

Udskriftsdato: 18. december 2025

KEN nr 9506 af 30/10/2008 (Historisk)

## Landsskatteretskendelse vedr. moms afløftet i forbindelse med opførelse af feriecenter

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.  
Landsskatteretten, j. nr. 07-02364

# Landsskatteretskendelse vedr. moms afløftet i forbindelse med opførelse af feriecenter

## Resumé

Efter en konkret vurdering fandtes de enkelte udlejere af lejligheder i et feriecenter at foretage erhvervsmæssig udlejning af værelser i hoteller og lignende. Udlejningen var derfor momspligtig.

Klagen skyldes, at skattecentret har afkrævet H1 A/S (herefter benævnt selskabet) 7.777.940 kr. i moms, som selskabet har afløftet i forbindelse med opførelse af et feriecenter.

## *Landsskatterettens afgørelse*

Skattecentrets afgørelse ændres.

## *Sagens oplysninger*

Kommunen vedtog den 30. juni 2003 en lokalplan for området matrikel nr. xx. Af lokalplanens § 3 fremgår, at området kun må anvendes til ferieboliger, samt til opførelse af en centerfunktion som servicefunktion, reception, mv., at ferieboligerne, i det omfang de ikke anvendes til ejerens eget ophold, skal stilles til rådighed til udlejning, og at området kun må bebygges med klynger af ferieboliger på 2 til 6 enheder.

Der er ved totalentreprisekontakt af 2. marts 2004 mellem selskabet og G1 A/S indgået aftale om opførelse af 36 feriehuse, den samlede entreprisenummer er aftalt til 31.111.760 kr. ekskl. moms.

Selskabet udarbejdede en deklaration for arealet, hvilken efter sit indhold skulle tinglyses servitutstiftende med prioritet forud for al pantegæld, men med respekt af de på ejendommen påhvilende tinglyste servitutter, gensidigt bebyrdende og berettigende for nuværende og kommende ejere af ejerlejligheder på matriklen. Af deklarationens § 2 fremgår bl.a.:

»Ejerne af ejerlejlighederne nr. 1-36 er forpligtet til at foretage erhvervsmæssig udlejning af deres ejerlejligheder. Ejere af ejerlejlighederne nr. 1 – 36 er ikke berettiget til uden samtykke fra ejerforeningen at foretage nogen ændringer af ejerlejlighederne, det være sig bygningsmæssige ændringer inde eller ude, eller ændringer af installationer og bebyggelsens udseende, herunder farve«.

Videre fremgår det, at den til enhver tid værende ejerforening er forpligtet til at sikre, at der i forbindelse med hotellet tilbydes bospisning for ejerlejlighedernes brugere, samt at der forefindes en receptionsfunktion med daglige åbningstider.

Ved skøde tinglyst 21. september 2004 overdrog kommunen den pågældende ejendom til selskabet. Ejendommen blev ved tinglysning den 14. oktober 2004 opdelt i ejerlejligheder, og den 8. juni 2005 blev der tinglyst vedtægter for ejerforeningen. Lejlighederne blev herefter udbudt til salg gennem G2.

Af salgsmaterialet fremgår bl.a., at ferieboligerne, i det omfang de ikke anvendes til ejerens eget ophold, skal stilles til rådighed til udlejning. Der er indgået en udlejningsaftale med G3 A/S gældende for de første 5 år af udlejningsperioden, som garanterer en årlig minimumsleje på kr. 75.000 inkl. moms. Samlet leje garanti kr. 375.000 kr. inkl. moms over en 5-årig periode. De enkelte feriehusejere er dog frit stillet med hensyn til, hvorledes deres hus stilles til rådighed for udlejning.

Ifølge dokumentindsamling af 24. marts 2004 skulle en køber til en af ejerlejlighederne afgive købstilbud, hvoraf bl.a. fremgår:

»Hermed tilbyder jeg køb af feriehus/ejerlejlighed nr.

Det selskabet iflg. tinglyst adkomst tilhørende feriehus/ejerlejlighed nr.\_ beliggende Y.

Matr. nr.: xx, ejerlejlighed nr. \_\_\_\_

Må benyttes til: Feriehus med hotelpligt

Til huset medfølger følgende løsøre: Dropinette, indbygningsovn, køle/fryseskab, opvaskemaskine, vaskemaskine, tørretumbler, emhætte og mikrobølgeovn.

Ejendommene overtages den 1. maj 2005 fra hvilket tidspunkt de henligger for købers regning og risiko, der udfærdiges sædvanlig refusionsopgørelse pr. overtagelsesdagen.

