølge de svenske skattemyndigheder, en erhvervsaktivitet, der skulle fritages for moms i overensstemmelse med den daværende bestemmelse. Derfor var Lindöpark ikke fradragsberettiget for de herved erlagte varer og tjenesteydelser. Ifølge Lindöpark medførte lovændringen, som trådte i kraft fra 1. januar 1997, en tilsidesættelse af selskabets rettigheder i forbindelse med statens tiltrædelse i Den Europæiske Union 1. januar 1995. Lindöpark gjorde derfor krav på erstatning på 500.000 SEK svarende til det beløb, som var blevet betalt i indgående moms ved at anlægge sag mod den svenske stat.⁹³

Ved dom af 29. september 1997 tog Solna tingsrätt Lindöpark's påstande til følge og gav selskabet medhold i at modtage erstatningsbeløbet fra staten Sverige. Staten indankede dommen til Svea hovrätt. Da Svea hovrätt fandt det tvivlsomt, hvorvidt det sjette momsdirektiv artikel 13⁹⁴ skulle

⁸⁹ C-326/99 Stichting "Goed Wonen" præmis 58

⁹⁰ C-150/99, Lindöpark – præmis 2

⁹¹ C-150/99, Lindöpark – præmis 11

⁹² C-150/99, Lindöpark – præmis 11 og punkt 11 i forslag til afgørelse af Generaladvokaten

⁹³ C-150/99, Lindöpark – præmis 13

⁹⁴ Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135.

fortolkes under disse omstændigheder blev det besluttet, at udsætte sagen og forelægge EU-Domstolen præjudicielle spørgsmål.⁹⁵

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

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

Såfremt de to første spørgsmål besvares bekræftende:

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

Den svenske stat har oplyst EU-Domstolen, at Lindöpark's virksomhed består i udlejning af en golfbane, som er fast ejendom og som er momsfrigataget i medfør af bestemmelsen i sjette direktiv artikel 13 punkt B, litra b).⁹⁶ EU-Domstolen oplyser, at for så vidt angår overladelse af lokaler til sport- eller idrætsudøvelse under særlige omstændigheder kan udgøre udlejning af fast ejendom og falde ind under fritagelsen i bestemmelsen. Hertil nævner EU-Domstolen dog, at der skal i forbindelse med de spørgsmål den nationale domstol har rejst, tages stilling til sagens omstændigheder.⁹⁷

EU-Domstolen indleder med at oplyse, at der i momssystemdirektivet er fastsat en afgiftsfritagelse for tjenesteydelser i tilknytning til udøvelse af sport eller fysisk træning. Den er dog udtrykkeligt begrænset til ydelser der leveres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje.⁹⁸ EU-Domstolen oplyser, at bestemmelsen ikke gælder for virksomheden i den konkrete sag, idet den arbejder med gevinst for øje. Det følger heraf, at der så må undersøges om fritagelsen for udlejning i sjette direktiv artikel 13 punkt B litra b),⁹⁹ gør sig gældende for virksomheden.

⁹⁵ C-150/99, Lindöpark – præmis 16

⁹⁶ Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135, stk.1 litra l.

⁹⁷ C-150/99, Lindöpark – præmis 20-22

⁹⁸ C-150/99, Lindöpark – præmis 19

⁹⁹ Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135, stk.1 litra l.

EU-Domstolen bemærker, at virksomheden har adskillige transaktioner, hvoraf nogle er afgiftspligtige, og der skal som følge heraf tages stilling til hvilke transaktioner der er hovedydelsen. Når en transaktion består af en gruppe af omstændigheder og handlinger, skal der i følge EU-Domstolens faste retspraksis »[...] tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion, idet det skal undersøges, hvad der er karakteristisk ved denne«. Da »[...] drift af en golfbane normalt ikke kun omfatter en passiv overladelse af en bane, men ligeledes en lang række kommercielle aktiviteter, såsom overvågning, administration og løbende vedligeholdelse fra tjenesteyderens side, overladelse af andre anlæg, osv.«¹⁰⁰

EU-Domstolen konstaterer på baggrund af de oplyste transaktioner, at udlejningen af golfbanen ikke kan udgøre hovedydelsen i sagen, idet der i sagen er mange forskellige ydelser tilknyttet. Følgelig besvares første spørgsmål med, at artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), og artikel 13, punkt B, litra b) i sjette momsdirektiv¹⁰¹ er til hinder for nationale bestemmelser, der indeholder en generel fritagelse for afgiftspligt af overladelse af anlæg til sportsudøvelse.¹⁰²

Ligeledes oplyser EU-Domstolen, at der i den konkrete sag bør tages stilling til varigheden, da det er et afgørende forhold for en lejeaftale af sådan karakter. Overladelse af en golfbane kan normalt begrænses både med hensyn til omfanget heraf og varigheden af brugsperioden. I almindelighed kan længere varende passiv overladelse af sportsfaciliteter mod betaling anses for bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom. Dog kan salg af midlertidig og begrænset adgang til en sportsfacilitet ikke betragtes som bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom, hvilket der er tale om i det konkrete tilfælde. EU-Domstolen konstaterer derfor, at der ikke kan være tale om udlejning af fast ejendom jf. sjette direktiv artikel 13 punkt B, litra b).^{103 104}

EU-Domstolen konkluderer, at den svenske stat har vedtaget bestemmelser, der ikke har hjemmel i momssystemdirektivet og derfor har begået en tilstrækkelig tilsidesættelse af fælleskabsretten, der kan begrunde i et erstatningsansvar. Denne dom viser, at udlejning af sportsfaciliteter, der både er tids- og omfangsmæssigt begrænset, ikke kan udgøre udlejning af fast ejendom, da man blot betaler for en midlertidig adgang for at spille golf.

¹⁰⁰ C-150/99, Lindöpark – præmis 23-26

¹⁰¹ Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135, stk.1 litra l.

¹⁰² C-150/99, Lindöpark – præmis 23

¹⁰³ C-150/99, Lindöpark – præmis 27.

¹⁰⁴ Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135, stk.1 litra l.

3.3.4 Sinclair Collis

I sagen C-275/01 Sinclair Collis Ltd bliver der stillet spørgsmål vedrørende, hvorvidt der er tale om udlejning af fast ejendom, når en lokaleindehaver giver en ejer af cigaretautomat ret til at opstille automaten i lokaleindehaverens lokale mod en procentdel af fortjenesten af salget fra automaten, og hvorvidt denne form for udlejning kan omfattes af fritagelsesbestemmelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b.¹⁰⁵

Som tidligere nævnt skal der pålægges moms på levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages af en afgiftspligt person jf. sjette direktivs artikel 6, stk. 1's og artikel 4, stk. 1's forstand.¹⁰⁶

Sinclair Collis Ltd er en del af Imperial Tobacco-koncernen. Virksomheden beskæftiger sig med opstilling af cigaretautomater på pubber, klubber, diskoteker og hoteller, samt varetagelse af driften af disse automater. Nogle af automaterne er flytbare, mens andre er monteret fast til væggen. I henhold til at opnå tilladelse til at opstille cigaretautomaterne i disse erhvervslokaler laver Sinclair Collis en aftale med indehaverne af lokalerne, at disse får en aftalt procentdel af bruttofortjenesten fra det opnåede salg af tobaksvarer i lokalerne.¹⁰⁷

Kontrakten er udarbejdet således, at automaterne opstilles på det sted, hvor indehaveren af lokalerne mener at det største salg opnås. I tilfælde hvor Sinclair Collis mener, at et andet sted i lokalet vil medføre et øget salg, kan indehaveren af lokalerne ikke nægte at give samtykke til dette. Automaterne, tobaksvarerne og kontantbeløbene, som Sinclair Collis har eneret til at levere til etableringen i to år, forbliver Sinclair Collis ejendom. Indehaveren er forpligtet til at stille tilstrækkelig elektricitet til rådighed til drift af automaterne. Indehaveren er også forpligtet til at forhindre, at automater med lignende varer opstilles af andre leverandører i lokalerne. Det er dog Sinclair Collis der har eksklusiv adgang til automaterne hvilket vil sige, at det er dem der sørger for at disse fremstår salgsklar med fyldte varer. Det er også Sinclair Collis, der har ansvaret for at tømme kontantbeholdningen og fordele omsætningen som aftalt.¹⁰⁸

Problemstillingen i sagen udspringer af Commissioners, der er en myndighed i Storbritannien, i 1996 besluttede at de omtalte ydelser i sagen skulle fritages for moms, da de mente at kontrakten udgjorde en tilladelse til at råde over fast ejendom, og i den forbindelse henviste til sjette direktivs artikel 13,

¹⁰⁵ Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135, stk.1 litra l.

¹⁰⁶ Nuværende Momssystemdirektiv artikel 24, stk. 1 og artikel 9 stk. 1

¹⁰⁷ Sag C-275/01, Sinclair Collis Ltd, præmis 7-8

¹⁰⁸ Sag C-275/01, Sinclair Collis Ltd, præmis 9-11

punkt B, litra b.¹⁰⁹ På den anden side ønskede Sinclair Collis, at der blev opkrævet moms af ydelserne, da de således kunne fradrage den indgående moms. På baggrund af ovenstående lagde Sinclair Collis sag an til prøvelse ved Manchester VAT and Duties Tribunal, der i sin dom kom frem til at hovedformålet med kontrakten var opstilling af automaterne, og ikke brug eller rådighed over fast ejendom. Ydelserne skulle derfor ikke fritages for moms.

I Storbritannien har man mulighed for at indbringe og appellere til flere højere instanser. Dette gjorde Commissioners brug af og appellerede dommen til High Court of Justice, der gav dem medhold i sagen. Sinclair Collis appellerede herefter denne dom til Court of Appeal, der valgte at stadfæste dommen fra High Court of Justice. Sinclair Collis indbragte herefter sagen til House of Lord som mener, at det er nødvendigt at forelægge EU-Domstolen et præjudicielt spørgsmål inden man kan tage stilling til sagen. House of Lord fremlagde EU-Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:¹¹⁰

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

EU-Domstolen indleder med at oplyse, ligesom i mange af de andre EU-sager, at fritagelserne i sjette direktivs artikel 13¹¹¹ ifølge fast retspraksis er selvstændige fællesskabsretlige begreber, og at definitionen derfor afhænger af fællesskabsretten.¹¹² Derudover oplyser EU-Domstolen i sin indledning, at bestemmelsen skal fortolkes strengt, da den er en undtagelse til den generelle regel om at der skal svares moms af alle ydelser af en afgiftspligtig person.¹¹³

Som det allerede er bemærket tidligere af EU-Domstolen, indeholder bestemmelsen i det sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)¹¹⁴ ikke nogen definition af begrebet udlejning. EU-Domstolen gør

¹⁰⁹ Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135, stk.1 litra l.

¹¹⁰ Sag C-275/01, Sinclair Collis Ltd, præmis 14

¹¹¹ Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135

¹¹² EU-Domstolen henviser i dette tilfælde til sag C-358/97, Kommissionen mod Irland, præmis 51 og sag C-315/00, Maierhofer, præmis 25.

¹¹³ Sag C-275/01, Sinclair Collis Ltd, præmis 22-23.

¹¹⁴ Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135, stk.1 litra l.

dog opmærksom på, at der ved afgørelsen skal tages hensyn til alle omstændigheder ved den pågældende transaktion idet det skal undersøges hvad der er karakteristisk for denne, og at det som følge af fast retspraksis i tidligere sager gøre sig gældende at:

”Det grundlæggende kendetegn ved udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)’s forstand er, at rettighedshaveren 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.”¹¹⁵

EU-Domstolen bemærker, at aftalen ikke har til formål passivt at stille et areal eller plads til rådighed således, at Sinclair Collis har en ret til at råde over arealet eller pladsen som om de ejede det pågældende areal, og de som følge heraf kunne udelukke andre fra at udnytte denne rettighed. EU-Domstolen bemærker derudover, at der i aftalen ikke er præcist afgrænset hvilket areal og hvilken bestemt plads automaterne skal opstilles på i lokalerne. I kontraktforholdet er det muligt for indehaveren af lokalerne at flytte automaterne hvilket betyder, at placeringen af automaterne kun har en betydning for hvor der kan opnås mest muligt salg og ikke det bestemte areal.¹¹⁶

EU-Domstolen bemærker herudover, at kontrakten ikke giver Sinclair Collis ret til at bestemme eller begrænse adgangen til den plads, hvor automaterne befinder sig. Sinclair Collis har ifølge kontrakten eneret til adgangen til automaterne, men denne ret knytter sig således kun til selve automaten og ikke adgangen til den del af lokalernes areal, hvor automaten er opstillet. I sit forslag til afgørelsen anerkender Generaladvokat Siegbert Alber, at automaterne i sin opstilling optager plads. Han er af den opfattelse at dette ikke er et tilstrækkeligt argument for at en bestemt del af en fast ejendom er taget i besiddelse og argumentere for at enhver fysisk genstand kræver plads.¹¹⁷

Det er også bemærket, at Sinclair Collis kun har adgang til automaterne i lokalernes åbningstid og med samtykke fra indehaveren af lokalerne. Det er også efter EU-Domstolens opfattelse bemærkelsesværdigt, at Sinclair Collis ikke har mulighed for at begrænse en tredjemands adgang til automaterne, men at denne begrænsning sættes af indehaveren af lokalerne.¹¹⁸

EU-Domstolens opfattelse af kontrakten er, at rådigheden over arealet i erhvervslokalerne kun udgør et middel til at sikre udøvelsen af en eneret til salg af tobaksvarer i lokalerne gennem opstilling og

¹¹⁵ Sag C-275/01, Sinclair Collis Ltd, præmis 25.

¹¹⁶ Sag C-275/01, Sinclair Collis Ltd, præmis 27-28

¹¹⁷ Forslag til afgørelse Siegbert Alber Sag C-275/01, Sinclair Collis Ltd, punkt 45.

¹¹⁸ Sag C-275/01, Sinclair Collis Ltd, præmis 29

vedligeholdelse af automater. Som følge af ovenstående argumentation konkluderer EU-Domstolen, at der ikke er tale om udlejning af fast ejendom i direktivs forstand.

EU-Domstolen giver i denne sag en præcis og enkel forklaring på hvad der i deres opfattelse udgør udlejning af fast ejendom og hvilke principper der finder anvendelse i afgørelsen hvornår noget er fast ejendom eller ej. Det er vores opfattelse, at denne sag kan tillægges en høj værdi i afhandlingen, og at argumenterne heraf er særdeles brugbare.

3.3.5 Temco Europe SA

Sagen C-284/03 Temco Europe SA, herefter Temco, vedrører spørgsmålet hvorvidt transaktioner, hvorved et selskab samtidigt overdrager en midlertidig ret til at bruge den samme faste ejendom til tre andre selskaber, der er koncernforbundne i særskilte aftaler, er udlejning af fast ejendom i momsdirektivets bestemmelses forstand.¹¹⁹

Temco er et selskab, der består i rengøring og vedligeholdelse af bygninger. Temco ejer en fast ejendom bestående af flere bygninger beliggende i Belgien. I årene 1993 og 1994, lod selskabet en af deres bygninger indrette og fradrog moms i forbindelse med indretningen. Den 1. februar 1994 indgik Temco tre aftaler med tre selskaber, som Temco var koncernforbundet med og samtidig var de underlagt en fælles central ledelse. Aftalerne gav erhververne ret til at udøve sin virksomhed i den faste ejendom så længe, at erhververen udøver sin virksomhed. Temco's bestyrelse kunne til enhver tid og uden varsel kræve, at selskaberne fraflyttede lokalerne. Lokalerne blev tildelt af Temco's bestyrelse uden at de tre selskaber har en særlig ret til en bestemt del af den faste ejendom. Endvidere er erhververen forpligtet til udelukkende at bruge lokalerne til virksomhedens aktiviteter og til at overholde ordensreglementet udstedt af Temco. Fællesudgifter blev afregnet ud fra en beregning af antallet af benyttede kvadratmeter, mens el- og gasforbrug blev afregnet individuelt. Det er også aftalt at lejen årligt udgør et fast beløb på 3500 BEF pr. m². for lokaler der er indrettet til kontor, mens lejen for lagerlokaler er 1000 BEF pr. m². Derudover er lejen fastsat ud fra et variabelt kriterium som afhænger af selskabernes omsætning og antal ansatte.¹²⁰

Skattemyndighederne i Belgien konkluderede efter en kontrol hos Temco, at aftalerne reelt var aftaler om udlejning af fast ejendom, fritaget for moms i medfør af den belgiske momslov, hvilket gennemfører bestemmelsen i sjette momsdirektiv artikel 13 punkt. B, litra b).¹²¹ Ifølge skattemyndighederne medførte konklusionen, at Temco uberettiget havde fradraget moms for

¹¹⁹ C-284/03 Temco Europe SA præmis 6

¹²⁰ C-284/03 Temco Europe SA præmis 6

¹²¹ Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135, stk.1 litra l.

indretningen af ejendommen, som blev udlejet. Som følge heraf blev Temco pålagt en tilbagebetaling af det beløb, man hævdede var blevet fradraget uberettiget og betaling af bøde medrenter.¹²²

Temco nægtede at betale, og sagen blev indbragt for en belgisk domstol. Domstolen gav i første omgang Temco medhold og annullerede betalingspålægget. Den belgiske stat appellerede dommen til den belgiske appelinstans. Appellinstansen er dog under i tvivl om betydningen af begrebet udlejning af fast ejendom i momsdirektivets forstand og har forelagt EU-Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:¹²³

»Kan sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b), fortolkes således, at transaktioner — der i belgisk ret svarer til en tidsubestemt 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 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?«

Temco har i et indlæg til EU-Domstolen anført at man ikke mener, at aftalerne svarer til udlejning af fast ejendom på grund af erhververne ikke har en eneret til at benytte ejendommen. Derudover mener Temco, at der er tale om en midlertidig ret til anvendelse af ejendommen, hvori vederlaget ikke kan fastsættes på baggrund af den benyttede periode. Ifølge Generaladvokat Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer's forslag skal der lægges vægt på aftalens objektive karakter, uanset hvordan parterne har kvalificeret denne aftale.¹²⁴

¹²² C-284/03 Temco Europe SA præmis 7, 8, 9

¹²³ C-284/03 Temco Europe SA præmis 11

¹²⁴ Generaladvokat Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer forslag til afgørelse i sag C-284/03 Temco Europe SA pkt. 20

EU-Domstolen indleder i sin afgørelse, at fritagelsesbestemmelsen i sjette momsdirektiv 13, punkt B, litra b)¹²⁵ ikke opstiller nogen definition af begrebet udlejning. Der oplyses derfor, at begrebet skal fortolkes ud fra den sammenhæng i hvilken den optræder og i lyset af direktivets formål og opbygning. I en række tidligere domme har EU-Domstolen defineret begrebet udlejning af fast ejendom, hvori at det væsentlige er, at rettighedshaveren for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til at benytte en fast ejendom som om den pågældende var ejer heraf og at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed.¹²⁶

EU-Domstolen har i tidligere domme lagt vægt på udlejningens varighed i deres afgørelser omkring, hvorvidt noget er fast ejendom eller ej. Dette har de gjort for, at lave en skillelinje mellem udlejningen af fast ejendom, som de mener er en forholdsvis passiv virksomhed, som ikke medfører en betydelig merværdi og andre transaktioner som kan kategoriseres som udførelse af en ydelse, såsom retten til at benytte en bro, golfbane og opstilling af cigaretautomat jf. tidligere analyserede domme. Udlejningens varighed er i ifølge EU-Domstolen derfor ikke i sig selv et afgørende element som muliggør, at kvalificere en kontrakt som udlejning af fast ejendom. Dog anerkender EU-Domstolen, at varigheden kan være et hensigtsmæssigt værktøj i forbindelse med sondringen mellem udlejning af beboelsesrum og hotelværelser. EU-Domstolen argumenterer også for, at det ikke er nødvendigt at varigheden er fastsat ved kontraktindgåelse, da varigheden kan forkortes eller forlænges mens kontrakten forløber. Det er således kontraktens egentlige forhold og udlejningens omstændigheder, der skal tages i betragtning.¹²⁷

Generaladvokat Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer udtaler i sit forslag til afgørelsen, at varigheden ifølge de oplysninger, der fremgår af sagens akter, ingen betydning har for fastsættelsen af lejen. De vigtigste elementer ved beregning af lejen er ifølge Generaladvokaten normalt ejendommens størrelse, beliggenhed, stand, anvendelsesmuligheder og aftalens varighed.¹²⁸ Det er muligt at andre elementer indgår i betragtningen, så længe de er lovlige. Det er også muligt at udelade nogle af parametrene uden at det ændrer ved udlejningens karakter.

