

Udskriftsdato: 14. december 2025

KEN nr 9798 af 28/09/2010 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. momsregistrering af andelsboligforening

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 10-00946

Landsskatteretskendelse vedr. momsregistrering af andelsboligforening

Resumé

En andelsboligforening havde mulighed for at lade sig frivilligt registrere for udlejning til erhvervsanvendelse med dertil knyttet forholdsmæssig fradragsret for moms af udgifter til udskiftning af tag og fællesudgifter, samt pligt til at opkræve moms af leverancer til erhvervsandelshavere.

Klagen skyldes, at SKAT i sit bindende svar har svaret nej til følgende 4 spørgsmål:

Kan andelsboligforeningen H1 blive momsregistreret og dermed viderefakturere afholdte momsbelagte udgifter til sine momspligtige erhvervsandelshavere?

Kan andelsboligforeningen fratrække momsen af afholdte udgifter til taget på bygningen baseret på den forholdsmæssige andel af kvadratmeter mellem momspligtige erhvervslejemål samt momspligtige erhvervsandelshavere contra andelsboligforeningens samlede antal kvadratmeter (både andelshavernes »lejligheder« og andelsboligforeningens udlejede kvadratmeter til eksterne lejere)?

Kan andelsboligforeningen fratrække momsen af fællesudgifter baseret på forholdet mellem den »momspligtige leje fra erhvervsandelshavere« samt den eksterne momspligtige leje contra andelsboligforeningens samlede lejeindtægt?

Kan andelsboligforeningen lægge moms på den fulde afgift, der løbende afkræves den enkelte andelshaver, hvis der er tale om momspligtige medlemmer?

Landsskatterettens afgørelse

Landsskatterettens ændrer SKATs bindende svar, således at der svares ja til alle 4 spørgsmål.

Sagens oplysninger

Følgende faktiske oplysninger fremgår af SKATs bindende svar:

»Faktiske forhold

Andelsboligforeningen er momsregistreret med halvåret som afregningsperiode.

Det fremgår af anmodningen om bindende svar, at:

»H1 er en normal andelsboligforening, som ejer fast ejendom. Andelsboligforeningen har et bestemt antal andelshavere. Mellem den enkelte andelshaver i foreningen og foreningen er der indgået en aftale om, at andelshaveren har en brugsret til en lejlighed i foreningens ejendomme. Andelshaveren har således en brugsret til fast ejendom, der er nærmere specificeret.

Andelshaveren af foreningen kan både være private (brugsret til boliger), men også erhvervs virksomheder (brugsret til erhvervsmål).

Andelsboligforeningen ejer ud over andelshavernes specifikke lejligheder (brugsrette) også andre boliger og erhvervslokaler, der udlejes til eksterne lejere.

Der er blandt andet tale om erhvervslejemål, som andelsboligforeningen er frivilligt momsregistreret for udlejning af.

Andelsboligforeningen har som konsekvens heraf delvis momsfradrag af sine fællesudgifter og fuld momsfradrag for udgifter, der direkte relaterer sig til de pågældende lejemål omfattet af den frivillige momsregistrering.

Andelsboligforeningen ønsker tilladelse til at blive momsregistreret, således at Andelsboligforeningen kan viderefakturere afholdte momsbelagte udgifter til sine erhvervsandelshavere. Herved vil andelshaver-

ne af andelsboligforeningen, som driver momspligtige aktiviteter, opnå mulighed for at fradrage momsen af disse momsbelagte udgifter.«

I har yderligere oplyst om, hvorledes foreningen har planlagt, at opkrævningen skal foregå i praksis:

»Foreningens månedlige afgift opkrævet hos medlemmerne kan opdeles i udgifter, der henholdsvis afholdes det pågældende år, eller som er fordelt (større investeringer i ejendommen) ud over flere år.

Det er så planen, at opdele den månedlige afgift således, at den består både af en momsbelagt og en momsfri del.

De for året afholdte momsbelagte udgifter sker fordelingen forholdsmæssigt på samme måde som de ikke momsbelagte udgifter.

For større afholdte investeringer der skal fordeles over flere år vil fordelingen også ske forholdsmæssigt blot over flere år.