Leje forhold: Der er indgået lejeaftale med G3 A/S

|                                                                                                                                            |               |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| Købesummen aftales til kr. 1.795.000, der erlægges således:                                                                                |               |
| Ved underskrift af købstilbud deponeres, kontant (beløbet tilbagebetales såfremt accept ikke gives)                                        | 10.000 kr.    |
| Ved underskrift af skøde deponeres, kontant                                                                                                | 170.000 kr.   |
| Senest 1 måned før overtagelsen, stilles sikkerhed for restkøbesummen ved uigenkaldelig bankgaranti eller kontantdeponering i sælgers navn | 1.615.000 kr. |
| alt                                                                                                                                        | 1.795.000 kr. |

I forbindelse med købet overtages en momsreguleringsforpligtelse på byggemomsen. Ejendommen overtages med de rettigheder og forpligtelser, hvormed den har tilhørt sælger.

Ved min underskrift på nærværende købstilbud, erklærer jeg samtidig at have fået udleveret og læst dokumentssamling af 24. marts 2004.

Nærværende købstilbud er uigenkaldeligt bindende fra købers side med acceptfrist til tilbudsmodtager indtil den 30. maj 2004. Jeg er bekendt med at tilbudsmodtager alene kan acceptere nærværende købstilbud ved en entydig accept af selskabets tegningsberettigede, ligesom tilbudsmodtager er berettiget til at afvise tilbudet uden begrundelse.«

Et advokatfirma har på købernes vegne den 1. maj 2005 anmodet Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om momsregistrering og registrering for frivillig udlejning af fast ejendom. Vedlagt ansøgningen var kopi af skøderne samt blanket nr. 49.005 for merværdiafgift, branche oplyst som Hotelejerlejlighedsudlejning, blanket nr. 31.001 om frivillig registrering for udlejning, bortforpagtning og salg af fast ejendom, og blanket 49.026 hvori reguleringsforpligtelsen på 216.055 kr. er opgjort. Hotellejlighederne indgår for nogle ejeres vedkommende i en allerede eksisterende momspligtig virksomhed, hvorfor der kun er søgt om registrering for udlejning af den konkrete hotellejlighed.

Den 14. juni 2005 modtog selskabet fra Miljøministeriet, Skov- og Naturstyrelsen tilladelse til udlejning af de pågældende huse i mere end 5 nætter ad gangen med henvisning til sommerhuslovens § 1, stk. 4. Styrelsen har ved afgørelsen lagt til grund, at Erhvervs & Selskabsstyrelsen kan godkende virksomheden, som omfattet af Lov om restaurations- og hotelvirksomhed mv.

28 af ejerne indgik aftale om udlejning med G3 A/S, 6 indgik aftale om udlejning med hotellet G4, mens 2 ejere udlejede på anden vis. Alle ejere indgik i forbindelse med opstarten af hoteludlejningen aftale med G4 om levering af receptionsytelser, rengøring og levering af mad mv.

Af G3 A/S' hjemmeside fremgår bl.a.:

»110 m2 træ-/stenhus (rækkehus) beliggende på 5000 m2 fællesgrund, strandgrund.

Huset er opført i 2005. 40 m2 stue(1DB) kombineret med køkken med el-komfur, mikroovn, opvaskemaskine, køleskab, fryser (50 l). 3 soverum: (1D)+(1D)+(1D).

2xWC, bruser, vaskemaskine, tørretumbler, fjernvarme, gulvvarme i hele huset, terrasse, spabad, panoramaudsigt, TV, radio, kabel-TV, internet mod betaling 195 pr. uge, playstation2.

(...)

Der er mulighed for korttidsophold. Huset har hotelstatus og kan derfor lejes på dagsbasis med fuld service og forplejning (mod betaling). Ring til G3 A/S' bookingafdeling og hør nærmere.

(...).«

Af G4's hjemmeside fremgår bl.a.:

»Om G4

(...)

G4 er et hyggeligt hotel, der med atmosfærefyldte omgivelser er et ideelt valg, uanset om De ønsker en overnatning, en god middag eller skal holde fest.

(...)

Feriebyen

I gå-afstand fra hotellet finder man dejlige 2-etages luksushuse med beliggenhed direkte ned til vandet. Feriehusene er opført i 2004 og har alle spabad samt en lys og moderne skandinavisk indretning. Fra flere af rummene kan man nyde den helt fantastiske havudsigt. Forplejningen kan enten foregå i det veludstyrede køkken eller som et produkt leveret fra G4 hvad enten det være sig morgenmad - frokost eller det helt store aftensmåltid. Dette kan også indtages på G4.

Se feriebyens hjemmeside

(...).«

Af feriebyens hjemmeside fremgår bl.a.:

»Luksus feriehus med hav udsigt

I det naturskønne område finder man disse dejlige 2-etages luksushuse med beliggenhed direkte ned til vandet og kun 100 m fra den nærmeste sandstrand med badebro. Husene er opført i 2005 og har alle spabad samt en lys og moderne skandinavisk indretning, som fremhæves yderligere af smukke lysindfald fra de store vinduespartier. Fra flere af rummene kan man nyde en helt fantastisk udsigt, hvis man da ikke lige er i færd med i fællesskab at tilberede et lækkert aftensmåltid i det veludstyrede køkken.