EU-Domstolen konstaterer, at udlejeren godt kan forbeholde sig retten til at regelmæssigt få adgang til den udlejede ejendom. Dette er ikke til hinder for at aftalen kan blive omfattet af fritagelsen. Det er heller ikke et problem, at lejeren kun kan få adgang til en del af bygningen, ligesom at der kan være dele af bygningen som bruges i fællesskab med de andre lejere. Selvom der i aftalen er visse begrænsninger, som før nævnt, er EU-Domstolen af den opfattelse, at disse ikke er til hinder for at der

¹²⁵ Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135, stk.1 litra l.

¹²⁶ C-284/03 Temco Europe SA præmis 19

¹²⁷ C-284/03 Temco Europe SA præmis 20, 21, 22

¹²⁸ Generaladvokat Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer forslag til afgørelse i sag C-284/03 Temco Europe SA pkt. 32

er tale om eneret til de lokaler, der er omfattet af aftalen. Ud fra aftalens omstændigheder og ordlyd er der således eneret vedrørende de i aftalen omfattede lejemaal i forhold til enhver anden person, der ikke kan påberåbe sig ret til ejendommen hverken ved lov eller ifølge kontrakt.¹²⁹

EU-Domstolen konkluderer, at transaktioner, som de i omhandlede sag, er udlejning af fast ejendom jf. sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b),¹³⁰ når disse aftaler i det væsentligste har til formål passivt at stille lokaler i fast ejendom til rådighed mod et vederlag, der er knyttet til den tid der forløber og ikke indebærer levering af en tjenesteydelse.

3.3.6 Gabriele Walderdorff

Sagen vedrører spørgsmålet om opkrævning af moms ved bortforpagtning af fiskerirettigheder kan omfattes af momsfrigtagelsen.

Gabriele Walderdorff driver land- og skovbrugsbedrift i Østrig. I 1995 indgik hun en tiårig aftale med sportsfiskeklubben Zwettls. Aftalen gik ud på, at fiskeklubben mod vederlag fik ret til at fiske i to søer, der har beliggenhed på Gabriele Walderdorffs ejendom. Aftalen gav også fiskeklubben ret til at fiske i et fiskeområde under offentlig ejede vandområder, hvor fiskerettighederne er ejet af Gabriele Walderdorff. Der er ikke blevet betalt moms af bortforpagtningen, og forpagteren er heller ikke blevet afkrævet moms.¹³¹

I forbindelse med en kontrol, der blev foretaget af skattemyndighederne i 1998-2000, blev det besluttet, at der skulle opkræves moms af bortforpagtningen med den begrundelse, at indtægterne heraf ikke var opnået som følge af bortforpagtning af fast ejendom. Skattemyndighederne var af den opfattelse, at retten til at fiske var en rettighed der var uafhængig af jorden. På baggrund heraf udstedte de en regning til Gabriele Walderdorff, hvor de opkrævede moms for de foregående år.¹³²

Gabriele Walderdorff klagede over regningen, da hun fandt den urimelig og krævede momsfrigtagelse. Skattemyndighederne afviste denne klage og forelagde sagen, på anmodning fra Gabriele Walderdorff, til den nationale domstol. Den nationale domstol ønskede at udsætte sagen og forelægge EU-Domstolen følgende præjudicielle for at kunne afgøre sagen¹³³:

¹²⁹ C-284/03 Temco Europe SA præmis 23, 24, 25

¹³⁰ Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135, stk.1 litra l.

¹³¹ C-451/06 Gabriele Walderdorff præmis 7-8

¹³² C-451/06 Gabriele Walderdorff præmis 9-10

¹³³ C-451/06 Gabriele Walderdorff præmis 13

»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 forpagtningsaftale indgået for en periode på ti år af ejeren af den faste ejendom, hvor det vandareal befinder sig, som rettigheden er indrømmet for, af indehaveren af fiskerirettighederne til et vandareal, som er offentlig ejendom, udgør en »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom«?»«

EU-Domstolen indleder med at fastslå, at et areal der helt eller delvist er oversvømmet kan udgøre fast ejendom, der kan udlejes eller bortforpagtes og henviser i denne forbindelse til sagen Fonden Marselisborg Lystbådehavn.¹³⁴ Generaladvokat Eleanor Sharpston har i sit forslag til afgørelse udtalt at hun anerkender, at der i denne sag er elementer af udlejning og bortforpagtning, da aftalen opfylder nogle af de fastsatte kriterier for udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, som er fastlagt af EU-Domstolens praksis. Generaladvokaten tilføjer at det ikke er tilstrækkeligt, at der kun opfyldes enkelte elementer af de kriterier, der kendetegner udlejning- og bortforpagtningsbegrebet. Et af de afgørende elementer der gør sig særligt gældende er, at der ved bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom skal indrømmes en ret til at tage ejendommen i besiddelse således, at alle andre udelukkes fra at udnytte en sådan ret.¹³⁵

Ifølge aftalen råder klubben udelukkende over retten til at udøve fiskeri i de aftalte områder. Gabriele Walderdorff forbeholder sig retten til at selv fiske i områderne samt medtage en af hende godkendt daglig gæst. Dette betyder, at fiskeklubben ikke har rettighed til at udelukke alle andre fra områderne.¹³⁶ EU-Domstolen fastslår, at aftalen ikke udgør bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom, idet aftalen ikke udelukker alle andre fra at bruge områderne.

Dommen kan anvendes til at identificere de afgørende kriterier for udlejning og bortforpagtning af fast ejendom. I dette tilfælde er det retten til at udelukke alle andre fra at få adgang til ejendommen, der er det afgørende element.

3.3.7 Sammenfatning til begrebet udlejning

Ud fra ovenstående analyser af EU-afgørelser på udlejning - og bortforpagtningsområdet kan det konkluderes, at momssystemdirektivet ikke opstiller nogen endelig definition af begrebet udlejning og bortforpagtning. Dette indleder EU-Domstolen næsten hver eneste dom med at oplyse. På grund af der ikke foreligger en tydelig og klar definition på området, samtidigt med at der findes forskellige

¹³⁴ C-451/06 Gabriele Walderdorff præmis 19

¹³⁵ C-451/06 Gabriele Walderdorff præmis 20

¹³⁶ C-451/06 Gabriele Walderdorff præmis 21

sproglige versioner og benyttelse af forskellige udtryk, gør EU-Domstolen opmærksom på, at begreberne udlejning og bortforpagtning er selvstændige fællesskabsretlige begreber, der dermed skal underligges en fælleskabsdefinition, og hvor der skal tages højde for det bærende hensyn bag fritagelsen. I flere af sagerne ser vi, at begreberne bliver brugt forskelligt, og at de forskellige medlemsstater har en anderledes opfattelse af, hvordan begreberne skal fortolkes og anvendes i national lovgivning. Som tidligere nævnt så er udlejning og bortforpagtning af fast ejendom en undtagelse til den generelle regel om, at der som udgangspunkt skal svares moms af alle varer og tjenesteydelser af en afgiftspligtig person. Dette betyder, at bestemmelsen vedrørende fritagelserne skal fortolkes strengt ifølge gældende retspraksis fra EU-Domstolen.

Analyserne viser, at varigheden er et vigtigt kriterium i en lejeaftale. Længden af en lejeaftale er ikke et afgørende element i sig selv, som muliggør at kvalificere en kontrakt som udlejning af fast ejendom. Den kan dog være et vigtigt værktøj i forbindelse med sondringen mellem udlejning af fast ejendom til beboelse og udlejning af fast ejendom til hotelværelser. Ved kontraktindgåelse er det ikke nødvendigt at fastlægge varigheden på forhånd, da det i fleste tilfælde er muligt at påvirke længden af en lejeaftale både i den ene og den anden retning. Det som afgørelserne ovenfor har vist er, at det er vigtigt at have kontraktens egentlige forhold og omstændigheder med i betragtningen.

Et andet vigtigt kriterie er, at undersøge hvorvidt den faste ejendom blot er et middel til at nå det oprindelige mål eller om den faste ejendom er et mål i sig selv. I tilfælde af det første er der ikke tale om udlejning af fast ejendom, da den faste ejendom blot udgør et værktøj, og er dermed med til at medføre en væsentlig merværdi. For at kunne omfattes af fritagelsesbestemmelsen i momssystemdirektivet, har EU-Domstolen slået fast i flere af afgørelserne, at udlejningen af fast ejendom skal udgøre en passiv form for virksomhed, der ikke tilfører en væsentlig merværdi. Sondringen mellem middel og mål har dermed en vigtig betydning for kategoriseringen af udlejningen.

Derudover viser analyserne, at EU-Domstolen mener, at der skal tages hensyn til samtlige omstændigheder ved en transaktion, når transaktionen består af en gruppe omstændigheder. Dette er vigtigt, da det skal undersøges hvad der er karakteristisk ved transaktionen, da en transaktion kan bestå af hoved - og biydelse.

EU-Domstolen har endvidere slået fast, at ydelser der er tidmæssigt og omfangsmæssigt begrænset, og er af midlertidig karakter, ikke kan være udlejning af fast ejendom. Retspraksis viser, at det er vigtigt for at der kan være tale om udlejning af fast ejendom, skal det i aftalen være præciseret hvilket areal og hvilken bestemt plads der udlejes. Et centralt punkt i området retspraksis er, at lejeren skal have en ret til at bestemme og begrænse adgangen til det lejede areal med hensyn til alle andre. Det er dog ikke en begrænsning for fortolkningen af begrebet udlejning, at udlejer har adgang til den udlejede

faste ejendom, da hans adgang kan vedrøre vedligeholdelse og reparation. Fælles brug af fællesfaciliteter er ikke en begrænsning for, at en ejendom kan omfattes af fritagelsesbestemmelsen i momssystemdirektivet.

Analyserne viser, at gældende retspraksis lægger vægt på, at det ikke er tilstrækkeligt at der kun opfyldes enkelte elementer af de kriterier, der kendetegner udlejning og bortforpagtningsbegrebet, da det er vigtigt at se på den objektive karakter af en aftale, uanset hvordan og hvorledes parterne har karakteriseret aftalen.

Konklusionen af analyserne fra EU-Domstolens domme er, at det grundlæggende kendetegn ved udlejning og bortforpagtning i momssystemdirektivets forstand er, at lejer for en aftalt periode og mod vederlag får ret til at råde over en fast ejendom, som om den pågældende lejer var ejer heraf, samtidigt med at denne lejer opnår en ret til at udelukke alle andre fra at udnytte denne rettighed.

3.3.8 Perspektivering til dansk praksis

Som tidligere nævnt skal dansk såvel som øvrige medlemslandes retspraksis følge EU-Domstolens retspraksis. I følgende afsnit vil dansk praksis i forhold til begreberne udlejning og bortforpagtning blive behandlet.

Møbelopbevaring¹³⁷

I sagen SKM2002.605.LSR tager Landskatteretten stilling til, hvorvidt en virksomhed med møbelopbevaring er omfattet af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13 stk. 1 nr. 8. vedrørende udlejning af fast ejendom.

I en afgørelse truffet af SKAT blev møbelopbevaringsvirksomheden, herefter virksomhed M, omfattet af momspligt. Det fremgår af sagens oplysninger, at virksomhedens aktiviteter består af indtægter ved opbevaring af møbler. Kundernes møbler bliver opbevaret i lokaler, hvori de enkelte kunders møbler er adskilt ved hjælp af flytbare skillerum, der er identificerbare ved hjælp af lejerens navn eller mærke. Problemstillingen udspringer af at virksomhed M mener, at de er omfattet af momsfrigagelsen jf. ML § 13 stk. 1 nr. 8, og derfor har de påklaget SKATs afgørelse til Landskatteretten.

Landskatteretten er blevet oplyst af klagerens repræsentant, at virksomhed M's aktiviteter alene omfatter udlejning af lokaler forsynet med el og varme. Repræsentanten påpeger, at virksomhed M ikke har anden aktivitet med tilknytning til møbelopbevaring, da kunderne selv står for at hente og bringe møblerne. Bygningerne, hvori møblerne opbevares, er nedlagte landbrugsbygninger. Lejerne

¹³⁷ SKM2002.605.LSR

har mulighed for at leje afsnit i varierende størrelser alt efter behov. Lejeprisen afhænger af størrelsen af det lejede og længden af lejemålet, som kan variere fra en måned til 5 år. Nogle afsnit er adskilt ved faste skillerum, mens andre afsnit er adskilt af løse vægge i form af net. Der bliver ikke foretaget nogle ændringer af afsnittene i løbet af lejemålets forløb, men virksomhed M har muligheden for at ændre størrelsen af tomme afsnit ved at opsætte nye skillevægge.

Lejeaftalen i den omhandlede sag omfatter ikke yderligere specificerede brugsrettigheder eller ydelser. Endvidere har lejer selv ansvaret for de opbevarede møbler samt at tegne en eventuel forsikring ved sit eget forsikringsselskab. Det er oplyst, at bygningen er aflåst, mens de enkelte rum ikke aflåses enkeltvis. Lejerne kan kun opnå adgang til det lejede efter forudgående aftale med udlejer, idet udlejer er den eneste som har nøgle til bygningen.

Landskatteretten er af den opfattelse, at det ikke er godtgjort, at lejerne betaler for at leje et afgrænset og identificerbart område eller dele af fast ejendom. Retten finder til grund, at der ikke bliver foretaget en korrekt afgrænsning af afsnittene, da disse bliver afgrænset ved hjælp af net. Derudover lægger retten vægt på, at lejerne ikke har adgang til det lejede når de vil. Adgangen til det lejede kræver, som nævnt tidligere, at udlejeren bliver kontaktet. På baggrund af disse argumenter fandt retten, at den omhandlede aktivitet med møbelopbevaring ikke er omfattet af momsfrigørelsen jf. ML § 13 stk. 1 nr. 8, og at virksomhed M deraf skal svare moms af indtægterne.

Denne sag er på mange måder sammenlignelig med Sinclair Collis sagen, som vi tidligere har behandlet. Sagens afgørelse er således i fuld overensstemmelse med EU-Domstolens retspraksis. Fra sagen kan vi tage med, at det er vigtigt, at der er tale om et bestemt og afgrænset areal, samtidigt med at adgangen til det lejede ikke er begrænset af udlejeren i forhold til kategoriseringen af udlejningsbegrebet.

Udlejning af staldplads til hunde¹³⁸

Problemstillingen i sagen SKM2002.602.LSR handler om, hvorvidt en hundepension kan omfattes af momsfrigørelsen jf. ML § 13 stk. 1 nr. 8.

Sagen drejer sig om en virksomhed, der driver en hundepension. Hundepensionen henvender sig til hundeejere, der har brug for pasning af deres hunde. Virksomhedens ydelser består i, at stille et rum til rådighed for hundeejere i en længe på udlejers ejendom. Ydelsen, som hundeejerne betaler for, omfatter leje af rum, som er særligt indrettet til hundepension. Rummets areal er fast og identificerbart ved hjælp af rumnummer. Derudover tilbyder virksomheden også andre særskilte ekstraydelser, som hundeejerne har mulighed for at tilkøbe. Ekstraydelserne består af svømning,

¹³⁸ SKM2002.602.LSR

gåture, fodring samt genoptræning. Der aftales særskilt betaling for disse ydelser. Virksomheden tilbyder tre former for pasning af hunde. Den traditionelle form, langtidspasning og genoptræning. Virksomheden driver ved siden af disse ydelser en svømmehal og butik for hunde.

Den 16. april 1999 traf SKAT en afgørelse om, at udlejningen af staldplads til hunde var momsfrataget. Indtil da havde virksomheden opkrævet moms af samtlige ydelser. Afgørelsen blev den 28. marts 2001 ændret til, at udlejning af staldplads til hunde anses for momspligtig med virkning fra den 1. april 2001. SKAT har henvist til at ML § 13 stk. 1 nr. 8 ikke kan anvendes til udlejning af staldplads for hunde. Som begrundelse for afgørelsen lagde de vægt på, at en hundepension er karakteriseret ved, at man får hjælp til pasning af hunden fordi man ikke selv har mulighed for at passe den. SKAT har endvidere henvist til Momsnævnets afgørelse Tfs1994.746, vedrørende udlejning af staldpladser til heste, hvori det fremgår, at den leverede ydelse alene består af en brugsret til en del af en fast ejendom. Aftalerne i denne sag vedrørte udelukkende udlejning af staldplads/bokse og er derfor omfattet af momsfrigtagelsen i ML § 13 stk. 1 nr. 8. SKAT er af den opfattelse udlejningen af staldplads til hunde ikke kan sidestilles med udlejning af hestebokse, da forskellen mellem de to sager er, at ved opstaldning af heste, i modsætning til hunde, vil man typisk have sin regelmæssige gang hos heste for at passe den, mens man ved hundepensioner anbringer hunden i forbindelse med ferier og lignende.

Virksomheden, der driver hundepension, er af den opfattelse, at virksomheden ikke er momspligtig af lejeindtægterne og henviser til, at de faktiske forhold i sagen er i overensstemmelse med sagen vedrørende hestebokse.

Landskatteretten henviser i sin afgørelse til EU-Domstolens afgørelse i sag C-349/96 Card Protection Plan Ltd præmis 30, hvori det fremgår at:

”Det bemærkes, at der er tale om en enkelt ydelse, navnlig i den foreliggende sag, hvor et eller flere elementer skal anses for at udgøre hovedleveringen, mens omvendt et eller nogle elementer skal anses for sekundære ydelser, der er afgiftsmæssigt stillet som hovedydelsen. En ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser.”¹³⁹

Landskatteretten finder det således ikke, at det forhold at udlejeren ved konkret aftale og særskilt betaling foretager momspligtige ydelser til lejeren medfører, at lejeaftalen vedrørende staldpladser bliver sekundær i forhold til de ekstra momspligtige ydelser, med den virkning at lejeaftalen også bliver momspligtig. Landskatteretten lægger i dette tilfælde vægt på, at ekstraydelserne har meget forskellig karakter og kan kombineres efter lejerens behov. Det faktum, at ydelserne i princippet kan udføres af

¹³⁹ sag C-349/96 Card Protection Plan Ltd præmis 30

en tredjemand uafhængigt af den pågældende lejeaftale af staldpladser, er et argument som Landskatteretten finder afgørende.

På baggrund af ovenstående argumentation finder Landskatteretten, at udlejningen af staldpladser til hundene må anses for udlejning af fast ejendom og dermed må være fritaget for moms jf. ML § 13, stk. 1 nr. 8, da der udlejes et afgrænset og identificerbart rum, hvor lejer opnår en brugsret til. Landsskatteretten oplyser også i denne forbindelse, at staldpladserne ikke er omfattet af begrebet opbevaringsboks jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8, 2.pkt, og som følge heraf må udlejning af staldpladserne være momsfritaget, mens ekstraydelserne er momspligtige jf. ML § 4, stk. 1.

Udlejning af kampklart golfanlæg¹⁴⁰

Denne sag vedrører om udlejningen af et golfanlæg, der fremstår i kampklar stand, i sin helhed skal anses for at udgøre udlejning af fast ejendom og dermed være momsfritaget jf. ML § 13 stk. 1, nr.8.