En månedlig afgift kan derfor eksempelvis komme til at se ud som følgende over for henholdsvis et momspligtig og momsfrit andelsmedlem:

Opkrævning 1 - momspligtigt andelsmedlem

Samlet opkrævning 10.000 kr. – moms heraf 1.200 kr.

Fordelt som følgende:

Momsfrie ydelser på 4.000 kr.

Momspligtige ydelser 6.000 kr. – moms heraf 1.200 kr.

Ydelsen består af følgende ydelser:

- Vicevært
- Kontorhold
- Administration

Andel af renovering af tag fra år 2007

[Det er telefonisk bekræftet, at der er tale om momsbelagte udgifter, som købes af tredjemand].

Opkrævning 2 – momsfrit andelsmedlem

Samlet opkrævning 10.000 kr.««

For Landsskatteretten har spørgeren fremlagt foreningens vedtægter og eksempel på et andelsbevis.

SKATs afgørelse

SKAT har afgivet følgende begrundelse for de bindende svar:

»Spørgsmål 1 og 4

Det vores opfattelse, at andelsboligforeningen ikke kan beregne moms af den momspligtige andel af udgifterne ved opkrævning hos momspligtige andelsmedlemmer. Det er tilsvarende vores opfattelse, at andelsboligforeningen ikke skal betale moms af det indskud og den månedlige afgift som modtages af momspligtige andelshavere. Andelsboligforeningen kan således ikke momsregistreres for disse aktiviteter, jf. momslovens § 47, stk. 1.

Det fremgår af momslovens § 4, stk. 1, at der betales moms af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet.

Det fremgår af momslovens § 3, stk. 1, at afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, som driver selvstændig økonomisk virksomhed.

Det fremgår af momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, at:

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.

Det er vores opfattelse, at andelsboligforeningen ikke driver selvstændig økonomisk virksomhed med levering af ydelser mod vederlag til sine andelshavere, herunder andelshavere, når andelsboligforeningen viderefakturerer afholdte momsbelagte udgifter til andelshaverne eller modtager indskud og boligafgift fra andelshaverne.

Vi henviser til, at Landsskatteretten i SKM2007.882.LSR, fandt at forholdet mellem andelsboligforeningen og andelshaverne ikke kan anses for omfattet af begrebet udlejning af fast ejendom og derfor ikke er omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt.

Da boligindskud og boligafgift i andelsboligforeninger ikke er pålagt moms, skyldes dette således ikke, at der er tale om momsfritaget udlejning af fast ejendom, men derimod, at andelsboligforeninger ikke i relation til andelshaverne udøver en selvstændig økonomisk virksomhed med levering af varer og ydelser mod vederlag.

Dette gælder, uanset om andelshaverne er privatpersoner eller erhvervsandelshavere.

Vi henviser i den forbindelse til styrelsens afgørelse i TfS 1996, 128, hvoraf det fremgår, at andelsboligforeninger ikke skal registreres og opkræve moms ved levering af antenneydelser.

Tilsvarende er det vores opfattelse, at den andel af andelsboligforeningens udgifter, som vedrører vicevært, kontorhold, administration og andel af renovering af tag fra 2007, ikke kan pålægges moms ved opkrævningen hos det momspligtige andelsmedlem. Vi lægger vægt på, at der er tale om en boligafgift, og at andelsboligforeningen ikke i relation til de momspligtige andelshavere udøver en selvstændig økonomisk virksomhed, med levering af varer og ydelser mod vederlag, jf. begrundelsen ovenfor.

Det bemærkes endvidere, at EF-domstolen i sag C-442/01, KapHag, har udtalt, at en ny selskabsdeltagers indtræden i et personselskab (er en form for ikke-erhvervsdrivende interessentskab, jf. præmis 11) mod erlæggelse af et kontantindskud, ikke udgør en økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand, der udøves af selskabsdeltageren, jf. præmis 39 og at det samme gælder for en virksomhed, der består i at afhænde sådanne andele, jf. præmis 40. Optagelse af en ny selskabsdeltager i et personselskab udgør således ikke levering af en tjenesteydelse til selskabsdeltageren, jf. præmis 41.