Feriehusene har i alt 6 sovepladser i 3 dobbeltværelser. 110 m<sup>2</sup> træ-/ stenhus (rækkehus) i 2 etager beliggende på 110 m<sup>2</sup>, strandgrund. 40 m<sup>2</sup> stue kombineret med køkken med el-komfur, mikroovn, opvaskemaskine, køleskab, fryser. 3 soverum: 2 x WC, bruser, gulvvarme på toilettet, vaskemaskine, tørretumbler, fjernvarme, gulvvarme på badeværelse, terrasse, spabad, havudsigt, farve-tv, stereoanlæg og CD, kabel-tv.

Download brochure

Forplejning

Forplejningen kan enten foregå i det veludstyrede køkken eller som et produkt leveret fra G4 hvad enten det være sig morgenmad - frokost eller det helt store aftensmåltid. Dette kan også indtages på G4, der ligger i gå-afstand fra feriehusene.

Yderligere information

Priser for udlejning og forplejning fås ved at rette henvendelse til G4.«

Det er oplyst, at G4 og G3 A/S har lejlighederne til rådighed 365 dage om året, at ca. 80 % af alle udlejningerne af lejlighederne har en varighed på 1-3 dage, og at der stort set kun sker udlejning på uge-basis i børnenes skoleferie.

Videre er det oplyst, at al booking foregår gennem G4 eller G3 A/S. 20 % af udlejningen sker gennem G3 A/S, mens de øvrige 80 % sker gennem G4. Uanset om lejligheden bookes gennem G3 A/S eller G4 har gæsten de samme tilvalgsmuligheder, idet lejlighederne udlejes på samme vilkår som hotellets øvrige værelser.

Endvidere er det oplyst, at den enkelte ejer ikke har ret til benyttelse af egen lejlighed, men kan leje en lejlighed på samme vilkår som er gældende for udlejning.

### *Skattecentrets afgørelse*

Skattecentret har den 24. maj 2007 truffet afgørelse, hvorefter selskabet har afløftet momsen ved opførelse af de 36 ejerlejligheder på urigtigt grundlag, hvorfor selskabet er afkrævet i alt 7.777.940,00 kr. i moms.

Det lægges til grund, at selskabet har haft til hensigt at sælge de enkelte ferieejerlejligheder, og at det ikke har været hensigten af drive hotelvirksomhed. Der er ikke blevet opført centerbygning, som forudsat, jf. lokalplanens § 5, stk. 1 – 3. Hver enkelt bolig er opført og indrettet på en sådan måde, at den kan fungere som en selvstændig feriebolig, uden at der er brug for en centerfunktion. Hver bolig er således indrettet med opholdsrum, soverum, toilet og køkkenfaciliteter. Hver enkelt ejer har selvstændigt indrettet ejerlejligheden med møbler, tv og andre faciliteter.

Det lægges endvidere til grund, at der fra selskabets side, er arbejdet målrettet på at kunne sælge de enkelte ejerlejligheder så attraktivt som muligt. Prisen pr. ejerlejlighed er fastsat til 1.795.000 kr., idet køberen overtager en momsreguleringsforpligtelse på 216.055 kr. Såfremt momsreguleringsforpligtelsen ikke blev overtaget af en køber, ville prisen pr. ejerlejlighed have været tilsvarende større. Når momsreguleringsforpligtelsen overtages, vil den for en køber elimineres fuldstændigt efter 10 år.

Hver enkelt køber af en ejerlejlighed har indgået lejeaftale med G3 A/S om udlejning af den enkelte ejerlejlighed. Det bemærkes herved, at det er sælger, der indestår for det garanterede lejeløb til hver ejerlejlighedsejer.

De enkelte huse er selvstændigt matrikulerede som ejerlejligheder nr. 1 – 36. Det må antages, at den skete opdeling i ejerlejligheder ganske må svare til almindelig selvstændig matrikulering som ejerparcel. Således kan den enkelte ejer af en ejerlejlighed selvstændigt afhænde denne og oppebære provenuet ved et sådant salg. Ligeledes kan enhver ejerlejlighed selvstændigt pantsættes. Endvidere kan enhver af ejerlejlighederne selvstændigt gøres til genstand for retsforfølgning, ligesom en ejerlejlighed vil indgå i ejerens eventuelle konkursbo. Der henvises til Skatterådets bindende svar af 22. august 2006, offentliggjort som SKM2006.538.SR, hvorefter ejerlejligheder skal anses for særskilte, selvstændige faste ejendomme.

Der kan forekomme situationer, hvor den selvstændige matrikulering ikke kan tillægges afgørende betydning, men hvor det kan have betydning, om der til de enkelte huse er knyttet fællesfaciliteter og betjening.

I den konkrete situation må det fastslås, at der ikke er knyttet nogen fællesfaciliteter eller betjening til ejerlejlighederne. Der er ikke opført centerbygning, og der findes ikke i umiddelbar tilknytning til ejerlejlighederne nogen form for centerfunktioner såsom vagttjeneste, spisemuligheder eller andre servicefunktioner (f.eks. turistinformation mv.).