Virksomheden, S-Drift A/S, er et driftsselskab, der har forskellige aktiviteter. Selskabet står blandt andet for udlejningen af en golfbane til en golfklub. Ifølge aftalen mellem selskabet og golfklubben, skal golfbanen fremstå kampklar. Det er selskabets egne ansatte, der skal sørge for golfbanens vedligeholdelse og pleje. Udlejningen til golfklubben vil blive faktureret uden moms. Derudover står selskabet selv for drift af restaurant/cafeteria/kiosk, salg fra proshop, administration af golfklub samt salg af sponsor og reklameydelse. Disse aktiviteter vil der opkræves moms af.

Problemstillingen udspringer på baggrund af et bindende svar fra SKAT, hvori selskabet har forespurgt, hvorvidt selskabets udlejning af dels golfbaner i "kampklar" stand og klublokaler kan ske uden moms til golfklubben. Det bindende svar fra SKAT i forhold til første del af spørgsmålet var nej, hvilket resulterede i, at selskabet påklagede denne afgørelse og stillede det samme spørgsmål til Landsskatteretten, der kom frem til det samme svar. Afgørelsen fra Landsskatteretten er sidenhen blevet indbragt for Vestre Landsret.

Vestre Landsret bemærker indledningsvist, at aftalen mellem selskabet og golfklubben indebar, at driftsselskabet skulle stille en golfbane til rådighed for klubben og at driftsselskabet løbende selv skulle stå for vedligeholdelse og pleje af golfbanen, således denne fremstod "kampklar". Vestre Landsret anerkender, at selve udlejningen af golfbanen er momsfritaget i henhold til ML § 13, stk.1, nr. 8. Så det egentlige spørgsmål de skal tage stillingen er, hvorvidt fritagelsen kan udstrækkes til at omfatte hele transaktionen, altså et kampklart golfanlæg inklusiv vedligeholdelse af golfbanen.

¹⁴⁰ SKM2011.405.VLR

Vestre Landsret fastslår, at hver enkelt transaktion sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig transaktion og henviser til momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a. c og d. Derudover henviser Vestre Landsret til EU-retspraksis hvoraf det følger, at en række ydelser, der reelt set kan adskilles og leveres adskilt, og som danner særskilt grundlag for momspålæggelse eller momsfritagelse, i visse situationer kan anses for at være en enkeltstående transaktion, såfremt ydelserne er afhængige af hinanden.¹⁴¹ Dette betyder, at der er tale om en enkelt transaktion når to ydelser er så tæt forbundet, at de objektivt udgør en samlet udelelig ydelse, der vil være kunstig at opdele. Derudover betyder dette, at en ydelse skal anses for at være sekundær i forhold til hovedydelsen, når den sekundære ydelse ikke udgør et mål i sig selv, men blot er et middel til at udnytte hovedydelsen bedst muligt.

Vestre Landsret bemærker desuden, at der i denne sag jf. EU-retspraksis skal tages hensyn til alle omstændigheder ved den pågældende transaktion for at det kan undersøges, hvad der er særligt karakteristisk ved den pågældende transaktion og herefter afgøres om de to særskilte ydelser, objektivt set kan opfattes som flere uafhængige hovedydelse eller som en enkelt hovedydelse. Vestre Landsret lægger endvidere vægt på EU-Domstolens udtalelse i dommen vedrørende sag C- 150/99, Stockholm Lindöpark, hvoraf det fremgår, at drift af en golfbane normalt ikke kun omfatter passiv overladelse af en bane, men også omfatter en lang række kommercielle aktiviteter, hvorfor at udlejningen af golfbanen på baggrund af dette ikke kan udgøre hovedydelsen, når der ikke foreligger helt særlige omstændigheder.¹⁴²

Vestre Landsret bemærker, at leveringen af et "kampklart" golfanlæg, herunder vedligeholdelsesydelser, adskiller sig væsentligt fra det oprindelige formål med det passive begreb om udlejning af fast ejendom, som nævnt ovenfor, i momssystemdirektivets forstand. Vestre Landsret er af den opfattelse, at selvom en vedligeholdelse af golfbanen følger med brugen af denne, strækker den løbende vedligeholdelse sig over en længere periode samtidigt med, at vedligeholdelsen objektivt set kan leveres på mange forskellige måder. Det er efter sagens omstændigheder golfklubbens egne ansatte der har foretaget vedligeholdelsen, ligesom denne kunne have blevet leveret af en tredjepart.

På baggrund af ovenstående finder Vestre Landsret, at der er tale om to selvstændige ydelser, som kan opdeles uden at dette bliver kunstigt. De finder også, at der ikke er grundlag for at anse vedligeholdelsen for i nær tilknytning og accessorisk i forhold til udlejningen og tillægger omfanget, karakteren og de økonomiske omkostninger af vedligeholdelsen betydning.

¹⁴¹ Vestre Landsret henviser til EU-Domstolens afgørelse i sagen C-425/06, Part Service, præmis 50-53.

¹⁴² Vestre Landsret henviser til EU-Domstolens afgørelse i sagen C-150/99, Lindöpark, præmis 26

Vestre Landsret konkluderer således, at det alene er udlejningen af banen, der kan udlejes uden moms jf. ML § 13, stk.1, nr. 8, mens vedligeholdelse af golfbanerne er momspligtig jf. ML § 4, stk. 1.

Udlejning af bowlingbaner¹⁴³

Denne sag omhandler, hvorvidt udlejningen af en eller flere bowlingbaner kan udlejes som momsfri udlejning af fast ejendom.

I sagen Tfs1997,248 klagede Danmarks Idræts-Forbund (DIF) til Momsnævnet over en afgørelse fra skattemyndighederne, der var af den opfattelse, at bowlingvirksomheder var momspligtige af deres udlejning af bowlingbaner. SKAT mente, at afgrænsningen i Tinglysningsloven (TL) § 38 skal anvendes og tillægges en betydning når fast ejendom skal afgrænses i momsmæssig henseende i dansk retspraksis. Efter SKATs opfattelse er driftsmidler og løsørestande, der i mindre omfang stilles til rådighed som led i udlejningen, en integreret del i udlejningen af den faste ejendom og dermed momsfritaget. SKAT mente, at der i den konkrete sag ikke kunne være tale om, at bowlingbanen kunne anses for et driftsmiddel og løsørestand, der i mindre omfang blev stillet til rådighed i forbindelse med udlejningen. SKAT anerkendte dog, at hvis der derimod var tale om udlejning af hele bowlinghallen, vil der således kunne ske en opdeling af rumudlejning og udlejning af bowlingbaner og udstyr.

På den anden side var DIF af den opfattelse, at Tinglysningslovens § 38 ikke kunne anvendes som argumentation, da det principielt er forkert at betragte dele af en bowlinghal som driftsmiddel/løsørestand. DIF påpeger, at gulvet i en bowlinghal med tilhørende materiel, skal anses som en integreret mur- og nagelfast bestanddel af den faste ejendom, idet bygningen ikke kan fungere uden det oplyste gulv, som tjener til bygningens formål.

Momsnævnet udtalte, at såfremt udlejning af fast ejendom, sker inden for rammerne af TL § 38, kan udlejningen godt blive omfattet af momsfritagelsen jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8. Det er varen eller ydelsen der er afgørende for, hvorvidt der er tale om momsfritagelse eller momspligt. Dette betyder, at bestemmelsen i TL § 38 ikke enkeltvis kan afgøre, hvorvidt noget er udlejning af fast ejendom eller ej, men at det er hele transaktionens omstændigheder der skal tages i betragtning. Momsnævnet mener, at udlejning af en bowlingbane indebærer, at der i betydeligt omfang stilles særligt tilbehør til rådighed for lejeren hvilket betyder, at det særlige tilbehør ikke opfylder kravet om, at driftsmidler der i mindre omfang stilles til rådighed kan opfattes som en del af den faste ejendom. De mener derudover, at udlejningsbegrebet skal fortolkes med hensyn til hovedydelsen karakter. I tilfælde af hovedydelsen

¹⁴³ Tfs1997, 248

består i udlejning af driftsmidler og løsøre, vil en biydelse i form af udlejning af fast ejendom ikke medfører momsfrigtagelse ifølge Momsnævnet.

Motionscenter¹⁴⁴

I sagen SKM2007.783.LSR Motionscenter blev der stillet spørgsmålstegn ved, hvorvidt en virksomhed, der driver et motionscenter, er omfattet af fritagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1 nr.8.

Virksomhedens aktiviteter består dels af at drive et motionscenter, hvor personer der betaler et kontingent har adgang til motionscentret, samt udlejning af lokaler til foreninger hvis medlemmer har adgang til motionscentrets fitnessmaskiner i forbindelse med deres medlemskab i foreningen. I henhold til lejeaftalerne med foreningerne består denne af retten til brug af fitnesscentret, klublokale, teorilokale, gymnastiksal, omklædningsrum samt brug af de tilhørende toiletter og bruserum. Af lejeaftalerne fremgår det, at virksomheden forbeholder sig retten til at anvende lokalerne til specialtræning, samtidigt med at foreningens medlemmer er i lokalerne. Foreningerne må ikke uden virksomhedens accept anvende lokalerne til andet end fitnessstræning. Det er aftalt, at den aftalte leje indeholder udgifter til øvrige omkostninger som el, varme, vand og rengøring.

Problemstillingen i sagen er, at SKAT har forhøjet virksomhedens momstilsvar da de mener, at virksomheden skal svare moms af udlejningen til foreningen for retten til brug af motionscentret, da de er af den opfattelse, at forholdet ikke er omfattet af ML § 13, stk. 1 nr. 8. I udtalelsen til Landskatteretten gør SKAT opmærksom på, at det er nødvendigt at tage hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion for, at undersøge hvad der er karakteristisk ved denne, og dermed fastslå om forholdet enten er momsfrit eller momspligtigt. SKAT mener, at forholdet er omfattet af momspligt jf. ML § 4, da der er tale om adgang til et motionscenter der drives med gevinst for øje.

Virksomheden har påklaget afgørelsen til Landsskatteretten og anfægtet, at der skal svares moms af hele lejeindtægten fra foreningen. Virksomheden argumenterer for, at hovedydelsen er leje af motionslokalerne, klublokale, omklædningsrum og servicefaciliteter, mens benyttelsen af motionsredskaberne blot er en biydelse til hovedydelsen, og dermed skal udlejningen anses for momsfritaget.

Landsskatteretten bemærker, at lejeforholdet mellem virksomheden og foreningerne omfatter retten til brug af fitnesscentret, samt de førnævnte lokaler. De bemærker desuden, at de lejede lokaler ikke

¹⁴⁴ SKM2007.783.LSR

må anvendes til andet end fitnessstræning uden accept. Landskatteretten bemærker endvidere, at udlejningen af lokalerne til foreningerne er forskellig og skal behandles særskilt.

Hvad angår den forening, der udelukkende anvender motionscentret samt de dertilhørende lokaler fastslår Landsskatteretten, at lejen af motionscentret ikke kan anses for udlejning af fast ejendom og begrundet dette med, at formålet med lejeaftalen først og fremmest må anses for at være fitnessstræning ved brug af de opstillede maskiner og ikke leje af lokalerne. Med hensyn til brugen af de dertilhørende omklædning - og bruserum mener Landsskatteretten, at disse må anses for at være biydelser i tilknytning til brugen af motionscentret. Benyttelsen af disse faciliteter er ikke et mål for sig selv, men må antages at være et middel til at benytte hovedydelsen bedst muligt. Dette betyder, at alle indtægter fra denne forening vedrører en ydelse der er momspligtig jf. ML § 4.

For så vidt angår den forening hvis leje omfatter retten til at bruge motionscenteret, gymnastiksal, klublokale, teorilokale samt de tilknyttede servicefunktioner fastslår Landsskatteretten, at den del af lejen, der kan henføres til foreningens benyttelse af gymnastiksal, klublokale og teorilokale, er omfattet af fritagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1 nr. 8. Anvendelsen af motionscentret kan ikke anses for at være udlejning af fast ejendom, da formålet med aftalen må anses for at være anvendelsen af de opstillede maskiner, og ikke leje af lokalerne. Dette betyder dermed, at der på denne del af indtægterne skal pålægges moms.

Levering af fælles ventelistesystem til boligorganisationer¹⁴⁵

I et bindende svar tager Skatterådet stilling til, hvorvidt levering af et fælles opnoteringssystem kan indgå i momsfrigtagelsen udlejning af fast ejendom eller om det er en momspligtig aktivitet, når de der fakturerer ydelsen ikke selv ejer de lejeboliger, som det fælles opnoteringssystem relaterer sig til.

En række boligorganisationer har i fælleskab indgået et samarbejde om et fælles opnoteringssystem for boligorganisationernes boliger. Fællesystemet, som spørgeren organiserer, skal fungere som en selvstændig juridisk enhed, hvor personer der er interesseret i lejeboliger kan komme på en venteliste mod betaling af gebyrer. Spørgeren vil direkte fakturere de personer som vil opskrives på ventelisten. Opkrævningen vil være inklusiv moms.

Spørgeren ønsker det bekræftet af Skatterådet, at det er korrekt at opkræve moms af denne ydelse. Spørgeren er af den opfattelse, at der er tale om en momspligtig ydelse, da ejendomsadministration med virkning fra 1. januar 2011 overgår fra at være momsfrigtaget til at være momspligtig jf. ML § 4. Spørgeren henviser i øvrigt til, at det har været fremme, at SKAT i en ikke offentliggjort afgørelse har accepteret, at ventelistegebyr kan omfattes af momsfrigtagelsen i ML § 13, stk.1 nr. 8, når gebyret

¹⁴⁵ SKM2011.426.SR

faktureres af boligorganisationen, der ejer de lejeboliger som ventelisten vedrører. Da der ikke er tale om ovenstående i den konkrete sag, kan man efter spørgerens opfattelse ikke nå frem til, at ydelsen er momsfrigaget, da spørgeren ikke ejer de boliger, som ventelisten vedrører.

Skatterådet indleder det bindende svar med at oplyse, at momsfrigagelsen af administration, udlejning og bortforpagtning af fast ejendom jf. ML § 13, stk.1 nr. 8, ændres 1.januar 2011 således, at administration ikke længere omfattes af fritagelsen og dermed er en momspligtig ydelse. Skatterådet er af den opfattelse, at driften af et fælles opnoteringssystem for en række boligorganisationer hører under begrebet ejendomsadministration, og dermed må aktiviteten som udgangspunkt være momspligtig.

Skatterådet mener også, at de gebyr, som boligsøgende skal betale for at komme på ventelisten, er omfattet af momsfrigagelsen i ML § 13, stk.1, nr. 8, da gebyret må anses for værende en integreret del af udlejning af fast ejendom. Det forhold at ventelisten bliver administreret af spørgeren og ikke boligorganisationen selv, ændrer ikke på ovenstående forhold, da gebyret bliver opkrævet af spørger på boligorganisationernes vegne. Dette betyder, at der således ikke kan pålægges moms på gebyret, der opkræves af boligsøgende.

Skatterådet mener dog på den anden side, at den ydelse som spørger leverer, bliver leveret til boligorganisationerne og ikke til de boligsøgende. Skatterådet oplyser, at hvis det mellem parterne er aftalt at spørgeren selv beholder de opkrævede gebyrer, må disse gebyr anses for at være det vederlag, som boligorganisationerne betaler spørgeren for den ydelse, der bliver leveret i forbindelse med at drive ventelisten. Da denne ydelse jf. tidligere er momspligtig, skal der efter Skatterådets opfattelse afregnes moms af dette vederlag.

På baggrund af ovenstående analyser kan det konkluderes, at den danske retspraksis vedrørende fortolkningen af begrebet udlejning og bortforpagtning, er i overensstemmelse med EU-Domstolens retspraksis.

3.3.9 CPH Containers

I det ovenstående afsnit har vi analyseret begrebet udlejning og bortforpagtning og kommet frem til, hvilke kriterier EU-Domstolen og de danske myndigheder lægger vægt på når de skal vurdere, hvorvidt noget er udlejning eller bortforpagtning. Det er ikke tilstrækkeligt at fastslå, at et objekt udgør fast ejendom for at blive omfattet af fritagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk.1 nr.8. For at blive omfattet af fritagelsesbestemmelsen skal der være tale om udlejning eller bortforpagtning i

momssystemdirektivets forstand. I dette afsnit vil vi undersøge, vurdere og fastslå, om CPH Containers aktiviteter er omfattet af begrebet udlejning og bortforpagtning.

Ud fra de ovenstående analyser kan vi fastslå, at begrebet udlejning og bortforpagtning er kendetegnet ved, at rettighedshaveren for en aftalt periode og mod vederlag tildeles en ret til at benytte en fast ejendom, som om den pågældende var ejer heraf og at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed.¹⁴⁶

Som udgangspunkt burde det ikke være svært at kategorisere, hvorvidt noget er udlejning og bortforpagtning eller ej. På baggrund af de sager vi har analyseret, er der dog en række forhold man skal tage hensyn til før noget er omfattet af begrebet udlejning og bortforpagtning. I flere af sagerne erfarede vi, at det kan være svært, at identificere hvad der er formålet med den konkrete aftale. I sag C-326/99 Goed Wonen erfarede vi, at det er nødvendigt at tage hensyn til det bærende hensyn bag fritagelsesbestemmelsen hvoraf det følger, at udlejning af boligejendomme ikke kan sidestilles med udlejning der har industriel og handelsmæssig karakter. I CPH Containers tilfælde er der ikke tale om udlejning der har karakter af værende industriel og af handelsmæssig karakter da formålet er, at stille boliger til rådighed for studerende. Efter EU-Domstolens praksis er det særligt vigtigt at undersøge den faste ejendoms anvendelse for at vurdere, hvorvidt den faste ejendom udgør et middel eller et mål. I sagen C-358/97 Kommissionen mod Irland erfarede vi, at et af kravene for at et objekt kan blive omfattet af udlejningsbegrebet er, at det er nødvendigt at den faste ejendom er et mål i sig selv og ikke blot et middel til at nå det oprindelige mål. I den omtalte sag var benyttelsen af en vej mod vederlag ikke omfattet af udlejningsbegrebet da det blev vurderet, at benyttelsen af vejen ikke udgjorde et mål i sig selv, men blot var et middel til at tilbagelægge strækningen bedst muligt. Vi har tidligere konstateret, at containerne i CPH Containers situation udgør fast ejendom. Formålet med containerne er jf. tidligere, at de skal anvendes som studieboliger til studerende. Det vil sige at de studerende lejer en studiebolig, som de kan anvende til beboelse så længe de er studerende. Det primære formål med lejen er således, at anvende den faste ejendom som studiebolig, hvilket udgør et mål i sig selv og ikke et middel. Dette taler for at aktiviteten kan blive omfattet af begrebet udlejning.

Et andet vigtigt kriterium, som EU-Domstolen inddrager i vurderingen af om noget kan betegnes som udlejning eller bortforpagtning, er lejeaftalens varighed. I sag C-358/97 Kommissionen mod Irland bemærkede EU-Domstolen, at varigheden har en stor betydning når der skal tages stilling til udlejningsbegrebet. I sag C-315/00 Lindopark påpeger EU-Domstolen at det er vigtigt, at der tages stilling til varigheden fremover, da varighedens længde kan have en afgørende betydning for den samlede vurdering. I den omtalte sag kunne en midlertidig og begrænset adgang til en golfbane ikke

¹⁴⁶ C-326/99 Stichting "Goed Wonen" præmis 56

anses for værende udlejning. I sag C-284/03 Temco fremhæver EU-Domstolen, at varighedens længde i sig selv ikke kan være et afgørende element i kvalificeringen af kontrakten, men at det er et godt værktøj at bruge i sondringen mellem udlejning af beboelsesrum og hotelværelser. Som nævnt i tidligere afsnit skal varighedens længde tillægges betydning for at lave en klar skillelinje mellem udlejningen af fast ejendom, som de mener er en forholdsvis passiv virksomhed, som ikke medfører en betydelig merværdi og andre transaktioner som kan kategoriseres som udførelse af en ydelse, hvor ydelsen medfører en væsentlig merværdi.