På tilsvarende måde er det vores opfattelse, at medlemmets betaling til andelsboligforeningen skal anses som en betaling for medlemskabet og dermed ejerskabet til andelsboligen, og at dette ikke udgør en økonomisk virksomhed, jf. præmis 39 i C-442/01, KapHag.

Det er vores opfattelse, at afgørelsen i TfS 199[7], 548, hvor en ejerforening, hvis opgave er at afholde og fordele udgifter til medlemmerne, kunne momsregistreres, ikke kan tillægges vægt ved vurderingen af de momsmæssige forhold i en andelsboligforening, da ejerforeningen og andelsboligforeninger ikke er identiske organisationsformer.

Svaret på spørgsmål 1 og 4 er derfor nej.

Spørgsmål 2

Det fremgår af momslovens § 39, stk. 4, at:

Afgift vedrørende ombygnings-, reparations- og vedligeholdelsesarbejder, som ikke direkte kan henføres til bygningens enkelte lokaler, kan fradrages efter forholdet mellem etagearealet af virksomhedens lokaler og bygningens samlede etageareal.

Det er vores opfattelse, at andelsboligforeningen ikke kan fratrække momsen af afholdte udgifter på taget på bygningen baseret på den forholds-mæssige andel af kvadratmeter mellem momspligtige erhvervslejemål samt momspligtige erhvervsandelshavere contra andelsboligforeningens samlede antal kvadratmeter (både andelshavernes lejligheder og andelsboligforeningens udlejede kvadratmeter til eksterne lejere).

Vi lægger vægt på, at de kvadratmeter som anvendes til de momspligtige erhvervsandelshaverne, jf. svaret på spørgsmål 1 og 4, ikke kan anses for at vedrøre andelsboligforeningens momspligtige leverancer, og at disse kvadratmeter derfor ikke skal medregnes som en del af etagearealet af virksomhedens lokaler, som berettiger til momsfradrag, men derimod alene som en andel af bygningens samlede etageareal, jf. momslovens § 39, stk. 4.

Fradragsretten for udgifter til taget skal derfor i henhold til momslovens § 39, stk. 4, opgøres som det samlede antal kvadratmeter, som andelsboligforeningen udlejer med moms til eksterne lejere sat i forhold til andelsboligforeningens samlede antal kvadratmeter.

Svaret på spørgsmål 2 er derfor nej.

Spørgsmål 3

Det fremgår af momslovens § 38, stk. 1, at:

For varer og ydelser, som en virksomhed registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 A anvender både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til andre formål i virksomheden, kan der foretages fradrag for den del af afgiften, der forholdsmæssigt svarer til omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden. Ved opgørelse af omsætningen ses bort fra omsætningsbeløb, der vedrører levering af investeringsgoder, som har været benyttet i virksomheden. Som investeringsgoder anses maskiner, inventar og andre driftsmidler, hvis salgspris ekskl. afgiften efter denne lov overstiger 100.000 kr. Der ses endvidere bort fra omsætningsbeløb, som vedrører bitransaktioner vedrørende fast ejendom, og omsætningsbeløb, som hidrører fra passiv kapitalanbringelse, herunder enkeltstående udlån mellem moder- og datterselskaber og mellem søsterselskaber, samt renteindtægter fra købekontrakter og kreditkøbsaftaler, som er indgået i forbindelse med virksomhedens salg og udlejning af egne varer.

Det er vores opfattelse, at andelsboligforeningen ikke kan fratrække momsen af fællesudgifterne baseret på forholdet mellem den »momspligtige leje fra andelshaverne« samt den eksterne momspligtige leje contra andelsboligforeningens samlede lejeindtægt.

Vi lægger vægt på, at betalingen fra erhvervsandelshaverne ikke er momspligtig, jf. svaret på spørgsmål 1 og 4.

Da andelsboligforeningen har såvel momspligtige udlejningsaktiviteter samt aktiviteter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde, skal fradragsretten ikke opgøres efter omsætningsfordelingen i momslovens § 38, stk. 1, men derimod opgøres efter et skøn, jf. momslovens § 38, stk. 2. Vi henviser til TfS 1999, 908, hvor Told- og Skattestyrelsen udtalte, at holdingselskaber, som har momspligtige aktiviteter og aktiviteter, som falder uden for momslovens anvendelsesområde, skal opgøre fradragsretten for fællesudgifter efter et skøn, jf. momslovens § 38, stk. 2.