De enkelte ejerlejligheder henligger fra overtagelsesdagen for køberens regning og risiko, hvilket indebærer sædvanlig pligt for køberen til at tegne forsikring for ejendommen, bl.a. brandforsikring.

Af den tinglyste deklarations § 2 fremgår, at vedligeholdelse og fornyelse af den enkelte ejerlejligheds indre og ydre bestanddele, herunder installationer og inventar, påhviler ejerlejlighedsejeren, der stedse skal sikre, at ejerlejligheden fremtræder i velholdt og brugbar stand, og i øvrigt i overensstemmelse med den standard, der er fastlagt af ejerforeningen.

Hver enkelt ejerlejlighed fremtræder som selvstændig bolig med egne faciliteter som helt svarer til almindelige sommerhuse, herunder med opholds- og sovefaciliteter, og med toilet- og køkkenfaciliteter.

Fællesfaciliteter udføres fra lokalt hotel, beliggende i ikke-ubetydelig afstand fra ejerlejlighederne (ca. 1½ km.). På grund af afstanden til hotellet forekommer det tvivlsomt, om lejerne i de enkelte ejerlejligheder vil bruge hotellet til bespisningsformål i større omfang end brugen af andre restauranter i byen. At nøgler til de enkelte ejerlejligheder udleveres fra hotellet adskiller ikke dette væsentligt fra, hvad der er

almindeligt ved udlejning af almindelige sommerhuse, hvor udlejning forstås af bureau, der forestår eller anviser sted for udlevering af nøgle, og hvor der kan være aftale med firma, der forestår rengøring mv. af sommerhuset. Det bemærkes hertil, at aftalen med G4 alene er et tilbud om forplejning. Der er for den enkelte lejer ikke pligt til at modtage forplejning fra G4.

Det bemærkes, at der faktisk er 8 ejerlejligheder, der ikke deltager i aftalen med G4, men lejer ejerlejligheden ud på anden måde. Aftalen med G4 adskiller sig ikke fra, hvad der er gældende ved almindelig sommerhusudlejning. Der skal for ethvert lejemål betales særskilt for forbrug på strøm/varme og vand. Ligeledes skal der betales særskilt for linned/håndklæder, der kan lejes for 85,00 kr. pr. person på G4. For lejemål af mere end 2 dages varighed, skal der betales særskilt for rengøring. Slutrengøring kan købes for 961,00 kr.. Endvidere skal der ved ankomst betales et depositum på 1.100 kr.. Pris for el er 2,00 kr. pr. streg. Pris for fjernvarme er 2,00 kr. pr. streg.

Efter en samlet vurdering findes der, at foreligge udlejning af sommerhuse. Der er herved henset til, at de enkelte ejere af ejerlejlighederne ikke kan anses for at drive momspligtig hotelvirksomhed, jf. herved Skatterådets bindende svar afgivet den 20. marts 2007, jf. SKM2007.240.SR, hvorefter ejere af hotelejerlejligheder ikke skal opkræve moms af udlejningen heraf. Udlejningen af lejlighederne sidestilles med udlejning af sommerhuse, og er derfor fritaget efter reglerne om udlejning af fast ejendom.

Ejerlejlighederne nr. 1–36 af matr. nr. xx kan ikke anses for at være et hotel, og som følge heraf kan byggeriet ikke anses for at være sket til erhvervsmæssigt formål. Det er derfor med urette, at selskabet har afløftet momsen.

#### *Klagerens påstand og argumenter*

Selskabets repræsentant har nedlagt påstand om, at der ved udlejning af ferielejlighederne er tale om momspligtig hotellignende virksomhed, hvorfor selskabet har været berettiget til at afløfte momsen ved opførelsen af feriecentret.

Til støtte herfor har repræsentanten anført, at ifølge momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, omfatter fritagelsen for udlejning af fast ejendom ikke udlejning af værelser i hoteller og lignende. Hjemlen for denne undtagelse er den bagvedliggende EU-direktivbestemmelse, hvorefter undtagelsen fra fritagelsesbestemmelsen gælder udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemslandenes lovgivning. Medlemslandene må godt udvide anvendelsesområdet for undtagelserne til fritagelsen, men de må ikke indskrænke det, jf. ordene i direktivets artikel 135, stk. 2: »Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for det i stk. 1, litra I), omhandlede anvendelsesområde.«

EF-domstolen har i dommen C-346/95 (Blasi) udtalt sig om fortolkningen af undtagelsen for udlejning inden for hotelsektoren. Blasi udlejede et antal ejendomme i München og indlogerede heri tilflytterfamilier fra Central- og Østeuropa. Der var tale om almindelige beboelsesejendomme. Lejlighederne var møblerede. Beboerne fik ikke serveret mad, og ejendommene indeholdt hverken reception eller andre fælles- eller opholdsrum til fælles brug. Udlejningen skete for kortere eller længere tid.