I det konkrete tilfælde i CPH Containers situation skal de studerende opfylde en række betingelser for, at de kan blive berettiget til at leje studieboligerne. I lighed med de normale betingelser for leje af kollegieværelser så gælder det, at lejeaftalen er gældende så længe man er studieaktiv. Studieboligerne fra CPH Containers vil almindeligvis blive bevilliget for en 5-årig periode, men det vil være muligt at fraflytte studieboligerne i hele denne periode, ligesom det også vil være muligt at forlænge lejeaftalen, så længe man blot er studieaktiv. Der er således ikke en på forhånd fastsat lejeperiode ved kontraktindgåelse, hvilket stemmer overens med EU-retspraksis jf. Sag C-284/03 Temco Europe SA.

For at der kan være tale om udlejning er det vigtigt, at det der lejes er præcist afgrænset, identificerbart og har en bestemt plads. Dette følger af sag C-275/01 Sinclair Collis, hvor cigaretautomaterne ikke havde et præcist afgrænset areal og kunne flyttes alt efter hvor det størst mulige salg kunne opnås. Som vi har nævnt tidligere så anerkender Generaladvokat Siegbert Alber i forslaget til afgørelsen, at automaterne optager plads, men at dette er tilfældet ved alle fysiske genstande, hvorfor det gælder at kravet skal være en bestemt plads, hvor aftalens formål er at stille et passivt areal til rådighed. Det samme følger af SKM2002.605LSR Møbelopbevaring, hvor en afgrænsning af det lejede i form af net ikke ansås for at være en korrekt afgrænsning.

For CPH Containers gælder det, at studieboligerne i deres fysiske fremtræden er behørigt afgrænset. For så vidt angår placeringen af studieboligerne fra CPH Containers, er det nævnt i casebeskrivelsen, at hver enkelt containerbolig vil få en fast placering med egen adresse og hver enkelt container vil få tildelt et husnummer således, at de er tydeligt identificerbare. Dette taler for udlejning af fast ejendom.

Et af de kriterier EU-Domstolen lægger mest vægt på vedrørende udlejningsbegrebet er, hvorvidt retten til at benytte den faste ejendom, som om lejeren var ejer heraf og at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed, er tilstede. Før at der kan være tale om udlejning af fast ejendom, skal lejeren indrømmes en ret til at tage ejendommen i brug således, at alle andre udelukkes fra at udnytte sådan en ret jf. sag C-451/06 Gabriele Walderdorff. Dette betyder, at lejeren skal kunne bestemme hvem der skal have adgang til den faste ejendom således, at man kan begrænse enhver anden persons adgang

til det lejede. Dette følger også af sag C-275/01 Sinclair Collis, hvor lejeren ikke havde ret til at bestemme eller begrænse adgangen til den plads hvor automaterne befandt sig. Hvis udlejeren kan begrænse lejers adgang til det lejede, er der således ikke tale om udlejning, da lejer ikke kan benytte retten som om han var ejer heraf. Hvis lejeren ikke har adgang til det lejede når han vil, men er afhængig af udlejerens åbningstider og tilladelse, er kravene til udlejningsbegrebet ikke opfyldt jf. sag C-275/01 Sinclair Collis og sag SKM2002.605.LSR Møbelopbevaring.

For CPH Containers gælder det, at de studerende bliver tilbudt en studiebolig, hvorefter de kan takke ja eller nej til denne. Ved lejeaftalens indgåelse bliver de studerende indrømmet en ret til at benytte en bestemt bolig. Ved lejeaftalens begyndelse får de studerende udleveret 2 private nøgler, som de kan bruge til at aflåse deres bolig med. De studerende har således fuld råderet over boligen og kan benytte denne, som om de var ejer heraf og begrænse andre personers adgang.

På den anden side følger det af sag C-451/06 Walderdorf og sag C-284/03 Temco at det ikke ændrer ved udlejningsbegrebet, at udlejer forbeholder sig retten til at regelmæssigt få adgang til den udlejede ejendom. CPH Containers oplyser jf. de indgåede lejeaftaler med beboerne, at de ved reparationer eller renoveringer forbeholder sig retten til at have adgang til de udlejede boliger efter aftale med lejeren.

Det følger også af sag C-284-03 Temco, at der er tale om udlejning selv om lejeren kun har adgang til en del af en bygning, og så længe andre ikke kan påberåbe sig retten til denne del hverken ved lov eller ifølge kontrakt. Ligeledes følger det af samme sag, at fælles brug af en bygning med andre lejere godt kan kategoriseres som udlejning, så længe man i fælleskab kan udelukke andre fra at benytte de omhandlede fælleslokaler som fx en kantine.

Som nævnt tidligere vil CPH Containers opføre et fællesrum, hvor de studerende kan hygge sig og afholde arrangementer. Dette fælleslokale er forbeholdt beboerne, hvilket opfylder kravet om at brugen af lokalet kan betegnes som udlejning, da andre udelukkes fra at udnytte denne rettighed.

Når en ydelse består af en gruppe af omstændigheder og handlinger, kan det være vanskeligt at identificere hvad der er karakteristisk ved denne. Ifølge EU-Domstolens praksis skal der tages stilling til samtlige omstændigheder ved transaktionen for, at undersøge hvad der er karakteristisk ved denne, da der skal lægges vægt på aftalens objektive karakter, uanset hvordan parterne har kvalificeret denne jf. sag C-150/99 Lindöpark og sag C-284/03 Temco.

For CPH Containers tilfælde er det ikke vanskeligt, at identificere hvad der er karakteristisk ved deres ydelse, da hovedydelsen er at stille beboelsesejendomme til rådighed for studerende, der er under uddannelse. Alle andre ydelser der bliver stillet til rådighed for de studerende, vil blive behandlet i de efterfølgende afsnit. Disse ekstraydelser ændrer efter vores opfattelse ikke på aftalens objektive karakter og hovedformål, hvilket er at stille studieboliger til rådighed for studerende.

Det er i casebeskrivelsen nævnt, at CPH Containers vil etablere et motionscenter, som beboerne via et månedligt medlemskab får adgang til at træne i. Motionscentret kan jf. retspraksis ikke blive omfattet af begrebet udlejning, da det primære formål med det månedlige medlemskab må anses for at være brug af de opstillede maskiner og ikke leje af lokalerne jf. sag SKM.2007.783.LRS Motionscenter. Dette betyder, at det månedlige medlemsgebyr for brug af motionscentret er momspligtigt jf. ML § 4.

Som nævnt i casebeskrivelsen vil ventelisten for boligsøgende blive administreret af tredjemand på vegne af CPH Containers. Gebyret, som boligsøgende betaler for at være opnoteret på ventelisten, er som udgangspunkt momsfrit, da gebyret er en integreret del af udlejningen af en fast ejendom jf. sag SKM2011.426.SR levering af venteliste. Det er dog mellem CPH Containers og administrationselskabet aftalt, at alle gebyrindtægter fra boligsøgende skal tilgå til administrationselskabet. Dette betyder, at denne transaktion skal anses som værende en ydelse leveret til CPH Containers af administrationselskabet og ikke til de boligsøgende. Gebyrerne er dermed et udtryk for det vederlag for ydelsen, der bliver leveret af administrationselskabet til CPH Containers hvilket medfører, at transaktionen mellem CPH Containers og administrationselskabet ikke er omfattet af udlejningsbegrebet og dermed må være momspligtig.

På baggrund af ovenstående argumentation, og på baggrund af en samlet vurdering af ovennævnte forhold, er det vores opfattelse at CPH Containers aktiviteter, med undtagelse af motionscentret, er omfattet af begrebet udlejning.

4 Accessoriske leverancer ved udlejning af fast ejendom

Når der indgås en lejeaftale mellem lejer og udlejer vedrørende udlejning af fast ejendom, er der som regel tit inkluderet accessoriske leverancer i lejeaftalen. De accessoriske leverancer i forbindelse med udlejning af fast ejendom er fx levering af tv- og internetsignal, levering af vand, varme og el, levering af kælderrum osv. Som nævnt tidligere er alle ydelser og varer som udgangspunkt momspligtige jf. ML § 4. Det betyder, at leverancer der bliver leveret i forbindelse med udlejning af fast ejendom, isoleret set og i udgangspunkt er omfattet af momspligt. Tit opstår der tvivl ved udlejning af fast ejendom, hvordan de accessoriske leverancer, der bliver leveret med den faste ejendom, skal behandles i momsmæssigt henseende. Tvivlen opstår fordi, at der ved blandede transaktioner kan være nødvendigt at vurdere og afgøre, hvorvidt de enkelte delleverancer skal kategoriseres som selvstændige ydelser eller som en samlet transaktion, der følger hovedydelsen. I nogle tilfælde kan leverancerne være omfattet af fritagelsesbestemmelserne, mens det i andre tilfælde ikke er muligt.

Vi vil i dette kapitel behandle accessoriske leverancer med henblik på at vurdere og fastslå hvilke kriterier der indgår i vurderingen af, hvorvidt disse leverancer er omfattet af momsfrigørelse eller momspligt ved at tage udgangspunkt i både EU og national retspraksis. Dette gør vi for, at kunne fastslå hvad der gør sig gældende i CPH Containers tilfælde. Vi er bevidste om, at der findes mange forskellige accessoriske leverancer i forbindelse med udlejning af fast ejendom, og derfor har vi nedenfor nøje udvalgt de typer af accessoriske leverancer som vi finder relevante for vores case virksomhed.

4.1 Parkeringspladser og garager

I forbindelse med leje af fast ejendom er der tit behov for en parkeringsplads eller garage til at parkere sit køretøj i forbindelse med anvendelsen af den faste ejendom. Udlejning af parkeringspladser, herunder pladser i garager og parkeringshuse, er som udgangspunkt momspligtigt jf. undtagelsen i fritagelsesbestemmelsen ML § 13 stk. 1 nr. 8, 2. pkt. Der kan dog i visse situationer være tale om momsfrigørelse med hensyn til leje af parkeringsplads eller garage.

Sagen C-173/88 Morten Henriksen omhandler hvorvidt garager, der udlejes i et garageanlæg, kunne fritages for moms i medfør af det sjette momsdirektiv artikel 13 B, litra b,¹⁴⁷ idet der var tvivl om garagen kunne sidestilles med en parkeringsplads i det fri.

Der er tale om et garageanlæg, der består af to bygninger hver med tolv garager, som er opført i forbindelse med en bebyggelse bestående af 37 kædehuse.¹⁴⁸ Alle garagerne er adskilt fra hinanden med mur samtidig med, at de er aflukket og har en særskilt garageport. Udlejningen af garagerne sker til beboere i bebyggelsen og til personer som har bopæl i nærheden. Morten Henriksen, der er den ene part i sagen, ejer kun garagerne men ingen af kædehusene.¹⁴⁹

Problemstillingen bunder i at Morten Henriksen, der er ejer af garagerne, mener at udtrykket i det sjette direktiv artikel 13 B, litra b)¹⁵⁰ vedrørende pladser til parkering af køretøjer, kun omfatter arealer i fri luft, der er bestemt til kortvarig parkering af køretøjer. Skattemyndighederne mener derimod, at undtagelsen til afgiftsfrigørelse skal forstås således, at det omfatter ethvert sted, der er beregnet til at anbringe eller henstille motorkøretøjer, uanset om pladsen er åben, overdækket eller er en bygning.¹⁵¹

¹⁴⁷ Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135, stk.1 litra l.

¹⁴⁸ C-173/88 Morten Henriksen præmis 3.

¹⁴⁹ Forslag til afgørelse fra Generaladvokat F.G. Jacobs fremsat den 17. Maj 1989, punkt 7.

¹⁵⁰ Nuværende Momssystemdirektiv artikel 135, stk.1 litra l.

¹⁵¹ C-173/88 Morten Henriksen præmis 9

Da Østre Landsret behandlede sagen i første instans var de af den opfattelse, at udlejningen af garagerne ikke var omfattet af momspligt. Østre Landsret begrundede dette med at garager af sådan karakter ikke kunne sidestilles med parkeringspladser efter gældende dansk lov, og deraf ikke kan være omfattet af undtagelsen til afgiftsfritagelsen for udlejning af fast ejendom.¹⁵²

Sagen blev senere anket til Højesteret, der valgte at forelægge EU-Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:¹⁵³

- 1) Skal artikel 13 B, litra b), i Rådets direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (6. momsdirektiv) forstås således, at afgiftspligten ved udlejning af 'pladser til parkering af køretøjer' også omfatter udlejning af garager af den type, som nærværende sag omhandler?
- 2) Såfremt ovennævnte spørgsmål besvares bekræftende, ønskes det oplyst, om den nævnte artikel fortolkes således, at medlemsstaterne er forpligtet til at afgiftsbelægge udlejning af garager af den i nærværende sag omhandlede type?«

Med hensyn til det første spørgsmål bemærker EU-Domstolen indledningsvist, at der er terminologiske afvigelser med hensyn til rækkevidden af udtrykket *”udlejning af pladser til parkering af køretøjer”* i de forskellige sprogversioner. Nogle sprogversioner mener, at udtrykket omfatter ubebyggede arealer til parkering, mens det i henhold til andre sprogversioner må forstås således, at udtrykket også omfatter lukkede garager. Dette betyder, at udtrykkets betydning må klarlægges ud fra den sammenhæng, hvori det indgår og under hensyn til opbygningen af momssystemdirektivet.¹⁵⁴

EU-Domstolen oplyser, at udtrykket *”med undtagelser af udlejning af pladser til parkering af køretøjer”* i momsdirektivet er en undtagelse til afgiftsfritagelsen for udlejning af fast ejendom. Dette betyder, at undtagelserne til fritagelserne er omfattet af hovedreglen, at der skal svares moms af alle afgiftspligtige transaktioner medmindre undtagelserne er udtrykkeligt bestemt. Derfor må udtrykket ikke fortolkes snævert således, at det kun omfatter parkeringsarealer i det fri og ikke lukkede garager.¹⁵⁵

EU-Domstolen fastslår, at begrebet udlejning af fast ejendom, som moms fritager udlejning af fast ejendom, også omfatter udlejning af alle goder, der er accessoriske hertil. Det betyder, at udlejning af

¹⁵² C-173/88 Morten Henriksen præmis 4

¹⁵³ C-173/88 Morten Henriksen præmis 5

¹⁵⁴ C-173/88 Morten Henriksen præmis 10-11

¹⁵⁵ C-173/88 Morten Henriksen præmis 12

pladser til parkering af køretøjer er afgiftsfritaget, såfremt udlejningen af parkeringspladserne sker i nær tilknytning til en afgiftsfritaget udlejning af fast ejendom, der anvendes til anden foretagende end parkering i den forstand, at de to lejeforhold udgør én økonomisk transaktion.¹⁵⁶ Derudover fastlår EU-Domstolen, at det er et krav at parkeringspladsen og den faste ejendom, der er bestemt til anden brug, hører til samme bebyggelse. Endvidere er det et krav, at begge ejendomme udlejes til den samme lejer af en, der ejer begge ejendomme.

EU-Domstolen besvarer således første spørgsmål med, at begrebet udlejning af parkeringspladser omfatter udlejning af ethvert areal der er bestemt til parkering af køretøjer, herunder lukkede garager. Hvis udlejningen af garagerne sker i nær tilknytning til en afgiftsfri udlejning af fast ejendom, er denne ydelse momsfrataget.

Med hensyn til det andet spørgsmål oplyser EU-Domstolen, at medlemsstaterne har ansvaret for at fastsætte betingelserne for fritagelser for at sikre en korrekt og enkelt anvendelse af disse for at forhindre misbrug, svig og unddragelse. Medlemsstaterne kan dog ikke ændre indholdet af fritagelserne. Selvom medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser til fritagelsesbestemmelsen, er det ikke ensbetydende med, at de har beføjelser til at afgiftsfritage transaktioner der ikke er omfattet af fritagelsen. På baggrund af ovenstående argumentation, er medlemsstaterne forpligtet til at opkræve moms af udlejning af pladser til parkering af køretøjer.

Efter EU-Domstolens præjudicielle afgørelse kom Højesteret frem til, at garagerne i nævnte sag ikke var omfattet af momsfratagelse. Højesteret lagde i deres afgørelse vægt på, at betingelsen om at udlejningen af både garagerne og den faste ejendom skal udlejes til samme lejer af en og samme ejer, ikke var opfyldt, idet at Morten Henriksen ikke ejede kædehusene som garagerne lå i nærheden af.¹⁵⁷

4.2 Gas, elektricitet, vand og varme

I forbindelse med en lejeaftale af fast ejendom er det ofte en nødvendighed, at lejerne har adgang til gas, elektricitet, vand og varme. Disse leverancer er isoleret set momspligtige leverancer, da elektricitet, gas, varme eller kulde og lignende sidestilles med materielle goder efter Momssystemdirektivet artikel 15, stk. 1. I Momssystemdirektivet findes der ikke en bestemmelse, der fritager levering af disse førnævnte leverancer. Levering af elektricitet, gas, varme eller kulde kan dog efter EU-Domstolens retspraksis godt blive momsfrit, i de tilfælde hvor leveringen opfylder en række betingelser.

¹⁵⁶ C-173/88 Morten Henriksen præmis 15

¹⁵⁷ U.1990.72/2, Dom, H.D. 29. november 1989 i sag II 227/1986

I sagen C-42/14 bliver der stillet spørgsmålstegn ved, hvordan leveringen af vare og tjenesteydelser, der er leveret inden for rammerne af udlejning af fast ejendom, skal behandles.

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, herefter Wojskowa, der er en offentligretlig juridisk person, er et agentur, der har til opgave at udleje statens ejendomme. Wojskowa står for viderefakturering af ydelser, der til dels består af levering af elektricitet, varme og vand og dels afhentning af affald. Wojskowa viderefakturerer de udgifter, som de har betalt for at erhverve ydelserne af tredjemand, til lejer. Wojskowa opkræver et forskud af lejerne og når året er omme foretager de en endelig beregning af lejerens faktiske forbrug.¹⁵⁸

Problemstillingen i sagen udspringer af, Wojskowa henvendelse til Minister Finansow for at høre, hvorvidt deres metode til at opgøre momsregningen var korrekt. Finansow mente, at den metode de havde brugt til momsregningen var forkert og pointerede, at levering af forsyninger og afhentning af affald er en del af en helhed, som udgør en enkelt ydelse, nemlig udlejningsydelsen. Ifølge Finansow skal disse forskellige ydelser være omfattet af afgiftsgrundlaget for udlejningsydelsen, som udgør hovedydelsen. Wojskowa anlagde sag ved forvaltningsdomstolen i Warszawa mod Minister Finansow, da de var uenige i Finansow's afgørelse. Forvaltningsdomstolen annullerede Minister Finansow afgørelse og fastlog, at betalingen for leveringen af ydelserne skal være omfattet af afgiftsgrundlaget for udlejningsydelsen som en del af lejen, medmindre det konkret fremgår af lejekontrakten, at betalingen for disse ydelser betales særskilt af lejer.¹⁵⁹

Minister Finansow har anket forvaltningsdomstolens afgørelse til den øverste forvaltningsdomstol i Polen. Denne ret har anført, at sagen har betydelige praktiske konsekvenser, hvorfor sagen er blevet forelagt for EU-Domstolen med følgende præjudicielle spørgsmål:¹⁶⁰

»1) Skal bestemmelserne i momsdirektivets artikel 14, stk. 1, artikel 15, stk. 1, og artikel 24, stk. 1, fortolkes således, at der er tale om levering af elektricitet, varme og vand samt affaldsrenovation fra udlejer til lejer, som er den direkte bruger af disse goder og tjenesteydelser, når disse goder og tjenesteydelser leveres af tredjemænd, hvis speciale de hører under, og udlejer er part i de pågældende leveringsaftaler og alene opkræver de afholdte udgifter hos lejer, der er den faktiske bruger af disse goder og tjenesteydelser?