Der kan foretages fradrag for den del af momsen, der skønsmæssigt svarer til de pågældende varers og ydelsers brug i den momsregistreringspligtige del af virksomheden.

Ved udøvelsen af dette skøn kan den del af aktiviteten, som vedrører de momspligtige andelshavere, således ikke medregnes, da dette, jf. svaret på spørgsmål 1 og 4, ikke er en momspligtig aktivitet.

Svaret på spørgsmål 3 er derfor nej.

Det bemærkes, at der ikke ved det bindende svar er taget stilling til, om en konkret udgift er omfattet af begrebet ”fællesudgifter” samt udøvelsen af skønnet efter momslovens § 38, stk. 2.«

Klagerens påstand og argumenter

Foreningens repræsentant har nedlagt påstand om, at de bindende svar ændres til ja.

Andelsboligforeningen ønskede med de fire spørgsmål at opnå tilladelse til at blive momsregistreret, således at foreningen kan viderefakturere afholdte momsbelagte udgifter til sine erhvervsandelshavere. Herved ville andelshaverne opnå mulighed for at fradrage momsen af momsbelagte udgifter afholdt af foreningen.

En afvisning vil have den konsekvens, at princippet om momsens neutralitet vil blive krænket, eftersom de momspligtige andelshavere herved betaler moms at udgifter uden mulighed for fradrag.

SKAT har i sine bindende svar udelukkende lagt vægt på selve organisationsformen og ikke på aktiviteterne. Der er ingen begrundelse for, at der skal ske en forskelsbehandling afhængig af, om det er en ejerforening eller en andelsboligforening, som fordeler afholdte udgifter.

Desuden har SKAT på ingen måde forholdt sig til det problem, at en afvisning af en momsregistrering har den konsekvens, at princippet om momsens neutralitet vil blive krænket. Momsens neutralitet er en af grundpillerne i det nuværende momssystem. Det vil sige, at momsen ikke på nogen måde må påvirke erhvervets og forbrugerens dispositioner. En afvisning er en klar krænkelse heraf.

Bemærkninger til Landsskatterettens kontorindstilling fra Skatteministeriet, Koncerncentret

Forelagt Landsskatterettens kontors indstilling om at ændre SKATs svar fra nej til ja har Skatteministeriet, Koncerncentret, den 27. august 2010 erklæret sig enig i, at andelsforeningen ved at levere brugsrettigheder til andelshaverne mod betaling af boligafgift driver økonomisk virksomhed, og at de omhandlede brugsrettigheder må sidestilles med udlejning, således at disse leverancer som udgangspunkt er fritaget for moms i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 8.

Koncerncentret er også enig i, at foreningen herefter har mulighed for at ansøge om frivillig registrering for udlejning af fast ejendom til erhvervsandelshaverne, jf. momslovens § 51. Da det på det foreliggende grundlag ikke er muligt at vurdere, om betingelserne for at opnå tilladelse til frivillig momsregistrering er opfyldt, kan Landsskatteretten dog ikke uden forbehold ændre svaret på de stillede spørgsmål. Der kan således kun svares ja under forudsætning af, at foreningen faktisk opnår tilladelse til frivillig momsregistrering.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Følgende fremgår af momslovens § 3, stk. 1:

»Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.«

Bestemmelsen implementerer det dagældende 6. momsdirektivs artikel 4, stk. 1 og stk. 2, der har følgende ordlyd, idet det bemærkes, at tilsvarende bestemmelser nu findes i momssystemdirektivets artikel 9:

»Stk. 1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Stk. 2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses blandt andet transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

Følgende fremgår af momslovens § 4, stk. 1:

»Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering.«

Følgende varer og ydelser er fritaget for moms i henhold til 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.«

Følgende fremgår af momslovens § 51, stk. 1:

»Stk. 1. SKAT 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. Der kan tilsvarende gives tilladelse til frivillig registrering af køb og opførelse m.v. af fast ejendom samt byggemodning af jord med henblik på salg til en registreret virksomhed.«

Følgende fremgår af momslovens § 38, stk. 1, 1. pkt.:

»Stk. 1. For varer og ydelser, som en virksomhed registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a anvender både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til andre formål i virksomheden, kan der foretages fradrag for den del af afgiften, der forholdsmæssigt svarer til omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden.(...)«

Følgende fremgår af momslovens § 39, stk. 4:

»Stk. 4. Afgift vedrørende ombygnings-, reparations- og vedligeholdelsesarbejder, som ikke direkte kan henføres til bygningens enkelte lokaler, kan fradrages efter forholdet mellem etagearealet af virksomhedens lokaler og bygningens samlede etageareal.«

Idet momslovens § 3, stk. 1, skal fortolkes i overensstemmelse med den bagvedliggende bestemmelse i 6. momsdirektivs artikel 4, anses enhver for en momspligtig person, der selvstændigt og uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed udøver de former for økonomisk virksomhed, der er nævnt i samme artikels stk. 2., herunder udfører transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

Landsskatteretten finder, at andelsboligforeningen ved at levere brugsrettigheder til andelshaverne mod betaling af boligafgift driver økonomisk virksomhed og dermed udgør en momspligtig person i henhold til momslovens § 3, stk. 1. Foreningen skal derfor som udgangspunkt opkræve moms af sine leverancer i henhold til momslovens § 4, stk. 1, jf. således også Landsskatterettens kendelse offentliggjort som SKM2007.882.LSR.

EF-domstolens afgørelse i sagen C-442/01, KapHag, om moms af kontantindskud ved optagelse af selskabsdeltagere findes ikke at kunne begrunde et andet resultat, idet den forelagte sag ikke omhandler moms af indbetalte indskud, men af den boligafgift, som foreningen opkræver sine medlemmer. SKATs afgørelse offentliggjort i TfS 1996, 128, hvorefter ejerforeningerne og andelsboligforeninger undtagelsesvist ikke skal lade sig momsregistrere for levering af antenneydelser, kan heller ikke føre til et andet resultat.

Spørgsmålet er herefter, om de leverede brugsrettigheder er omfattet af begrebet udlejning i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, således at leverancerne er fritaget for moms. EF-domstolen har senest i sag C-451/06, Gabriele Walderdorff, defineret det fællesskabsretlige begreb udlejning af fast ejendom i 6. momsdirektiv som den ret, som ejeren af en ejendom mod vederlag og for en aftalt periode indrømmer lejere, til at bruge ejendommen og at udelukke andre fra at udnytte en tilsvarende ret.

Landsskatteretten finder under henvisning hertil, at de omhandlede brugsrettigheder må sidestilles med udlejning, således at disse leverancer som udgangspunkt er fritaget for moms i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, jf. således også EF-domstolens afgørelse i sag C-326/99, Stichting "Goed Wonen", der vedrørte spørgsmålet om, i hvilket omfang de i denne sag omhandlede ydelser kunne sidestilles med udlejning. Foreningen har herefter mulighed for at lade sig frivilligt registrere for udlejningen til erhvervsandelshavere, jf. momslovens § 51, stk. 1.

Landsskatteretten ændrer dermed svaret på spørgsmål 1 til ja.

Får foreningen tilladelse til frivilligt at registrere sig for udlejning til sine erhvervsandelshavere, har den fradragsret for moms af udgifter til udskiftning af ejendommens tag i henhold til den forholdsmæssige andel af kvadratmeter mellem momspligtige erhvervslejemål og lejemål anvendt af erhvervsandelshavere

på den ene side og andelsboligforeningens samlede antal kvadratmeter på den anden side, jf. momslovens § 39, stk. 4. Svaret på spørgsmål 2 ændres dermed til ja.

Foreningen kan desuden fratrække momsen af fællesudgifter baseret på forholdet mellem den momspligtige leje fra erhvervsandelshavere og den eksterne momspligtige leje på den ene side og foreningens samlede indtægter på den anden side i henhold til momslovens § 38, stk. 1. Dermed ændres svaret på spørgsmål 3 til ja.

Foreningen skal endvidere opkræve moms af sine leverancer til erhvervsandelshavere, jf. momslovens § 4, stk. 1. Svaret på spørgsmål 4 ændres dermed til ja.

Landsskatteretten ændrer SKATs bindende svar, således at der svares ja på samtlige spørgsmål.