Domstolen bemærker i præmis 20, at udtrykket »sektorer med tilsvarende opgaver« skal fortolkes bredt, da det har til formål at sikre, at midlertidig udlejning svarende til udlejning inden for hotelsektoren, som potentielt konkurrerer med hoteludlejningsvirksomhed, pålægges moms. Videre udtales i præmis 21, at medlemslandene råder over et skøn ved fastlæggelsen af de udlejningstransaktioner, der skal pålægges moms som undtagelse fra fritagelsen. Grænsen for dette skøn udgøres af formålet med den pågældende bestemmelse, der for så vidt angår beboelsesrum, som stilles til rådighed, består i, at der skal sondres mellem afgiftspligtig udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver og de afgiftsfritagne transaktioner med udlejning af fast ejendom. Endvidere bemærkes i præmis 23, at en sontring mellem momspligtig udlejning inden for hotelsektoren og momsfri udlejning af fast ejendom til beboelsesrum på grundlag af udlejningens varighed udgør en passende sontring, for så vidt som

hoteludlejningsvirksomhed netop adskiller sig fra udlejning af beboelsesrum i kraft af bl.a. opholdets varighed. Efter de tyske regler blev udlejning anset for at være kortvarig og dermed momspligtig udlejning inden for hotelsektoren, når blot lejekontraktens varighed var under seks måneder. Tyskerne havde altså foretaget en meget vidtgående fortolkning af hotelsektoren, hvilket også er i overensstemmelse med medlemslandenes bemyndigelse til at fastsætte yderligere undtagelser fra fritagelsen for udlejning af fast ejendom.

Det fremgår af EF-domstolens dom i C- 150/99 (Stockholms Lindöpark AB), at 6. Momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b), som nu er afløst af det omarbejdede direktivs artikel 135, er tilstrækkelig klar, præcis og ubetinget til, at en borger kan påberåbe sig den over for en medlemsstat ved en national domstol.

Ifølge Momsvejledningen er der momsfrigtagelse for udlejning af almindelige sommerhuse, og der opereres med en fast definition, hvorefter ejendommen skal være selvstændigt matrikuleret og være med tilhørende grundareal, eller der skal være tale om to ejendomme indrettet som selvstændige boliger, men beliggende på samme matrikel.

Momsnævnet har truffet afgørelse om, jf. TfS1996.217, at der ved udlejning af tre selvstændigt matrikulerede ejendomme var tale om hotelvirksomhed uanset matrikuleringen. Feriecentret skulle opfylde reglerne i sommerhusloven og lov om restaurations- og hotelvirksomhed. Nævnet lagde vægt på de andre myndigheders karakteristik af bebyggelsen i relation til plan- og hotellovgivning, hvorefter den særskilte matrikulering i den forbindelse var uden betydning. Afgørelsen er fuldt ud i overensstemmelse med EU-kravene til rækkevidden af den danske fritagelse for udlejning af fast ejendom. Selvom matrikuleringen efter praksis er afgørende for fastlæggelsen af sommerhusbegrebet, må dette kriterium tilsidesættes, når ejendommene er omfattet af hotelsektoren som defineret i den relevante sektorlovgivning.

TfS1999.670 vedrører erhvervsmæssig udlejning af et luksussommerhus. Landsskatteretten fandt, at udlejningen var momsfrigtaget, fordi der var tale om et sommerhus. EU-bestemmelsen må anses for at overlade medlemslandene et sådant skøn, at både en bredere fastlæggelse af momspligten og en snævrere fastlæggelse heraf må være mulig. Kendelsen kan være i overensstemmelse med EU-reglerne. Der var således ikke noget i denne sag, der indicerede, at sommerhuset var omfattet af hotelsektoren som defineret i den danske plan- og hotellovgivning. Som den efterfølgende domstolsbehandling af sagen viser, kan sommerhusudlejning til trods herfor alligevel godt være momspligtig, hvis den sker i konkurrence med hotelsektoren. Som Kammeradvokaten gjorde gældende for landsretten, er det afgørende, om udlejningen af sommerhuset ud fra en konkret vurdering sker i konkurrence med hotelsektoren. Landsretten udtalte bl.a., at fortolkningen af national lovgivning, der tjener til gennemførelse af EU-direktiver, skal ske i lyset af direktivets ordlyd og formål.

For landsretten var det afgørende om ordene »og lignende« i udtrykket »værelser i hoteller og lignende« i den danske bestemmelse omfattede den konkrete feriebolig. Det er af væsentlig betydning, om det efter direktivbestemmelsen ligger inden for et medlemslands bemyndigelse til at afgrænse sektorer med tilsvarende opgaver som hotelsektoren at fritage udlejning i 1-2 uger af en feriebolig fra momspligten på grundlag af en samlet vurdering af udlejningsperioden og andre omstændigheder, herunder at der ikke til boligen er knyttet faciliteter, som er fælles med andre, og at ferieboligen med tilknyttet udendørsareal er selvstændigt matrikuleret. Landsretten fandt det derfor nødvendigt at forelægge EF-domstolen spørgsmål om fortolkning af EU-reglen. Spørgsmålet blev imidlertid aldrig prøvet, idet sagen efterfølgende blev hævet.