¹⁵⁸ C-42/14 – Wojskowa Agencja præmis 11

¹⁵⁹ C-42/14 – Wojskowa Agencja præmis 12-15

¹⁶⁰ C-42/14 – Wojskowa Agencja præmis 20

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Forhøjer de udgifter, som lejereren har afholdt til elektricitet, varme, vandforsyning og affaldsrenovation vedrørende lokalerne, afgiftsgrundlaget (husleje) som omhandlet i momsdirektivets artikel 73 ved udlejning, eller udgør de omhandlede leveringer og tjenesteydelser særskilte ydelser i forhold til ydelsen udlejning af lokaler?»

Med hensyn til det første spørgsmål indleder EU-Domstolen med at oplyse, at der i den konkrete sag er tale om en aftale, hvor udlejer indgår en kontrakt med lejereren om levering af ydelser der dels består af forsyninger og dels afhentning af affald. EU-Domstolen bemærker, at det er udlejereren der køber de omhandlede ydelser til den faste ejendom og herefter lejer dem ud til lejerne. Derudover bemærker de, at det er lejereren der er den direkte forbruger af ydelserne, men at lejereren ikke køber disse ydelser hos specialiserede erhvervsdrivende tredjemænd. Det følger af udlejerens erhvervelse af ydelserne, at det er udlejereren, som skal anses for værende den der udfører leveringen af disse ydelser til lejereren.¹⁶¹

EU-Domstolen fastslår således, at det første spørgsmål skal besvares med, at leveringen af elektricitet, varme og vand samt afhentning af affald, som foretages af erhvervsdrivende tredjemænd til fordel for lejereren, som er den direkte forbruger af disse ydelser, inden for rammerne af udlejning af fast ejendom skal anses for at være udført af udlejereren. Dette er gældende, når udlejereren har indgået en kontrakt om levering af disse ydelser og alene viderefakturerer udgifterne hertil til lejereren, fastslår EU-Domstolen.¹⁶²

Med hensyn til det andet spørgsmål oplyser EU-Domstolen, at det fremgår af Domstolens praksis, at en række ydelser, der formelt set kan danne grundlag for særskilt afgiftspålæggelse, under visse omstændigheder skal anses for at udgøre en enkelt transaktion, når de er afhængige af hinanden. Dette gør sig særligt gældende ved transaktioner, der er så nært forbundet, at de objektivt set vil være kunstige at opdele og hvor transaktionerne udgør en udelelig enhed. EU-Domstolen oplyser, at for der afgøres om de leverede ydelser udgør en enkelt ydelse eller flere uafhængige ydelser, er det nødvendigt at undersøge hvad der er karakteristisk ved transaktionen.¹⁶³

EU-Domstolen henviser til en tidligere EU-dom, RLRE Tellmer Property C-572/07, hvori rengøring af en fast ejendoms fællesarealer kunne udføres på forskellige måder blandt andet ved udlejers egne ansatte, et eksternt rengøringselskab eller af en tredjemand, der direkte fakturerer lejerne omkostningerne ved ydelsen. I denne sag fastslog EU-Domstolen, at udlejningen af fast ejendom og

¹⁶¹ C-42/14 – Wojskowa Agencja præmis 27

¹⁶² C-42/14 – Wojskowa Agencja præmis 28

¹⁶³ C-42/14 – Wojskowa Agencja præmis 31-32

rengøring af fællesarealer ikke kunne anses for værende en enkelt ydelse, da udlejeren fakturerede rengøringsydelsen særskilt i forhold til udlejningen.¹⁶⁴ Endvidere henviser EU-Domstolen til sagerne, *Field Fisher Waterhouse C-92/11* og sagen *BGZ-Leasing C-224/11*, hvori EU-Domstolen fastslår, at indholdet af en lejeaftale kan udgøre et vigtigt værktøj og at den fremgangsmåde som parterne anvender i prisfastsættelsen og faktureringen kan medtages i betragtningen for at fastslå hvad der er karakteristisk ved den omhandlede transaktion.¹⁶⁵

EU-Domstolen fastslår, at andet spørgsmål skal besvares med, at hvis lejeren først og fremmest selv kan vælge sine tjenesteydere og/eller fremgangsmåder for anvendelse for de omhandlede forbrugsydelser, kan ydelserne i princippet betragtes for værende særskilt i forhold til udlejningen af fast ejendom. Ligeledes kan ydelserne betragtes for at være særskilte, hvis lejeren selv kan bestemme over sit forbrug samtidig med at han kan måle forbruget ved hjælp af individuelle målere, og at betalingen for ydelserne faktureres i forhold til forbruget. EU-Domstolen oplyser på den anden side, at de ydelser der ledsager en udlejning af fast ejendom kan udgøre en enkel ydelse sammen med udlejningen, såfremt det objektivt set på det økonomiske plan udgør en helhed. Derudover er de omhandlede ydelser udelelige fra udlejningen og kan anses for værende en helhed, som skal kvalificeres som en enkelt ydelse, hvis udlejeren ikke selv har mulighed for at vælge leverandør frit og uafhængigt i forhold til andre udlejere.¹⁶⁶

I forhold til den danske lovgivning er levering af gas, vand, elektricitet og varme moms fritaget som led i udlejningen eller bortforpagtningen af fast ejendom jf. ML § 13, stk.1 nr. 8, 1.pkt. Selvom at der ikke findes en tilsvarende bestemmelse i Momssystemdirektivet, så vurderes det alligevel at den danske fritagelse er inden for direktivets rammer, idet leveringen af ovennævnte ydelser kan betragtes som accessoriske til den momsfrie udlejning, såfremt betingelserne i *Morten Henriksens-sagen* og *Wojskowa-sagen* er opfyldt. I den danske momslov er levering af gas, vand, elektricitet og varme, som led i udlejningen af fast ejendom, fritaget for moms fordi at disse leverancer er tilstedeværende ved de fleste lejemål, og ellers ville medføre at samtlige udlejningsejendomme i Danmark skulle registreres for moms for de pågældende leverancer.¹⁶⁷

4.3 Fællesvaskeri

Nu om dage er der mange forskellige muligheder for at få vasket tøj. Det er muligt at få afhentet og leveret nyvasket tøj af innovative virksomheder. Derudover ser man stadig klassiske møntvaskerier

¹⁶⁴ C-42/14 – *Wojskowa Agencja prämie 34* og C-572/07 *Tellmer Property prämie 22-24*

¹⁶⁵ C-42/14 – *Wojskowa Agencja prämie 35-37*

¹⁶⁶ C-42/14 – *Wojskowa Agencja prämie 39, 42, 43*

¹⁶⁷ Pedersen, Engers Søren; Andersen, Merete; Danielsen, Linda-Sophia MOMS 2 – fritagelser og lønsum, 4. Udgave.

rundt omkring i gaderne. Ligeledes er det meget normalt, at folk har egen vaskemaskine og tørretumbler installeret i hjemmet. Ved udlejning af fast ejendom, herunder særligt ved beboelsejendomme, er der ofte stillet vaskerifaciliteter til rådighed for lejerne. Vi vil i dette afsnit undersøge, hvordan denne ydelse skal behandles i momsmæssig henseende.

I sagen Forening Vaskeridrift¹⁶⁸ bliver der stillet spørgsmålstegn vedrørende en forenings momsregistrering for vaskeridrift af fællesvaskeri. Der er tale om et alment boligselskab, hvis primære aktivitet er boligudlejning. Foreningen er opdelt i 30 afdelinger, hvoraf der i tilknytning til 12 af disse er etableret vaskerier der kan benyttes af lejerne. Foreningen blev efter anmodning til Erhverv- og Selskabsstyrelsen momsregistreret for en række afdelinger.

Problemstillingen i sagen udspringer af, at SKAT og foreningen har to vidt forskellige meninger omkring, hvordan vaskerifaciliteterne skal behandles i momsmæssig henseende. På baggrund af dette er sagen blevet forelagt Landskatteretten.

På den ene side er det SKATs opfattelse, at vaskeridriften må anses for at være drevet i nær tilknytning til den momsfrie boligudlejning jf. ML § 13, stk.1 nr.8 hvilket betyder, at foreningen fejlagtigt har været momsregistreret for en momsfristaget aktivitet. Til grund for deres opfattelse lægger SKAT vægt på, at vaskerierne er etableret i ejendomme omfattet af momsfri boligudlejning, samtidigt med at vaskerierne ikke udgør nogen selvstændig juridisk enhed, og herunder ikke drives som en selvstændig økonomisk virksomhed jf. ML § 3, stk. 1. Endvidere lægger SKAT vægt på, at det alene er foreningens lejere som har adgang til vaskerierne, ligesom at den fastsatte betaling for vaskeriydelserne kun yder delvis dækning for udgifterne til driften af vaskerierne, hvilket betyder at de øvrige udgifter dækkes via huslejen. På baggrund af ovenstående argumentation har SKAT pålagt foreningen, at de med rette er forpligtet til at tilbagebetale udbetalt negativt momstilsvare og refunderet el-og vandafgift i forbindelse med den uretmæssige momsregistrering.

På den anden side mener foreningen, at momsregistreringen af vaskeridrift er sket korrekt, idet vaskeridrift skal anses for at være en selvstændig momspligtig ydelse og ikke som en integreret del af momsfri boligudlejning. Foreningen henviser i denne forbindelse til sagen C-572/07 Tellmer Property og pointerer, at det er valgfrit for lejerne om de ønsker at benytte vaskerifaciliteterne, som er tilknyttet afdelingen, ligesom at lejerne har mulighed for at vælge en anden leverandør af ydelsen, hvilket betyder at vaskeriydelsen skal anses for at være uafhængig af boligudlejningen. Foreningen mener, at

¹⁶⁸ SKM2012.650.LSR

vaskeydelsen er et mål i sig selv og ikke en biydelse til boligudlejningen og henviser til EU-Domstolens retspraksis i sagen C-349/96 Card Protection Plan.

Ved afgørelsen i Landskatteretten var der uenighed blandt retsmedlemmerne. På den ene side var to af retsmedlemmerne enige med foreningens opfattelse af situationen. De mente, at vaskeydelserne kan leveres på flere forskellige former, blandt andet ved benyttelse af andre møntvaskerier, vaske selv eller ved benyttelse af fællesvaskerierne. Dette giver således lejerne valgmulighed for at både tilvælge og fravælge fællesvaskerierne og dermed skal ydelsen anses for værende selvstændig jf. sag C-349/96 Card Protection Plan og sag C-572/07 Tellmer Property.

På den anden side var de to andre retsmedlemmer, herunder retsformanden, af den opfattelse at vaskerifaciliteterne må anses for at være en accessorisk ydelse til lejemålet og henviser til EU-Domstolens afgørelse i Henriksen-sagen C-173/88. Dette betyder, at der derved ikke kan være tale om en selvstændig økonomisk virksomhed, da ydelsen sker i nær tilknytning til boligudlejningen, i og med at lejekontrakten omfatter en lejlighed og en brugsret til at anvende fællesvaskeriet. Endvidere lagde disse to retsmedlemmer vægt på, at der ikke betales fuld pris for benyttelsen af vaskeriet, da en del af udgifterne til driften blev pålagt huslejen for alle beboere i foreningen.

På grund af stemmelighed blandt retsmedlemmerne blev retsformandens stemme afgørende, og Landskatteretten fandt det således, at vaskerifaciliteterne skulle anses for værende en biydelse til lejemålet og dermed momsfrataget jf. ML § 13, stk.1, nr.8.

4.4 Sammenfatning til accessoriske leverancer

Ud fra ovenstående analyser kan vi konkludere, at der er flere forhold, der skal tages stilling til ved sondringen, hvorvidt accessoriske leverancer er omfattet af den momsfrie udlejning af fast ejendom eller ej.

Et af kriterierne EU-Domstolen lægger vægt på i deres retspraksis jf. analyserne er, hvorvidt den accessoriske leverance er i nær tilknytning til en afgiftsfritaget udlejning af fast ejendom. For at der kan være tale om nær tilknytning er det et krav, at den accessoriske leverance udføres på den samme ejendom som den udlejede faste ejendom. Endvidere er det et krav, at den accessoriske leverance leveres af udlejeren til lejeren af den faste ejendom, der samtidigt skal være forbrugeren af den accessoriske leverance.

Ligeledes lægger retspraksis vægt på, at en ydelse kan blive kategoriseret for at udgøre en accessorisk leverance, såfremt ydelsen bliver leveret af udlejeren af en fast ejendom. Dette gælder uanset om

udlejerer viderefakturerer købte ydelser af tredjemænd til lejerne, da det er udlejerer der skal anses for værende den der udfører leveringen af disse ydelser til lejeren.

Et andet kriterie som fremgår af retspraksis er, at en række ydelser, der formelt set er særskilte ydelser, kan danne grundlag for at udgøre én samlet transaktion. Dette gør sig særligt gældende ved transaktioner, der er så nært forbundet, at de objektivt set vil være kunstigt at opdele og hvor transaktionerne udgør en udelelig enhed. På den anden side følger det af retspraksis, at såfremt lejeren selv kan vælge sine tjenesteydere og/eller fremgangsmåder for anvendelse af ydelserne, kan ydelserne betragtes som værende særskilte i forhold til udlejningen af fast ejendom. Det fremgår endvidere af retspraksis, at når udlejer pålægger en del af udgifterne til en leverance på huslejen for alle beboerne i en afgiftsfritaget udlejning af fast ejendom, er leverancen accessorisk, uanset om beboerne benytter sig af leverancen eller ej.

Det er ikke muligt at frembringe en komplet facitliste for hvornår accessoriske leverancer er omfattet af fritagelsesbestemmelsen i en konkret situation. Det kan på baggrund af analyserne konkluderes, at det i hvert enkelt tilfælde er nødvendigt, at tage stilling til alle omstændigheder og sammenhængen mellem de enkelte bydelser og hovedydelsen for at kunne frembringe et kvalificeret bud på hvordan transaktionen skal kategoriseres.

4.5 CPH Containers

I dette afsnit vil vi vurdere, hvorvidt enkelte delleverancer, der følger af udlejning af studieboligerne i CPH Containers tilfælde, kan kategoriseres for at være accessoriske leverancer i forhold til den momsfrige udlejning af studieboliger, og dermed blive omfattet af fritagelsesbestemmelsen i ML §13, stk.1, nr.8.

I tilfældet hvor beboerne ud over boligerne har mulighed for at leje nogle garager, som ligeledes består af containere, er det i udgangspunkt relevant at undersøge, hvorvidt disse garager kan indgå i momsfrigtagelsen som en accessorisk leverance til de udlejede boliger. Vi erfarede, at det først og fremmest er et krav at garagerne er i nær tilknytning til boligudlejningen. Derudover erfarede vi, at det er nødvendigt at garagerne skal udlejes til lejer af en og samme ejer jf. sag C-173/88 Henriksen. For så vidt angår garagerne i CPH Containers følger det af casebeskrivelsen, at garagerne udelukkende kan lejes af beboerne. Det er CPH Containers, der ejer både studieboligerne og garagerne. Derudover fremgår det af casebeskrivelsen, at garagerne vil blive opført omkring boligerne, hvilket opfylder kravet om samme beliggenhed på ejendommen. Disse forhold taler for, at garagerne kan betragtes som en accessorisk leverance til boligudlejningen.

Som led i udlejning af boliger er der som regel tilknyttet et forbrug, som man på en eller anden måde skal behandle momsmæssigt. Efter retspraksis er levering af gas, vand, varme og el, som led i momsfrataget udlejning af fast ejendom momsfrataget. Dette gælder, såfremt ydelserne ikke fremstår som en særskilt leverance, da leverancerne ellers vil være momspligtige. I sagen C-42/14 Wojskowa, erfarede vi, at en række ydelser bliver anset som en enkelt transaktion, når de teknisk set vil være vanskelige at opdele. For CPH Containers gælder det, at forbruget er inkluderet i huslejen jf. casebeskrivelsen. Dette antyder, at leverancen af gas, vand, varme og el er så nært forbundet med boligudlejningen, at det i givet fald objektiv set vil være kunstigt at opdele. Beboerne har ikke mulighed for selv at til- og fravælge leverandøren af ydelserne hvilket betyder, at det reelt set er CPH Containers, der skal anses for værende leverandør af disse ydelser. Disse forhold taler for, at disse leverancer kan klassificeres som accessoriske.

For så vidt angår fællesvaskeriet i CPH Containers, er det oplyst i casebeskrivelsen, at beboerne har adgang til et fællesvaskeri. På samme måde som garagerne er det nødvendigt at undersøge, hvorvidt vaskeriet er i nær tilknytning til beboelsesudlejningen jf. sagen C-173/88 Henriksen. Derudover er det nødvendigt at bemærke hvem der lejes til og hvem der udlejer vaskeriet, da det som nævnt skal lejes til beboerne af en og samme ejer. Det er CPH Containers, der ejer fællesvaskeriet og det er udelukkende beboerne som har adgang til dette vaskeri. Afregningen af forbruget sker som en særskilt post på huslejen. Alt tyder på, at der for CPH Containers tilfælde er tale om et vaskeri, som godt kan klassificeres som en accessorisk leverance, da kravene synes opfyldt. Vores opfattelse forstærkes af, at al investerings -og vedligeholdelsesudgifter, herunder investering af nye vaskemaskiner og tørretumblere, finansieres gennem huslestigninger, hvilket stemmer overens med afgørelsen i sag SKM2012.650.LSR. Det er dog værd at bemærke, at sagen SKM2012.650.LSR, blev afgjort ved stemmelighed, da to retsmedlemmer var af anden holdning end den af rettens forelagte konklusion. Retsmedlemmerne mente, at såfremt beboerne har muligheden for at til- og fravælge vaskeriet, kan der ikke være tale om en biydelse til udlejning af fast ejendom. Dog vil det efter vores opfattelse være Landsskatterettens afgørelse, som vil afgøre udfaldet for CPH Containers vaskeri, nemlig at der er tale om accessorisk leverance til udlejning af fast ejendom.

I afsnit 3.3.9 konkluderede vi, at adgangen til motionscentret ikke var omfattet af begrebet udlejning af fast ejendom og derfor ikke kunne omfattes af fritagelsesbestemmelsen, da det primære formål med aftalen er at bruge de opstillede maskiner og ikke leje af lokalerne. Det kan diskuteres, om motionscentret er accessorisk i forhold til udlejningen af studieboligerne.

På den ene side opfylder motionscenteret mange af de krav, som retspraksis opstiller i forhold til accessoriske leverancer. Det er oplyst, at motionscenteret er etableret og ejet af CPH Containers, og udelukkende er forbeholdt beboerne. Det vil sige, at det ikke er muligt at gøre brug af motionscenteret

før man har lejet sig ind i CPH Containers boliger. Derudover er motionscenteret opført på samme grund som studieboligerne hvilket gør, at motionscenteret ligger i nær tilknytning til den momsfrie boligudlejning. Endvidere er det oplyst, at CPH Containers løbende vil varsle huslejestigninger i forbindelse med investeringer – og vedligeholdelsesudgifter. Et motionscenter kræver som regel løbende investering i nye maskiner, ligesom vedligeholdelse af disse er påkrævet. Disse forhold taler for, at motionscenteret kan indgå som en accessorisk leverance til den momsfrie boligudlejning.