Hvorvidt den danske praksis med momsfrigtagelse for sommerhusudlejning må anses for at være i overensstemmelse med direktivet synes usikkert, selv i en situation, hvor der ikke til udlejningen er knyttet hotelfaciliteter, hvorfor udlejningen ikke sker inden for hotelsektoren. Spørgsmålet er således, om den generelle danske fritagelse for udlejning af almindelige sommerhuse går for vidt i forhold til EU-reglens momspligt for udlejning i sektorer med tilsvarende opgaver som hotelsektoren. Men dette spørgsmål blev altså ikke afprøvet.

I nærværende sag er der ikke hjemmel til at anses udlejningen for momsfri udlejning af fast ejendom, idet der er tale om udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, jf. den bagvedliggende direktivbestemmelse. Efter bestemmelsen er det et ufravigeligt krav, at der skal opkræves moms af udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver som fastlagt i medlemslandenes lovgivning. Medlemslandene har ikke mulighed for at indskrænke denne momspligt, men har mulighed for at fastsætte hotelsektoren og lignende mere eller mindre bredt i sin sektorlovgivning. Når hotelvirksomhed er defineret i sektorlovgivningen, har medlemslandene derimod ikke mulighed for at fastsætte en særskilt momsdefinition af hotelvirksomhed og lignende. Og det vil netop være tilfældet, hvis man udstrækker momsfri sommerhusudlejning til også at omfatte udlejning, der er omfattet af lov om restaurations- og hotelvirksomhed.

Den myndighedsbehandling, som projektet i nærværende sag har været undergivet, viser entydigt, at udlejningen af hotellejlighederne er omfattet af lov om restaurations- og hotelvirksomhed. Efter lokalplanen skal området udlægges som feriecenter med henblik på udlejning. Lokalplanen er underlagt regionsplanen, hvoraf det ligeledes fremgår, at området skal anvendes til hotelformål. Det er tinglyst på hotelejerlejlighederne, at de skal udlejes erhvervsmæssigt, at der i forbindelse med udlejningen skal tilbydes bospisning af lejlighedernes brugere, og at der forefindes en receptionsfunktion. Det fremgår også af købstilbudene, at der påhviler ejerlejlighederne hotelpligt. Ejeren kan leje lejligheder i centret, men har ingen fortrinsstilling til sin egen lejlighed og skal betale leje. Projektet overholder således planlovgivningen.

Skov- og Naturstyrelsen har vurderet, at udlejningsvirksomheden er omfattet af sommerhuslovens § 1, stk. 4, og dermed ikke omfattet af sommerhuslovens regler. Videre bemærkes det, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen efter det oplyste ikke udsteder godkendelser efter lov om restaurations- og hotelvirksomhed. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har videre oplyst, at faciliteter i form af bestilling af morgenmad fra G4 til ferielejlighederne og muligheden for opfyldning af køleskabet er tilstrækkeligt til at opfylde betingelsen om, at udlejningsaktiviteten er omfattet af lov om restaurations- og hotelvirksomhed.

Der er endvidere indhentet en sagkyndig vurdering fra hotelerhvervets brancheorganisation HORESTA, der klart og entydigt karakteriserer udlejningsaktiviteten som omfattet af lov om restaurations- og hotelvirksomhed. Det vurderes i øvrigt, at G4 må siges at ligge i umiddelbar nærhed af ferielejlighederne, da den ikke er større end sædvanligvis i feriecentre, feriebyer og lignende. Afstanden skal ses på baggrund af havnens udformning. Det fremgår tydeligt af markedsføringsmaterialet, at pakkeløsningerne, der sælges fra G4, omfatter ferielejlighederne. Fremgangsmåden med at få ferielejligheder og et nærliggende hotel til at indgå et forpligtende samarbejde medfører, at hotellet må anses for en helhed, og at der branchemæssigt er tale om en god løsning.

Skattecentret har anført, at den sagkyndige udtalelse fra HORESTA er en ensidigt indhentet udtalelse, der ikke kan sidestilles med en syns- og skønserklæring. Hertil bemærkes, at udtalelsen er udarbejdet af en advokat, der er forfatter til den kommenterede lovsamling for området.

Den enkelte ejers udlejning sker erhvervsmæssigt, idet ejeren skal stille lejligheden til rådighed for udlejning hele året, ejeren har ingen fortrinsret til egen lejlighed og ejeren skal ved leje i centret betale særskilt leje.

Afslutningsvis har repræsentanten bemærket, at selskabet har overdraget momsreguleringsforpligtelsen til køberne af hotellejlighederne. Grundlaget herfor er momslovens § 51, stk. 1, hvorefter der kan gives tilladelse til frivillig momsregistrering for opførelse m.v. af fast ejendom med henblik på salg til en momsregistreret virksomhed. Den frivillige registrering indebærer, at sælger får momsfradragsret for udgifterne i forbindelse med opførelsen m.v., jf. momsbekendtgørelsens § 39, stk. 1. Fradraget kan foretages, når sælger kan dokumentere, at ejendommen skal bruges til momspligtigt formål. Det er en betingelse, at køber påtager sig den reguleringsforpligtelse, der påhviler ejendommen, jf. bekendtgørelsens § 39, stk. 2.



### *SKAT, Hovedcentrets udtalelse*

Under sagens behandling i Landsskatteretten har SKAT, Hovedcentret i brev af 11. april 2008 bl.a. udtalt:

»(...)

SKAT, Hovedcentret er i det hele enige i Skattecentrets afgørelse, hvori klager efteropkræves fratrullet moms af udgifter til opførelse mv. af de omhandlede lejligheder, og vi kan således ikke erklære os enige i kontorindstillingen, hvori der foreslås en ændring af afgørelsen.

(...)

Eksisterer der en reguleringsforpligtelse, og er den i givet fald overdraget til køberne

(...)

Det er vores vurdering, at når selskabet ikke har ladet sig frivilligt momsregistrere for køb og opførelse mv. af fast ejendom med henblik på salg, og når betingelserne for at blive frivilligt momsregistreret efter bestemmelsen ikke er opfyldt, har selskabet ikke haft ret til tilbagebetaling af købsmomsen. Dermed er der heller ikke opstået et investeringsgode for hvilket, der skal ske regulering eller kan ske overdragelse i henhold til reglerne i §§ 43-44. Det forhold, at køberne skriftligt har erklæret at have fået reguleringsforpligtelsen overdraget, ændrer ikke på, at der ikke er sket en egentlig overdragelse af reguleringsforpligtelsen til køberen, idet selskabet aldrig har opfyldt betingelserne for tilbagebetaling/godtgørelse af momsen, jf. momslovens § 51, stk. 1, sidste pkt. og momsbekendtgørelsens § 39, stk. 1. Således kan det kun være selskabet, der kan blive tilpligtet at indbetale momsen til SKAT, og ikke køberne af lejlighederne, idet reglerne om reguleringsforpligtelse i §§ 43-44 ikke finder anvendelse i en sag som denne.

(...)

Bemærkninger til kontorindstillingen

(...)

Vi mener således, at medlemsstaterne ved fastlæggelsen af kriterier for afgørelse af, hvilken form for udlejning, der er fritaget for afgift, kan fastsætte yderligere kriterier end varigheden af udlejningen. Uagtet at det ikke præcis kan udledes heraf hvilke kriterier en medlemsstat kan vedtage for anvendelse af fritagelse, så følger det dog, at kriterierne skal være egnede til på den ene side at lade kommercielle aktiviteter være undtaget fra fritagelsen, når disse potentielt kan konkurrere med udlejning inden for hotelsektoren, og på den anden side at lade udlejning af visse faste ejendomme være omfattet af momsfritagelsen, når »tekniske, økonomiske og sociale« grunde kan siges at tale herfor. Det er vores opfattelse, at hotelydelser og hotellignende ydelser er sammensatte ydelser, der består af flere elementer, herunder bl.a. men ikke udelukkende adgang til fast ejendom. De fællesfaciliteter, der i givet fald skulle medvirke til, at udlejningen kunne anses for momspligtig hotellignende ydelse, er nøgleudlevering på et hotel, der ligger ca. 1,5 km fra lejlighederne. Imidlertid er der 8 af de 36 ejere, der ikke deltager i aftalen med G4. Disse ejere udlejer deres lejligheder via andre kanaler, og har således ikke fælles faciliteter med de resterende 28 ejere. Vi kan derfor tilslutte os den momsmæssige vurdering af lejlighedsejernes udlejningsaktivitet, og skal i det hele henvise til Skattecentrets sagsfremstilling, særligt herom kapitel 11.

(...)

### *Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse*

Af momslovens § 51 fremgår:

»Told og skatteforvaltningen kan give tilladelse til frivillig registrering af erhvervsmæssig udlejning, herunder bortforpagtning, af fast ejendom eller dele heraf. Kun lokaler, der udlejes eller forsøges udlejet, omfattes af den frivillige registrering. Den frivillige registrering kan ikke omfatte udlejning til boligformål. Den frivillige registrering kan heller ikke omfatte allerede indgåede erhvervslejemål, medmindre lejeren er indforstået hermed. Der kan tilsvarende gives tilladelse til frivillig registrering af køb og opførelse mv. af fast ejendom samt byggemodning af jord med henblik på salg til en registreret virksomhed.

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

Stk. 3. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler for meddelelse af tilladelse til frivillig registrering efter stk. 1.«

Skatteministerens bemyndigelse, jf. stk. 3 er udnyttet ved momsbekendtgørelsens §§ 37-39.