På den anden side er der forhold der taler imod, at motionscenteret kan anses for at være accessorisk i forhold til boligudlejningen. Det er efter vores opfattelse ikke kunstigt at opdele medlemskabsgebyret og udlejningen af studieboligen. Beboerne har mulighed for selv at vælge, hvordan de ønsker at træne. Dette kan de gøre enten ved at træne selv, bruge CPH Containers motionscenter eller ved at benytte andre motionscentre i nærheden. I modsætning til fællesvaskeriet opnår lejerne i medfør af lejeaftalen ikke en automatisk ret til at anvende motionscentret. For at få adgang til motionscentret kræver det, at lejerne aktivt tilmelder sig motionscentret via et månedligt medlemskab.

Der er både ting der taler for og imod, at motionscentret kan opfattes som en accessorisk leverance i forhold til udlejningen af studieboligerne. Det er dog vores opfattelse, at motionscentret ikke kan anses for værende accessorisk til udlejningen af fast ejendom, da adgangen til motionscentret ikke er en automatisk integreret del af lejekontrakten, men kræver en aktiv tilmelding af beboerne. Beboerne har til enhver tid mulighed for at til- og afmelde sig medlemskabet, uden at det ændrer på lejekontrakten af studieboligerne.

5 Frivillig momsregistrering ved udlejning af fast ejendom

Som behandlet i tidligere afsnit er udlejning og bortforpagtning af fast ejendom fritaget for moms jf. ML 13 stk. 1, nr. 8. Det er dog muligt at blive frivilligt momsregistreret, såfremt betingelserne herfor er opfyldt.

5.1 Lovgrundlag

Bestemmelsen i Momssystemdirektivet artikel 137, stk. 1, litra d) giver medlemsstaterne mulighed for at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at betale afgift for bestemte transaktioner, herunder bortforpagtning og udlejning af fast ejendom. Det er således kun nogle af medlemsstaterne, der har indført en bestemmelse i deres lovgivning, der giver mulighed for frivillig momsregistrering. Det følger af EU-Domstolens praksis, at medlemsstaterne kan sondre mellem transaktionernes art eller grupper af afgiftspligtige, når de indrømmer afgiftspligtige personer valgfrihed med hensyn til at erlægge afgift. Betingelsen herfor er dog, at de generelle målsætninger og principper i

momssystemdirektiv bliver overholdt, herunder særligt princippet om afgiftsneutralitet samt kravet om enkel, korrekt og ensartet anvendelse af de fastsatte momsfratagelser.¹⁶⁹

I dansk lovgivning er der givet mulighed for frivillig momsregistrering. Hvis der er tale om erhvervmæssig udlejning af fast ejendom eller dele heraf, kan skattemyndighederne som udgangspunkt give virksomheden tilladelse til at momsregistrere sig frivilligt jf. ML § 51, stk. 1. Kun lokaler, der udlejes eller forsøges udlejet kan omfattes af den frivillige registrering. Betingelsen for den frivillige momsregistrering er dog, at udlejningen ikke omfatter boligformål, og at den frivillige momsregistrering som minimum er bindende for en periode af 2 kalenderår jf. ML § 51, stk. 2.

5.2 Erhvervmæssig udlejning

Som nævnt er det en betingelse, at der er tale om erhvervmæssig udlejning af fast ejendom for at få adgang til frivillig momsregistrering. For at der kan være tale om erhvervmæssig udlejningen, skal udlejningen ske for at opnå en vedvarende indtægt, samt at lejen fastsættes ud fra markedsmæssige vilkår, og at virksomheden påtager sig en økonomisk risiko. Det er dog ikke et krav, at udlejningen sker til afgiftspligtige formål hvilket betyder, at privatpersoners private formål kan blive omfattet af frivillig momsregistrering. Dette kræver dog, at alle andre betingelser er opfyldt. Endvidere er det et krav, at virksomheden skal kunne dokumentere, at den faste ejendom er udlejet eller forsøges at udlejes. Dokumentationen for udlejede boliger kan være i form af en lejeaftale, mens dokumentationen for lokaler der forsøges udlejet kan være i form af aftaler med ejendomsmæglere/advokater eller annoncering i dagblade.¹⁷⁰

I det bindende svar fra Skatterådet¹⁷¹ blev der stillet spørgsmålstegn ved, hvorvidt et statslig-selvejende gymnasium, som udlejer deres lokaler, kunne anses for at være erhvervmæssig udlejning og dermed kunne blive omfattet af frivillig momsregistrering.

Gymnasiet modtager tilskud fra staten til dækning af drift m.v. Pr. 1. maj 2007 fik gymnasiet tilladelse fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til at frivilligt momsregistrere sig for udlejning af fast ejendom. Den frivillige momsregistrering omfatter udvalgte lokaler, der benyttes til udlejning. Disse lokaler anvendes dog også af gymnasiet selv i forbindelse med undervisning. Lokalerne, der lejes af andre, bliver brugt til forskellige aktiviteter, herunder til folkeoplysende virksomheder.

¹⁶⁹ Jf. SKATs juridiske vejledning omkring frivillig momsregistrering og sag C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg præmis 35.

¹⁷⁰ SKATs juridiske vejledning 2017-1 D.A.14.5.2

¹⁷¹ SKM.2008.774.SR

SKAT oplyser, at gymnasiet er i henhold til folkeoplysningslovens regler forpligtet til at stille lokaler til rådighed for kommunen til folkeoplysningsformål. Derudover bemærker SKAT, at gymnasiet, herunder gymnasiets lokaler, hovedsageligt drives ved offentlige tilskud. SKAT er på baggrund af dette af den opfattelse, at gymnasiets udlejning af disse lokaler ikke kan anses for værende af erhvervsmæssig karakter og begrundet dette blandt andet med, at vederlaget fra kommunen afspejler en betaling for forbruget i forbindelse med benyttelsen af lokalerne. Gymnasiets repræsentant mener på den anden side, at gymnasiet også udlejer lokaler på markedsmæssige vilkår og anfægter, at der skal tillægges vægt på, at gymnasiet modtager tilskud til driften. Dette forhold ændrer dog i midlertidigt ikke SKATs samlede opfattelse af gymnasiets udlejningsaktivitet. SKAT henviser i forbindelse hermed til en tidligere afgørelse,¹⁷² hvor en idrætsforening ikke kunne blive registreret for frivillig momsregistrering for udlejning af et stadionanlæg, som idrætsforeningen administrerede. I denne sag blev der lagt vægt på, at anlægget var ejet af kommunen og at anlægget blev drevet med tilskud fra kommunen, hvilket betød at udlejningen ikke kunne anses for værende af erhvervsmæssig karakter.

Skatterådet var enige med SKATs opfattelse og traf afgørelse i overensstemmelse med SKATs indstilling, da betingelserne for frivillig momsregistrering af gymnasiets lokaler ikke er opfyldt efter ML § 51, stk. 1.

5.3 Boligformål

Som anført jf. tidligere afsnit kan der ved udlejning af fast ejendom ikke gives tilladelse til frivillig momsregistrering, når der er tale om udlejning til boligformål jf. ML § 51, stk. 1, 3. Pkt.

I sagen K/S Sanexco¹⁷³ bliver der stillet spørgsmålstejn ved om en ejendom, der var udlejet til Udlændingestyrelsen til indkvartering af asylansøgere og flygtninge, kunne anses for at være anvendt til boligformål eller ej. Sagsøgeren Sanexco, har nedlagt påstand om at Skatteministeriet, som er den sagsøgte part, skal anerkende, at Sanexco er berettiget til at opretholde den frivillige momsregistrering for udlejning af ejendom til Udlændingestyrelsen.

Problemstillingen udspringer af, at SKAT under et kontrolbesøg hos virksomheden fik oplysninger omkring lejeaftalen. På baggrund af dette traf SKAT en afgørelse, hvori Sanexco ikke længere kunne opretholde den frivillige momsregistrering efter ML § 51, stk. 1 fordi, at SKAT var af den opfattelse, at ejendommen var stillet til rådighed for Udlændingestyrelsen til anvendelse til boligformål. Sanexco har anført i deres bemærkninger til sagsfremstillingen, at udlejningen ikke er omfattet af begrebet boligformål, men at der blot er tale om midlertidig anbringelse af asylansøgere og anfører yderligere,

¹⁷² Dep. 645/79

¹⁷³ TFS1998, 708.ØLD

at de enkelte indkvarterede ikke betaler noget vederlag. SKAT finder hertil det ikke afgørende, hvem der betaler for en vare eller ydelse, men hvad den anvendes til.

I afgørelsen i Østre Landsret var der uenighed blandt dommerne. På den ene side bemærker to af dommerne, at begrebet boligformål § ML § 51, stk. 1 ikke er nærmere defineret i lovens forarbejder, hvilket i praksis har givet grund til tvivl omkring, hvordan begrebet skal fortolkes. Da begrebet boligformål, er en undtagelse til bestemmelsen, er dommerne af den opfattelse, at begrebet skal fortolkes snævert. De to dommere bemærker, at Udlændingestyrelsen udelukkende benytter den lejede ejendom til midlertidig indkvartering. Dette betyder, at asylansøgerne er pligtige til at flytte når de får svar på deres ansøgning om opholdstilladelse. Endvidere bemærker dommerne, at beboerne bor der gratis, og at disse ingen kontraktsretlige forpligtelser har over for Udlændingestyrelsen. På baggrund af dette mener dommerne, at den omhandlede ejendom ikke kan anses som udlejning til boligformål, og at der derfor må gives medhold til Sanexco.

På den anden side anerkender en dommer, at asylansøgernes ophold i princippet kan være kortvarigt og må betegnes som værende af midlertidig karakter. På trods af dette må asylcenteret, hvor asylansøgerne opholder sig og bor, betegnes som den enkelte asylansøgers bolig, da han efter omstændighederne opretholder en almindelig husholdning. På baggrund af dette mener denne dommer, at sagsøgerens udlejning har karakter af boligformål, og at betingelserne for frivillig momsregistrering jf. ML § 51, stk. 1 ikke er opfyldt.

Dommen blev afsagt efter stemmeflertallet hvilket betød, at Skatteministeriet er forpligtet til at anerkende, at Sanexco er berettiget til at opretholde den frivillige momsregistrering.

5.4 Konsekvenser ved frivillig momsregistrering

Formålet med den frivillige momsregistrering er at sikre, at virksomheder, der har fuld fradragsret for moms af deres udgifter, ikke bliver belastet med moms af deres udgifter vedrørende fast ejendom. Denne regel har til hensigt at give udlejer og lejer mulighed for at fradrage momsen. Uden denne regel ville virksomheder, der lejer fast ejendom blive betydeligt forskelsbehandlet i forhold til virksomheder, der selv ejer en ejendom og anvender denne til eget brug.¹⁷⁴ Reglen er også med til at overholde kravene om princippet om afgiftsneutralitet.

Registreringstidspunktet har en betydning for fradragsretten for moms. Den frivillige momsregistrering er gældende, fra man får tilladelsen fra myndighederne. I nogle tilfælde kan der være tale om, at den frivillige momsregistrering kan ske med tilbagevirkende kraft, dvs. at registreringen sker med virkning

¹⁷⁴ http://ledelse.borsen.dk/article/view/337/frivillig_registrering_af_fast_ejendom.html

fra det tidspunkt, hvor ejendommen er købt eller opført. Dette afhænger af, om der på ansøgningstidspunktet er påbegyndt udlejning eller ej. For at der kan være tale om tilbagevirkende kraft, må der ikke inden ansøgning være påbegyndt udlejning. I det tilfælde hvor udlejning allerede er påbegyndt ved ansøgningstidspunktet, kan den frivillige momsregistrering tidligst træde i kraft fra ansøgningstidspunktet.¹⁷⁵

Ved at lade sig frivilligt momsregistrere er udlejer forpligtet til at opkræve moms af indtægterne fra den udlejede faste ejendom, der indgår i den frivillige momsregistrering. Dette gælder alle indtægter, der er tilknyttet lejeaftalen. Det vil sige, at der også skal opkræves moms af leverancer såsom vand, varme og el. Lejere, der er momsregistrerede kan også fradrage momsen på huslejen. På den anden side kan udlejer fratække momsen af udgifter til ombygning, reparation, drift, vedligeholdelse og opførelse efter de almindelige regler i ML §§ 37-39 for den del af udgifterne der kan henføres til den udlejningsaktivitet, der er omfattet af den frivillige momsregistrering.

Ved opførelse af bygninger eller tilbygninger er der fradrag for den andel af udgifterne, der vedrører den momspligtige del af ejendommen. Dette opgøres ved skønsmæssig beregning af de byggeomkostninger i forhold til de samlede byggeomkostninger jf. ML § 39, stk. 1.

Vedrørende ombygning, reparation og vedligeholdelse anvendes en anden fordelingsnøgle. I forhold til dette er der fradrag for del af udgifter, der direkte kan henføres til virksomhedens lokaler. Det er dog et krav, at leverandøren på fakturaen har udspecificeret prisen og arbejde udført på den momspligtige del jf. ML § 39, stk. 3. Moms der ikke kan henføres direkte til bygningens enkelte lokaler, kan fradrages i forhold til fordelingen af ejendommens etageareal jf. ML § 39, stk. 4.¹⁷⁶

Såfremt der sker væsentlige ændringer i den momspligtige udlejning, eksempelvis at udlejningen overgår til boligformål, skal der foretages regulering. Der skal foretages regulering for 10 år, hvis den faste ejendom har haft udgifter til opførelse eller tilbygning, og 5 år, hvis den faste ejendom har haft udgifter til reparationer og vedligeholdelse jf. ML §§ 43 og 44.

Ved ophør af momspligtig virksomhed er virksomheder forpligtet til at afmelde sig momsregistreringen. Det følger af ML § 47, stk. 6, at virksomheden er forpligtet til at underrette skattemyndighederne senest 8 dage efter ændringen. Afmeldelse kan dog også ske på baggrund af SKATs foranstaltning hvis SKAT konstaterer, at der ikke drives registreringspligtig virksomhed.¹⁷⁷

¹⁷⁵ jf. sag TFS1996, 633TSS og SKATs juridiske vejledning 2017-1 D.A.14.5.5

¹⁷⁶ http://ledelse.borsen.dk/article/view/337/frivillig_registrering_af_fast_ejendom.html

¹⁷⁷ SKATs juridiske vejledning 2017-1 D.A.14.6

5.5 CPH Containers

I casebeskrivelsen er det anført, at CPH Containers vil opføre kontorlokaler til udlejning til folk, der driver virksomhed. Det er muligt for både områdets beboere, der har egen virksomhed, og andre udefrakommende virksomhedsejere, at leje kontorlokalerne. Kontorlokalerne vil indeholde alle nødvendige installationer. Jf. tidligere er udlejning af fast ejendom momsfrataget. Dette betyder, at kontorlokalerne som udgangspunkt vil være omfattet af denne bestemmelse, da de udgør fast ejendom. Det er dog muligt for CPH Containers, at lade sig frivilligt momsregistrere, såfremt de opfylder betingelserne herfor.

For at CPH Containers kan få tilladelse til at blive frivilligt momsregistreret, skal udlejningen af kontorlokalerne først og fremmest være af erhvervsmæssig karakter jf. ML § 51, stk.1. For at der kan være tale om erhvervsmæssig udlejning, skal udlejningen som nævnt i tidligere afsnit ske for at opnå en vedvarende indtægt, samt at lejen fastsættes ud fra markedsmæssige vilkår, og at virksomheden påtager sig en økonomisk risiko. I CPH Containers tilfælde vil udlejningen af kontorlokalerne ske til virksomhedsejere, der har brug for et kontorlokale til at drive sin virksomhed fra. For at leje et kontorlokale er det et krav, at virksomheden har et CVR-nummer. Lejen vil blive bestemt ud fra markedsmæssige vilkår. Det vil sige, at beboerne ikke har fortrinsret til at leje et kontorlokale. Derudover vil prisen for leje være ens uanset om man er beboer eller udefrakommende. Det er også vores vurdering, at CPH Containers påtager sig en økonomisk risiko, da lejemålet kan blive opsagt fra lejers side når denne ikke længere skal bruge kontorlokalerne. Et andet krav for frivillig momsregistrering er, at udlejningen ikke må ske til boligformål jf. ML § 51, stk.1. Kontorlokalerne skal anvendes til virksomhedsdrift, og ikke til boligformål. På baggrund af dette er det vores opfattelse, at kravene om frivillig momsregistreringen er opfyldt, og at CPH Containers kan lade sig frivilligt momsregistrere for denne del af deres virksomhed.

Konsekvensen ved at lade sig frivilligt momsregistrere for CPH Containers er for det første, at de skal pålægge moms på huslejen. I tilknytning hertil skal de også pålægge moms på accessoriske leverancer, som følger med huslejen. Dette giver virksomheder, der lejer kontorlokalerne, mulighed for at fradrage momsen på huslejen således at afgiftsneutralitetsprincippet overholdes. For CPH Containers vedkommende følger det af den frivillige momsregistrering, at de kan få fradrag for momsen på de udgifter, som er tilknyttet opførelsen af disse kontorlokaler jf. ML 39, stk.1. Derudover kan CPH Containers få fradrag for momsen for de udgifter, som de efterfølgende vil have i form af ombygning, reparation, drift og vedligeholdelse jf. ML § 39, stk. 4. I tilfælde af at anvendelsen af containerbygningerne, som anvendes til udlejning af kontorlokaler, ændrer formål således, at den erhvervsmæssige udlejning ikke længere er til stede, skal CPH Containers være opmærksomme på, at der foreligger dem en reguleringsforpligtelse jf. §§ 43-44.

Studieboligerne som CPH Containers udlejer, herunder de accessoriske leverancer i form af tilknyttede garager og fællesvaskeri, opfylder ikke betingelserne for frivillig momsregistrering, da disse udlejes til boligformål. Dette betyder, at disse ydelser ikke kan omfattes af den frivillige momsregistrering jf. ML § 51, stk.1.

Hvad angår CPH Containers motionscenter, er det tidligere i opgaven argumenteret for, at der ikke er tale om udlejning af fast ejendom, men at ydelsen skal anses for værende en momspligtig ydelse, da det er adgangen til at anvende maskinerne man lejer og ikke adgang til at anvende selve lokalerne. Dette betyder, at CPH Containers er forpligtet til at lade sig momsregistrere for denne aktivitet i virksomheden jf. ML § 47, stk.1, og ikke skal anvende ML § 51.

6 Salg efter udlejning af fast ejendom – Moms eller ej?

6.1 Lovgrundlag

Der kan opstå tilfælde, hvor fast ejendom bliver solgt efter at have været anvendt til udlejning. Dette sker blandt andet ved udlejning af boliger eller udlejning af lokaler til erhvervsmæssig brug. I den forbindelse er det interessant, at undersøge hvordan og hvorledes dette salg skal behandles momsmæssigt. I dette kapitel vil vi forsøge, at fastslå gældende ret vedrørende fast ejendom ud fra den betragtning, at denne bliver solgt efter at have været anvendt til udlejning. Dette gøres for at vurdere, hvilke momsmæssige konsekvenser det vil have for CPH Containers i det tilfælde hvor de vælger, at sælge deres aktiver i form af fast ejendom.

I udgangspunkt er levering af fast ejendom momsfritaget jf. ML § 13, stk.1, nr.9. Fritagelsen omfatter dog ikke levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord jf. ML § 13, stk.1, nr.9, litra a. Levering af en byggegrund, byggemodnet eller ej, og særskilt levering af en bebygget grund er heller ikke omfattet af momsfritagelse jf. ML § 13, stk.1, nr.9, litra b. Disse bestemmelser har hjemmel i Momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k) og j).

Som nye bygninger anses både nyopførte bygninger og bygninger, hvorpå der i væsentligt omfang er udført til- og ombygningsarbejde. Begrebet bygning i ML § 13, stk.1, nr.9, litra a skal fortolkes således, at denne skal bestå af grundfaste konstruktioner, som er færdiggjort til det formål den er bestemt til jf. momsbekendtgørelsen § 54, stk. 1.¹⁷⁸ Det vil ifølge SKATs juridiske vejledning 2017-1 kræve en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde, når en bygning skal vurderes for værende færdiggjort. Kravet

¹⁷⁸ SKATs Juridiske vejledning – 2017-1 afsnit D.A. 5.9.4.1

er dog, at byggeriet skal have nået et punkt, hvortil ejendommen kan bruges til det oprindeligt planlagte formål.