Af momsbekendtgørelsens § 39 fremgår:

»En virksomhed, der er frivilligt registreret for køb og opførelse m.v. af fast ejendom og byggeri af jord med henblik på salg til en registreret virksomhed, kan få tilbagebetalt den afgift, som er betalt i forbindelse med købet og opførelsen m.v.

Stk. 2. Tilbagebetaling af afgift kan finde sted, når virksomheden over for told- og skatteforvaltningen dokumenterer, at ejendommen skal anvendes til afgiftspligtigt formål. Køberen skal samtidigt over for told- og skatteforvaltningen erklære sig indforstået med at påtage sig reguleringsforpligtelsen, der hviler på den faste ejendom, jf. lovens § 43, stk. 3, nr. 4. Erklæringen afgives på en blanket udstedt af told- og skatteforvaltningen.«

Fritaget for moms er ifølge momslovens § 13, stk. 1, nr. 8:

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

Bestemmelsen implementerer 6. momsdirektivs artikel 13, punkt B, stk. 1, litra b):

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

(...)

b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, med undtagelse af:

- 1). udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser;
- 2). udlejning af pladser til parkering af køretøjer;
- 3). udlejning og udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet;
- 4). udlejning af bokse.«

Spørgsmålet i den konkrete sag er, hvorvidt udlejningen af hotellejlighederne er udlejning af værelser i hoteller og lign., omfattet af undtagelsen til fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt. Besvarelsen heraf må ske med udgangspunkt i ordlyden af det bagvedliggende momsdirektiv, som momsbelægger »udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver«, samt med udgangspunkt i den til direktivet hørende praksis.

Det fremgår af generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-346/95 (Elisabeth Blasi), punkt 17 og 18, at det momspligtige område, dvs. »hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning« ikke skal underkastes en indskrænkende fortolkning, idet der er tale om en undtagelse til en fritagelse. Endvidere fremgår, at fællesskabslovgivers hensigt med denne afgrænsning af det momspligtige område var at give medlemsstaterne et vist skøn ved fastlæggelsen af de præcise grænser for undtagelsen.

Dansk momslovgivning indeholder ingen retningslinjer for fastlæggelsen af, hvad der skal forstås ved hotellignende udlejning. Fastlæggelsen af undtagelsens grænser må således ske på baggrund af en samlet vurdering af omstændighederne ved det konkrete udlejnings-forhold, hvorved efter Landsskatterettens opfattelse også kan inddrages, hvorledes det udlejede vurderes i relation til anden dansk lovgivning, herunder særligt hotel- og restaurationslovgivningen.

Af EF-domstolens dom i sag C-346/95 (Elisabeth Blasi), præmis 24, kan desuden udledes, at udlejning inden for hotelsektoren mv. forudsætter, at udlejningsaktiviteten har erhvervsmæssigt præg. Således synes det for dansk rets vedkommende også at kunne tillægges en vis vægt, om der for privatpersoners vedkommende er opnået tilladelse til erhvervsmæssig udlejning i henhold til sommerhuslovens § 1, stk. 4, jf. stk. 2, eller om der for selskabers vedkommende er sket erhvervelse uden forudgående tilladelse i henhold til sommerhuslovens § 8, i hvilken forbindelse det forudsætningsvis kræves, at der overfor tinglysningsdommeren er fremlagt en erklæring om erhvervsmæssig anvendelse.

Det fremgår af lokalplanen, at området kun må anvendes til ferieboliger samt til opførelse af en center-funktion som servicefunktion, reception mv. Videre fremgår det af tinglyst deklaration på ejendommen, at den til enhver tid værende ejer er forpligtet til erhvervsmæssig udlejning, samt at sikre at der findes receptionsfunktion og mulighed for bespisning. Skov- og Naturstyrelsen har den 14. juni 2005 givet tilladelse til udlejning efter sommerhuslovens § 1, stk. 4, ligesom Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har udtalt at udlejningen er omfattet af restaurationslovens § 1, stk. 1, nr. 2. Endvidere er det oplyst, at samtlige ejere har en aftale med G4 om levering af hotelydelser (receptionsfunktion, rengøring, levering af mad mv.).

Hvorvidt lokalplanen findes at være overholdt er uden betydning for den momsmæssige vurdering i nærværende sag.

På baggrund af en samlet vurdering af ovennævnte omstændigheder, må de enkelte ejeres aktivitet med udlejning af hotellejligheder efter Landsskatterettens opfattelse anses for erhvervsmæssig udlejning af værelser i hoteller og lign. omfattet af undtagelsen til fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt., og dermed momspligtig efter momslovens § 4, stk. 1.

Retten finder, at selskabet har dokumenteret, jf. momsbekendtgørelsens § 39, stk. 2, 1. pkt., at ejendommen skal anvendes til afgiftspligtigt formål, jf. momslovens § 4, stk. 1, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt.

Det er derfor med rette, at selskabet har afløftet momsen, jf. momslovens § 51, stk. 1, sidste pkt.

Den påklagede afgørelse ændres i overensstemmelse hermed.