En bygning bliver anset for værende ny når leveringen af denne sker inden første indflytning, hvilket i praksis er før bygningen er taget i brug jf. momsbekendtgørelsens § 54, stk. 2, 1. pkt. Ifølge denne bestemmelse vil en bygning blive ved med at blive anset for værende ny indtil den første indflytning, selvom bygningen skulle blive solgt flere gange. Hvis første levering af en bygning sker efter indflytning, bliver en bygningen også anset for værende ny, hvis leveringen sker mindre end 5 år fra tidspunktet for bygningens færdiggørelse jf. momsbekendtgørelsens § 54, stk. 1, 2. pkt.

Det er ikke kun ved opførelse af en bygning, at denne anses for værende ny. En bygning, der i væsentligt omfang er blevet ombygget eller hvor der i væsentligt omfang er udført tilbygning, anses for værende ny. Det afgørende for hvornår bygningen er ny efter udført til- og ombygningsarbejde, afhænger af hvornår bygningen tages i brug. Hvis levering af bygningen sker inden første indflytning, anses denne for værende ny jf. momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1, 1. pkt. Bygningen anses også for værende ny på det tidspunkt, hvor levering sker efter indflytning, hvis leveringen sker mindre end 5 år fra det tidspunkt bygningen står færdig jf. momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1, 2. pkt. En bygning anses for værende færdiggjort, når denne kan anvendes til det formål den er bestemt til jf. tidligere. Al til- eller ombygningsarbejde, som ikke kan karakteriseres som normal bygningsvedligeholdelse, anses for værende til- eller ombygningsarbejde i væsentlig omfang. Det kunne for eksempel være opførelse af tilbygning, nedrivning eller ændring af en bygning med henblik på at tilpasse bygningen til den eksisterende anvendelse eller til en ændret anvendelse.¹⁷⁹

Som nævnt ovenfor er levering af fast ejendom moms fritaget jf. ML § 13, stk.1, nr.9., undtaget levering af nye bygninger. I visse tilfælde kan levering af en ny bygning være omfattet af moms fritagelse, hvis denne sælges inden for de første 5 år efter færdiggørelse. Dette er eksempelvis gældende ved salg af bygning, der har været anvendt til udlejning af fast ejendom.

Momslovens § 13, stk. 2 har følgende ordlyd: *"Levering af varer, der alene har været anvendt i forbindelse med virksomhed, der er fritaget for afgift efter stk. 1, eller af varer, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag efter kapitel 9, er fritaget for afgift."*¹⁸⁰ Denne bestemmelse har hjemmel i Momssystemdirektivets artikel 136 litra a.

¹⁷⁹ SKATs Juridiske vejledning – 2017-1 afsnit D.A. 5.9.4.2

¹⁸⁰ Jf. Momsloven §13, stk.2

6.2 Moms på fast ejendom- salg efter udlejning - styresignal

SKAT har i et for nyligt udsendt styresignal præciseret deres opfattelse af gældende ret vedrørende salg af fast ejendom efter anvendelse til udlejning.¹⁸¹ Momsfritagelsen efter ML § 13, stk.2, gælder således kun i det tilfælde, hvor ejendommen udelukkende er blevet opført og har været anvendt til momsfrataget udlejning. SKAT oplyser, at ML § 13, stk.2 er en undtagelse til hovedreglen om momspligtig levering jf. ML § 4. I forbindelse med dette oplyser SKAT, at undtagelser fra momspligt skal fortolkes indskrænket og henviser i deres styresignal til sag C-461/08 Don Bosco, hvorefter dansk retspraksis er i overensstemmelse hermed. Endvidere henviser SKAT til EU-Domstolens afgørelser i sagerne i C-543/11, Maasdriel, præmis 32, og C-326/11, J.J. Komen, præmis 33 hvoraf det fremgår, at parternes erklærede hensigt vedrørende pligten til at svare moms af en ydelse skal tages i betragtning, når der skal tages en samlet stilling til en transaktions omstændigheder, under den forudsætning at den erklærede hensigt understøttes af objektive beviselementer. Dette betyder, at det er sælgerens pligt, at kunne forelægge objektive beviselementer, hvoraf det fremgår at salget af den faste ejendom opfylder betingelserne om momsfrataget salg. SKAT oplyser i deres styresignal, at sådanne objektive beviselementer udgøres af aftaler om finansiering, lejeaftaler, budgetoversigter, købsaftaler, lokalplaner og annoncering mv.¹⁸²

I et bindende svar fra Skatterådet¹⁸³ blev der stillet spørgsmålstegn ved, hvorvidt en virksomhed kunne opføre boliger med henblik på udlejning, og derefter sælge boligerne momsfrit efter første udlejning, selvom der ikke er gået fem år fra første ibrugtagning.¹⁸⁴ Det fremgår, at virksomheden blev oprettet i december 2003 og er registreret hos SKAT for køb og salg af egen fast ejendom. I 2007 erhvervede virksomheden en byggegrund på 16.000 m² af kommunen, og i forbindelse med dette stillede de Skatterådet ovenstående spørgsmål.

Skatterådet bemærker i sagens faktiske forhold, at det fremgår at grunden skal bebygges med rækkeboliger, der fra starten udstykkes i enkelte boliger. Disse boliger opføres med henblik på udlejning. Efter første udlejning sælges boligerne enkeltvis, i takt med at de bliver ledige.

Skatterådet oplyser, at når en ejendom opføres med henblik på udlejning, gælder der for lejemål, at det er lejelovens almindelige regler der gør sig gældende. Heraf følger det, at et lejemål som udgangspunkt kun kan opsiges, hvis ejer selv skal anvende den pågældende bolig. For ejerlejligheder der er taget i brug efter 1986, er det næsten umuligt for ejer at opsiges lejerens. Disse forhold lægges

¹⁸¹ SKM2017.26.SKAT

¹⁸² Moms på fast ejendom - salg efter udlejning – styresignal. SKM2017.26.SKAT

¹⁸³ SKM2013.483.SR

¹⁸⁴ Jf. SKM2013.483.SR. Der blev stillet flere spørgsmål til Skatterådet i denne sag. Det er dog udelukkende spørgsmål 2 vi vil behandle i dette tilfælde.

der vægt på, når SKAT skal vurdere om der er tale om *"med henblik på udlejning"*. I tilfælde af tidsmæssig begrænsning af lejemål fra udlejers side, med det formål at der skal ske salg uden moms, kan der ikke være tale om værende med henblik på udlejning, og vil i stedet kategoriseres som værende med henblik på salg.

Skatterådet fastslår, at der er flere betingelser, der skal være opfyldt før, at der kan ske levering af fast ejendom uden moms når en bygning er ny. Boligerne skal opføres med det formål, at udlejning skal være momsfritaget, og der må i forbindelse med opførelsen ikke tages fradrag for moms. Boligerne skal endvidere være udlejet i overensstemmelse med lejeovens bestemmelser, og herunder særligt tidsbegrænsede lejeaftaler.

6.3 CPH Containers

Indledningsvist skal det nævnes, at når lejeaftalen med Københavns Kommune af den tomme grund udløber efter ti år, er det ikke i CPH Containers planer, at containerbygningerne skal sælges men blot flyttes til en ny grund, der vil stå tom i de næste mange år. Som med alt muligt andet er der altid forbundet en risiko med at drive erhverv. Det samme gør sig gældende i CPH Containers tilfælde. Det kan være at boligsituationen ændrer sig så markant, at de kan være nødsaget til at afhænde deres aktiver i form af fast ejendom. I dette afsnit vurderes, hvilke momsmæssige konsekvenser ovenstående vil have for CPH Containers i det tilfælde, at de vælger at sælge deres aktiver i form af fastejendom.

I CPH Containers tilfælde kan det diskuteres om skibscontainerne, som CPH Containers vil omdanne til blandt andet studieboliger, skal regnes for værende nyopførte bygninger af materialer fra skibscontainerne jf. momsbekendtgørelsen 54, stk. 1 eller om der er udført ombygningsarbejde af skibscontainerne i så væsentligt omfang, at de er omfattet af reglerne vedrørende til-og ombygning jf. jf. momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1. Uanset under hvilken kategorisering af bygningerne falder ind under, er der tale om nyopførte bygninger.

Som nævnt i ovenstående afsnit gælder det for CPH Containers tilfælde, at der skal opføres bygninger i form af brugte skibscontainere. For at der kan være tale om begrebet bygning, skal der først og fremmest være tale om grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til det formål de skal anvendes til jf. momsbekendtgørelsen 54, stk. 1. Dette synes at være opfyldt jf. tidligere afsnit. En bygning anses for værende ny, når den er opført og færdiggjort eller der er sket væsentlig om- eller tilbygning, og der sker levering af denne inden 5 år efter første ibrugtagning jf. tidligere. Dette betyder, at der dernæst skal tages stilling til, hvorvidt leveringen sker inden eller efter første indflytning. Såfremt CPH Containers vælger at sælge deres aktiver, vil det efter gældende forhold ske efter første indflytning. Vurdering af om der er tale om nye bygninger, afhænger herefter om leveringen sker inden for en 5-

årig periode fra færdiggørelse. I tilfælde af CPH Containers vælger at sælge containerbygningerne inden for de første 5 år efter færdiggørelse, er der dermed tale om nye bygninger jf. momsbekendtgørelsens § 54, stk. 1, 2. pkt. og jf. momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1, 2. pkt.

Fast ejendom, der udelukkende har været anvendt til moms fritaget udlejning af fast ejendom og sidenhen bliver solgt, er moms fritaget jf. tidligere og ML § 13, stk.2. I CPH Containers situation har vi tidligere argumenteret, at studieboligerne, herunder tilknyttede garager og fællesvaskeri, udgør udlejning af fast ejendom. Studieboligerne og de dertilhørende accessoriske bygninger vil udelukkende blive anvendt til moms fritaget udlejning. I tilfælde af salg af disse bygninger, vil der således kunne ske moms fritaget levering jf. ML § 13, stk.2.

Kontorlokalerne, som udlejes til virksomheder, er jf. tidligere omfattet af frivillig momsregistrering jf. ML § 51. For så vidt angår udlejning af disse lokaler til virksomheder, er der således ikke tale om momsfri udlejning hvilket betyder, at disse ikke kan blive omfattet af ML § 13, stk.2. Ved salg af bygninger, der har været anvendt til kontor til virksomheder inden for de første 5 år efter færdiggørelse, skal der således svares moms. Dette samme gør sig gældende for CPH Containers motionscenters situation. I tilfælde af salg inden for de første 5 år efter færdiggørelse skal der således svares moms, da der er tale om en ny bygning, som ikke har været anvendt til moms fritagne ydelser.

Uanset ovenstående retstilling så gælder det, at såfremt ovenstående containerbygninger sælges efter 5 år fra færdiggørelse, kan leveringen ske moms frit, idet der ikke længere er tale om nye bygninger jf. ML § 13, stk.1, nr.9.

7 Konklusion

Hovedformålet med afhandlingen var, at udlede gældende ret og belyse den momsmæssige behandling af ML § 13, stk. 1, nr. 8, der omhandler fritagelsen af momspligt for udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i forhold til CPH Containers.

Fast ejendom

Vi erfarede, at der hverken i momsloven eller momssystemdirektivet er en klar og entydig definition af begrebet fast ejendom. Begrebet skal således defineres på baggrund af EU's retspraksis på området.

Vi bemærkede, at sondringen mellem hvorvidt noget er fast ejendom eller ej afhænger af flere kriterier, bl.a. om den faste ejendom er varigt afgrænset og ikke kan flyttes.

Som følge af retspraksis, definerer EU-Domstolen fast ejendom som et bestemt udsnit af jordens overflade. Dette betyder, at det både er areal under og over vand, der kan betragtes som fast ejendom.

Derudover erfarede vi, at EU-Domstolen lægger vægt på, at en bygning skal have faste konstruktioner og ikke let skal kunne demonteres og flyttes, for at den kan karakteriseres som fast ejendom. Dette gælder uanset om der blot er tale om installationer, såsom almindelig rørføring og elinstallationer eller betonsokler, der er støbt fast i jorden, da enhver form for demontering af disse kræver specifikt knowhow ligesom, at der er betydelige omkostninger forbundet med sådan en demontering. Vi bemærkede, at der således ikke er et krav om at bygningerne er varigt forbundet med jorden. Dette betyder at flytbare bygninger kan blive omfattet af begrebet fast ejendom, selvom de er flytbare.

Vi bemærkede endvidere, at det ikke er genstandens oprindelige anvendelse der skal tillægges værdi i afgørelsen, hvorvidt noget er fast ejendom eller ej. Det er genstandens konkrete og aktuelle funktion, der er relevant i denne sammenhæng.

I forhold til CPH Containers er det vores erfaring, at forholdene taler for at containerne kan kategoriseres som fast ejendom. Et af kravene er, at arealet skal være varigt afgrænset og ikke let kan flyttes. Vi erfarede, at beboerne, som kommer til at leje studieboligerne, kommer til at råde over det pågældende areal, hvorpå boligen vil blive placeret.

Med hensyn til containerne erfarede vi, at det ikke en hindring at disse kan betegnes som fast ejendom, selvom disse er blevet brugt til fragt og transport, da det jf. retspraksis er containernes konkrete og aktuelle funktion der er vigtig. Det blev endvidere oplyst, at containernes indretning er ligesom en almindelig bolig med dertilhørende rum. Endvidere er containerne tilknyttet til vand- og elforsyningsnettet og herudover har de egen postadresse.

Selvom formålet med containerbygningerne er, at de skal være mobile og skal kunne flyttes når CPH Containers skal rydde grunden erfarede vi, at containerbygningerne godt kan karakteriseres som

værende fast ejendom, da disse containere består af faste konstruktioner i form af tilknytning til vand- og elforsyningsnettet. For at kunne demontere og flytte containerbygningerne, kræver det specifikt knowhow, ligesom at der er betydelige omkostninger forbundet med demonteringen af containerne. Derudover er planen, at containerbygningerne skal være fast placeret samme sted i 10 år og anvendes på samme sted til varig drift af boligformål. På baggrund af ovenstående forhold kan det efter vores opfattelse konkluderes, at containerbygningerne er omfattet af begrebet fast ejendom.

Udlejning og bortforpagtning

Ligesom ved begrebet fast ejendom, opstiller momssystemdirektivet ikke nogen endelig definition af begrebet udlejning og bortforpagtning. Vi erfarede, at begrebet udlejning og bortforpagtning er et selvstændigt fællesskabsretligt begreb, der dermed skal underligges en fællesskabsdefinition, og at der skal tages højde for det bærende hensyn bag fritagelsen.

Vi erfarede også, at de forskellige medlemsstater har forskellig opfattelse af hvordan begrebet skal fortolkes og anvendes i national lovgivning. Begrebet skal således fortolkes strengt ifølge gældende retspraksis.

Med hensyn til varigheden erfarede vi, at det er et vigtigt kriterie i en lejeaftale, da varigheden kan være et vigtigt værktøj i forbindelse med sondringen mellem udlejning af fast ejendom til beboelse og udlejning af fast ejendom til hotelværelser. I vores arbejde med afhandlingen erfarede vi, at ydelser der tidmæssigt og omfangsmæssigt er begrænset og er af midlertidig karakter, ikke kan være udlejning af fast ejendom.

Et andet vigtigt kriterium er, at fastslå hvorvidt den faste ejendom blot er et middel til at nå det oprindelige mål eller om den er et mål i sig selv. Endvidere er det et krav, at udlejningen af den faste ejendom udgør en passiv form for virksomhed, der ikke tilfører en væsentligmerværdi.

Det er et krav for udlejningen, at det i lejeaftalen er præciseret hvilket areal og hvilken bestemt plads der udlejes. Det er et centralt punkt i gældende retspraksis, at lejer skal have ret til at bestemme og begrænse adgangen til det lejede areal med hensyn til alle andre. Derudover er fælles brug af fællesfaciliteter ikke en begrænsning for, at en ejendom kan omfattes af fritagelsesbestemmelsen.

Vi erfarede i nogle af afgørelserne, som vi analyserede, at parterne forsøgte at kategorisere en ydelse for værende udlejning uden at dette var tilfældet. Hertil erfarede vi, at gældende retspraksis lægger vægt på, at aftalen skal vurderes ud fra et objektivi synspunkt uanset parternes opfattelse af lejeaftalen.

Vi kan konkludere, at det grundlæggende kendetegn ved udlejning og bortforpagtning er, at lejer for en aftalt periode og mod vederlag får ret til at råde over en fast ejendom, som om den pågældende lejer var ejer heraf, samtidigt med at denne lejer opnår en ret til at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed.

I CPH Containers tilfælde er det ikke vanskeligt at identificere, hvad der er formålet med den faste ejendom, da det primære formål med udlejningen er, at de studerende skal anvende den faste ejendom til beboelse. Studieboligerne er således et mål i sig selv og ikke et middel til at opnå et andet mål. Hvad angår studieboligerne er det oplyst, at de typisk vil blive udlejet i en periode på 5 år. Det er dog muligt at lejeaftalen bliver forkortet eller forlænget. Der er således ikke en på forhånd fastsat lejeperiode ved kontraktindgåelse hvilket betyder, at udlejningen ikke er begrænset eller er af midlertidig karakter så længe man er studieaktiv.

Studieboligerne i CPH Containers er præcist afgrænset, identificerbare og har en bestemt plads, i og med at studieboligerne har egen adresse, husnummer og er stationær i hele den periode hvor udlejningen sker. Ved lejeaftalens indgåelse indrømmes beboerne en ret til at benytte en bestemt bolig, som de får fuld råderet over og kan benytte denne som var de ejere heraf hvilket betyder, at de kan begrænse andre personers adgang.

Ved leje af studieboligerne lejer de studerende ikke kun studieboligen. I lejeaftalen indgår der en række andre ydelser i form af garager og fællesvaskeri. Vi erfarede, at det er vigtigt at undersøge hvad der er karakteristisk ved disse ydelser. I henhold til dette er det vores opfattelse, at hovedydelsen er at stille beboelsesejendomme til rådighed, og at de andre ydelser ikke ændrer på aftalens objektive karakter.

Vedrørende motionscentret kan det konkluderes, at denne ikke er omfattet af udlejningsbegrebet. Det primære formål ved denne transaktion er at bruge de opstillede maskiner og ikke leje af selve lokalerne.

Ovenstående forhold er medvirkende til, at vi på baggrund af en samlet vurdering kan konkludere, at CPH Containers aktiviteter efter vores opfattelse er omfattet af begrebet udlejning af fast ejendom, med undtagelse af motionscentret, og således må være omfattet af fritagelsen for merværdiafgift. Dette betyder, at huslejen ikke må pålægges moms.

Accessoriske leverancer

For så vidt angår de accessoriske leverancer erfarede vi, at det ikke er muligt at frembringe en komplet facitliste for hvornår en accessorisk leverance er omfattet af afgiftsfritagelse i en konkret situation. Nogle af de ting vi bemærkede i retspraksis er at det er nødvendigt, at den leverede leverance er i nær tilknytning til den afgiftsfritaget udlejning af fast ejendom for, at denne kan være omfattet af afgiftsfritagelsen. Det er et krav, at den accessoriske leverance udføres på den samme ejendom som den udlejede faste ejendom, for at den kan være i nær tilknytning. Et andet forhold som vi erfarede er, at særskilte ydelser kan blive anset for at udgøre en samlet transaktion. For at dette kan være gældende, er det nødvendigt at ydelserne skal være så nært forbundet, at de objektivt set vil være kunstige at opdele. Dette vil ikke være tilfældet, hvis lejeren selv kan vælge sine tjenesteydere.

Endvidere erfarede vi, at der skal være personsammenfald ved udlejningen således, at den accessoriske leverance leveres af udlejeren til lejer af den faste ejendom, der samtidigt skal være forbrugeren af den accessoriske leverance. Desuden blev det fastslået, at hvis udlejer pålægger en del af udgifterne til en leverance på huslejen for alle beboere, er ydelsen accessorisk uanset om beboerne benytter sig af denne. På baggrund heraf kan det udledes, at det i hvert enkelt tilfælde er nødvendigt at tage stilling til alle omstændigheder og sammenhængen mellem de enkelt biydelse og hovedydelsen for at kunne frembringe et kvalificeret bud på, hvordan transaktionen skal kategoriseres.

For CPH Containers tilfælde har beboerne mulighed for at leje garager. Garagerne ejes af CPH Containers og kan udelukkende lejes af beboerne i studieboligerne, hvilket opfylder kravet om personsammenfald. Garagerne vil blive opført på samme ejendom som studieboligerne. Efter vores opfattelse er denne ydelse accessorisk til boligudlejningen, som er hovedydelsen. Dette betyder, at udlejningen af garagerne er momsfrataget.

Beboerne har ikke selv mulighed for at vælge leverandør af vand, varme og el. Derudover er forbruget inkluderet i huslejen hvilket betyder, at det vil være CPH Containers, der skal anses for værende leverandøren af disse ydelser. Det vil også objektivt set være kunstigt at opdele disse ydelser fra boligudlejningen, da disse er nær forbundet. Dette betyder, at forbruget er en accessorisk leverance til boligudlejningen, og momsmæssigt skal behandles som denne.

Efter vores opfattelse er fællesvaskeriet accessorisk til boligudlejningen, da den på samme måde som garagerne opfylder kravene til en accessorisk leverance. På trods af at beboerne har mulighed for selv at vælge leverandør af vaskeri er det vores opfattelse, at denne ydelse godt kan anses for værende accessorisk i forhold til udlejningen af studieboligerne. Dette forhold forstærkes af, at der i lejeaftalen er inkluderet en ret til at anvende fællesvaskeriet. Det betyder at fællesvaskeriet er momsfrataget.

Vedrørende motionscenteret lærte vi, at der er ting der både taler for og imod at motionscentret kan opfattes som accessorisk til boligudlejningen. Det er vores opfattelse, at motionscenteret ikke er en accessorisk leverance, da adgangen til denne ikke er en automatisk integreret del af lejekontrakten, men kræver en særskilt tilmelding, som de til enhver tid kan afmelde igen uden at dette ændrer på kontraktforholdet af studieboligerne. Dette betyder, at vederlaget for adgangen til motionscentret skal pålægges moms.

Frivillig momsregistrering

Vi har lært, at skattemyndighederne i henhold til EU-reglerne og den danske lovgivning kan give virksomheder mulighed for frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom. Vi erfarede dog, at der er en række krav som skal opfyldes før dette er muligt. For det første skal der være tale om

erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom. Ved erhvervsmæssig udlejning forstås, at udlejningen skal ske for at opnå en vedvarende indtægt, samt at lejen fastsættes ud fra markedsmæssige vilkår, og at virksomheden påtager sig en økonomisk risiko. For det andet må udlejningen af den faste ejendom ikke ske til boligformål.

Efter vores opfattelse opfylder CPH Containers kravene om frivillig momsregistrering vedrørende udlejning af kontorlokalerne. På baggrund af dette vil vi anbefale, at de lader sig frivilligt momsregistrere for denne del af deres virksomhed, da de opnår en række fordele ved det. Ved at lade sig frivilligt momsregistrere er CPH Containers forpligtet til at pålægge moms på lejen. Til gengæld kan de efter gældende regler få fradrag for momsen på udgifter de blandt andet har til opførelse, reparation, drift og vedligeholdelse af de lokaler som er omfattet af den frivillige momsregistrering. Dog skal CPH Containers være opmærksom på, at der tilfalder dem en reguleringsforpligtelse, såfremt kontorlokalerne ændrer formål og således ikke længere opfylder kravene for frivillig momsregistrering. Hvad angår studieboligerne udlejes disse til boligformål, og dermed opfylder de ikke betingelserne for frivillig momsregistrering.

Salg efter udlejning

I henhold til vores arbejde med afhandlingen har vi lært, at salg af fast ejendom som udgangspunkt er momsfrigøret. Der er dog en række situationer, hvor dette ikke er gældende. Det drejer sig blandt andet om salg af nye bygninger. Det kan på baggrund af vores arbejde udledes, at en bygning anses for værende ny i flere situationer. Der er således forskel på om salget af bygningen sker før første indflytning eller om salget sker efter første indflytning. En bygning anses derudover ikke kun for værende ny ved opførelse af denne, men kan også være en ny bygning ifølge lovgivningen, når der er tale om –eller tilbygning. Derudover erfarede vi, at en ny bygning efter en bestemt periode ikke længere kan defineres som ny, hvilket betyder at der er forskellige konsekvenser i momsmæssig henseende alt efter hvilken periode det drejer sig om.

I tilfælde af at CPH Containers vælger at sælge deres aktiver i form af fast ejendom, er der således forskellige konsekvenser alt efter hvilke af bygningerne der sælges og i hvilken periode disse bliver solgt. Hvad angår studieboligerne, og de hertil accessoriske bygninger, erfarede vi, at salget af disse kan ske momsfrit uanset hvornår disse sælges, da de udelukkende har været anvendt til momsfritagne formål. Hvad angår de andre bygninger, så afhænger dette af hvornår de disse bliver solgt, hvilket vi i sagens natur ikke kan forudsige på nuværende tidspunkt.

EU-lovgivning i overensstemmelse med dansk lovgivning

Det sekundære formål med afhandlingen var at undersøge, hvorvidt EU-lovgivningen og herunder EU-retspraksis er korrekt implementeret i den danske lovgivning og retspraksis vedrørende udlejning af fast ejendom. I forhold til dette har vi gennem afhandlingen analyseret en række afgørelser fra EU-Domstolen og danske domstole. I analyserne af de danske afgørelser har vi erfaret, at de danske

myndigheder tager udgangspunkt i EU-afgørelser og henviser til disse når de skal tage stilling til problemstillinger vedrørende udlejning af fast ejendom. Ved at henvise til tidligere EU-afgørelser gør de danske myndigheder brug af korrekt EU-retspraksis hvilket sikrer, at den danske lovgivning følger den fælleskabsretlige praksis fra EU. To af de EU-afgørelser vi har analyseret, henholdsvis Fonden Marselisborg Lystbådehavn og Morten Henriksen er danske sager, der har fundet vej til EU-Domstolen. Vi har gennem vores arbejde med afhandlingen erfaret, at dansk retspraksis især følger og lægger vægt på retningslinjerne fra disse to sager. På baggrund af ovenstående argumentation kan vi konkludere, at EU-reglerne vedrørende udlejning af fast ejendom efter vores opfattelse er korrekt implementeret i den danske lovgivning. Endvidere er det på baggrund af vores arbejde med afhandlingen vores opfattelse, at dansk retspraksis er i overensstemmelse med EU-retspraksis.

Metode og kilder

I vores arbejde med afhandlingen har vi gjort brug af den traditionelle retsdogmatiske juridiske metode. Vi har udledt gældende ret gennem beskrivelse, fortolkning og analyse af relevante retskilder. Retspositivismen, som den retsdogmatiske metode udspringer fra, hylder en hierarkisk retsopfattelse, hvilket afhandlingen bærer præg af. Konkret kan det udledes, at vi først og fremmest har gjort brug af EU-lovgivningen, herunder EU-afgørelser og EU-retspraksis, før vi har gjort brug af dansk lovgivning, danske afgørelser og dansk retspraksis. Ved denne metode har vi sikret os, at gældende ret er udledt på baggrund af anvendelse af de retskilder der vægtes højest set fra juridisk synspunkt. Med hensyn til kilderne har det været vores hensigt at anvende kilder efter en hierarkisk opfattelse. Efter vores opfattelse har anvendelsen af kilderne og den anvendte metode vist sig at være brugbar til formålet med afhandlingen.

Perspektivering

Et interessant spørgsmål der trænger sig på er, hvordan CPH Containers situation ville se ud i andre EU-lande. Som udgangspunkt må deres situation i andre EU-lande være ligestillet med deres situation i Danmark, da EU-reglerne er gældende i alle medlemslande i EU. Det kan dog ikke udelukkes, at der er nationale love i de enkelte lande som vil ændre CPH Containers retsstilling. Et andet interessant spørgsmål der trænger sig på er, hvordan CPH Containers situation ville være i lande uden for EU's grænser. Spørgsmålet er, om den anvendte metode og de opnåede resultater i denne afhandling kan anvendes til at undersøge og fastslå gældende ret i lande uden for EU. Dette perspektiv vil alt andet lige kræve en videre analyse, som kunne være interessant at undersøge ved anden lejlighed.

8 Litteraturliste

Bøger

Blume, Peter: *Retssystemet og juridisk metode*. 3. udg. Jurist - og økonomforbundets forlag, 2016. (Bog)

Dekov, Erik og John Engsig: *Moms, energi, lønsum – en lærebog om afgifter*. 4. udg. Karnov Group, 2014. (Bog)

Hansen, Lone og Erik Werlauff: *Den juridiske metode - en introduktion*. 2. udg. Jurist - og økonomforbundets forlag, 2016. (Bog)

Jørgensen, Lars Loftager m.fl.: *Momsloven: med kommentarer og EU-henvisninger*. 4. udg. Thomson - FSR, 2002. (Bog)

Pedersen, Søren Engers m.fl.: *Moms 2 - Fritagelser og lønsum*. 4. udg. Karnov Group, 2016. (Bog)

Stensgaard, Henrik: *Fradragsret for merværdiafgift*. 1. udg. Jurist - og økonomforbundetsforlag, 2004. (Bog)

Thygesen, Jette og Oskar Henkow: *Grundlæggende momsretlige principper - i teori og praksis*. 1. udg. Jurist - og økonomforbundets forlag, 2015. (Bog)

Publikationer

Generel skattestatistik: *Skattetrykket i Danmark - 2011-2017*. Udgivet af Skatteministeriet. Internetadresse: <http://www.skm.dk/skattetal/statistik/generel-skattestatistik/skattetrykket-i-danmark-2011-2017> - Besøgt d. 15.02.2017 (Internet)

Pressemeddelelse: *Rekordmange vil læse på en videregående uddannelse*. Udgivet af Uddannelses- og Forskningsministeriet. Internetadresse: <http://ufm.dk/aktuelt/pressemeddelelser/2016/rekordmange-vil-laese-pa-en-videregaende-uddannelse> - Besøgt d. 15.02.2017 (Internet)

Artikler

Andersen, Ulrik: Containerbyggeri er ikke helt i kassen endnu. I: *Ingeniøren*, 06.09.2015, s. 1. Internetadresse: <https://ing.dk/artikel/containerbyggeri-er-ikke-helt-i-kassen-endnu-178436> Besøgt d. 22.02.2017 (Artikel)

Moms og afgifter: Frivillig registrering af fast ejendom. Udgivet af Børsen.Ledelse. Internetadresse: http://ledelse.borsen.dk/article/view/337/frivillig_registrering_af_fast_ejendom.html - Besøgt d. 05.05.2017 (Internet)

Sæhl, Marie og Jens Norre: Minister vil løse unges boligproblemer med containere. I: DR, 25.01.2017, s. 1. Internetadresse: <http://www.dr.dk/nyheder/indland/minister-vil-loese-unges-boligproblemer-med-containere> Besøgt d. 20.02.2017 (Artikel)

Sæhl, Marie: Studerende i containere kan blive pionerer for byudvikling. I: DR, 25.01.2017, s. 1. Internetadresse: <http://www.dr.dk/nyheder/indland/studerende-i-containere-kan-blive-pionerer-byudvikling> Besøgt d. 20.02.2017 (Artikel)

EU-Domstolen afgørelser og forslag.

EU-afgørelser

Domstolens dom (Tredje Afdeling) af 13. juli 1989.
Skatteministeriet mod Morten Henriksen. Sag 173/88.

Domstolens Dom (Sjette Afdeling) af 25. februar 1999.
Card Protection Plan Ltd (CPP) mod Commissioners of Customs & Excise. Sag C-349/96.

Domstolens Dom af 12. september 2000.
Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber mod Irland. Sag C-358/97.

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 18. januar 2001.
Svenska staten mod Stockholm Lindöpark AB og Stockholm Lindöpark AB mod Svenska staten. Sag C-150/99

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 4. oktober 2001.
Stichting "Goed Wonen" mod Staatssecretaris van Financiën. C-326/99. Sag C-326/99.

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 16. januar 2003.
Rudolf Maierhofer mod Finanzamt Augsburg-Land. Sag C-315/00.

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 12. juni 2003.
Sinclair Collis Ltd mod Commissioners of Customs & Excise. Sag C-275/01.

Domstolens Dom (Første Afdeling) af 18. november 2004.
den belgiske stat mod Temco Europe SA. Sag C-284/03

Domstolens Dom (Tredje Afdeling) af 3. marts 2005.
Fonden Marselisborg Lystbådehavn mod Skatteministeriet og Skatteministeriet mod Fonden Marselisborg Lystbådehavn. Sag C-428/02.

Domstolens Dom (Tredje Afdeling) af 12. januar 2006.
Turn- und Sportunion Waldburg mod Finanzlandesdirektion für Oberösterreich. Sag C-246/04.

Domstolens Dom (Tredje Afdeling) af 6. december 2007.
Gabriele Walderdorff mod Finanzamt Waldviertel. Sag C-451/06.

Domstolens Dom (Anden Afdeling) af 21. februar 2008.
Ministero dell'Economia e delle Finanze mod Part Service Srl. Sag C-425/06.

Domstolens Dom (Anden Afdeling) af 11. juni 2009.
RLRE Tellmer Property sro mod Finanční ředitelství v Ústí nad Labem. Sag C-572/07.

Domstolens Dom (Fjerde Afdeling) af 19. november 2009.
Don Bosco Onroerend Goed BV mod Staatssecretaris van Financiën. Sag C-461/08.

Domstolens Dom (Fjerde Afdeling) af 12. juli 2012.
J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV mod Staatssecretaris van Financiën. Sag C-326/11.

Domstolens Dom (Tredje Afdeling) af 15. november 2012.
Susanne Leichenich mod Ansbert Peffekoven og Ingo Horeis. Sag C-532/11.

Domstolens dom (Ottende Afdeling) af 17. januar 2013
Woningstichting Maasdriel mod Staatssecretaris van Financiën. Sag C-543/11.

Domstolens dom (Tredje Afdeling) af 16. april 2015
Minister Finansów mod Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie. Sag C-42/14.

Forslag til afgørelser.

Forslag til afgørelse fra Generaladvokat F.G. Jacobs, fremsat den 17. maj 1989, Sag C-173/88,
Skatteministeriet mod Morten Henriksen.

Forslag til afgørelse fra Generaladvokat F.G. Jacobs, fremsat den 26. september 2000, Sag C-150/99,
Svenska staten mod Stockholm Lindöpark AB.

Forslag til afgørelse fra Generaladvokat F.G. Jacobs, fremsat den 6. juni 2002, Sag C-315/00, Rudolf
Maierhofer mod Finanzamt Augsburg-Land.

Forslag til afgørelse fra Generaladvokat Siegbert Alber, fremsat den 10. oktober 2002, Sag C-275/01,
Commissioners of Customs and Excise mod Sinclair Collis Limited.

Forslag til afgørelse fra Generaladvokat Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer, fremsat den 4. maj 2004, Sag
C-284/03, État belge mod Temco Europe SA.

Forslag til afgørelse fra Generaladvokat Juliane Kokott, fremsat den 14. oktober 2004, Sag C-428/02,
Fonden Marselisborg Lystbådehavn mod Skatteministeriet.

Direktiver, love og bekendtgørelser

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

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

RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem
(Momssystemdirektivet)

Lovbekendtgørelse 2014-09-30 nr. 1075 om tinglysning (Tinglysningsloven)

Lov 1953-06-05 nr. 169 Danmarks Riges Grundlov (Grundloven)

RÅDETS SJETTE DIREKTIV af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF) ophævet ved: Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006

Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde

Danske afgørelser

Højesteret

U.1990.72/2

H.D. 29. november 1989 i sag II 227/1986

Skatteministeriet (km.adv. v/ adv. Finn Mejnertsen) mod Ejendomsselskabet af 16. januar 1989 ApS (adv. Morten Henriksen).

Landsret

TFS1998, 708.ØLD

Østre Landsrets dom af 1. oktober 1998, j.nr. B-0179-96

K/S Sanexco Invest 8 Ejendommen Løjtegårdsvej 97-99 (Advokat Carsten Raasteen) mod Skatteministeriet (Ka. v/advokat. Stig Grønbæk Jensen).

SKM2011.405.VLR

Vestre Landsrets dom af 19. april 2011, j.nr. B-2481-09

S A/S (advokat Rasmus Nørgaard Bek, Aarhus) mod Skatteministeriet (Kammeradvokaten ved advokat David Auken).

Landskatteretten

SKM2002.602.LSR - Landsskatterettens kendelse af 6. august 2002, j.nr. 2-6-1665-0113

SKM2002.605.LSR - Landsskatterettens kendelse 2. oktober 2002, j.nr. 2-6-1662-0066

SKM2007.783.LSR - Landsskatterettens kendelse af 13. september 2007, j.nr. 2-6-1660-0109

SKM2012.650.LSR - Landsskatterettens kendelse af 21 september 2012, j.nr. 11-0299918

Momsnævnet

MNA 1987,971 – Momsnævnets afgørelse af januar 1987

TfS 1994,746 - Momsnævnets afgørelse af 11. oktober 1994, j.nr. 94-281-37

TfS 1997,248 - Momsnævnets afgørelse af 19. februar 1997, j.nr. 96-281-104

Skatterådet

SKM.2008.774.SR - Skatterådets bindende svar af 23. september 2008, j.nr. 08-139226

SKM2011.426.SR - Skatterådets bindende svar af 21. juni 2011, j.nr. 11-013095

SKM2013.483.SR - Skatterådets bindende svar af 25 juni 2013 j.nr. 11-154235

SKM2013.603.SR - Skatterådets bindende svar af 27. august 2013, j.nr. 13-0073428

SKM2016.249.SR - Skatterådets bindende svar af 24. maj 2016, j.nr. 16-0229974

SKAT

Den juridiske vejledning 2016-2: D.A.5.9.2.1 Definition: Fast ejendom - Praksis før 1. januar 2017.

Udgivet af SKAT. Internetadresse:

<http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=2232670&vId=212649&chk=214126> - Besøgt d. 10.03.2017
(Internet)

Den juridiske vejledning 2017-1: D.A Moms. Udgivet af SKAT. Internetadresse:

<http://skat.dk/SKAT.aspx?old=1921126&chk=214126> - Besøgt løbende i løbet af projektet (Internet)

Styresignal: Moms på fast ejendom - salg efter udlejning. Udgivet af SKAT. Internetadresse:

<http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=2242040&vId=0> - Besøgt d. 15.05.2017 (Internet)

TfS 1996, 633 - Told- og Skattestyrelsens afgørelse af 25. juli 1996, k-nr-99196-309-389.

Dep. 645/79 - Departementafgørelse fra Skatteministeriet

Hjemmesider

<https://www.cphvillage.com/>

Illustration af garagerne:

<http://mazleg.com/cargo-container-home-plans.html>

Illustration af studieboligen og dens indretning:

<https://www.cphvillage.com/locations>

Karnov jura:

www.karnov.dk

EU-afgørelser arkiv:

www.curia.eu

SKATs juridiske vejledning:

www.SKAT.dk