

Udskriftsdato: 26. december 2025

KEN nr 9768 af 29/09/2011 (Gældende)

**Landsskatteretskendelse vedr. momsfradrag for udgifter af
energibesparende foranstaltninger udført på tredjemands ejendom -
bindende svar (SKM2010.738.SR)**

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr.

Landsskatteretskendelse vedr. momsfradrag for udgifter af energibesparende foranstaltninger udført på tredjemands ejendom - bindende svar (SKM2010.738.SR)

Resumé

Anmodning om bindende svar fra en fond, der investerede i projekter, virksomheder og iværksættere inden for innovation i energi og kommunikationsteknologi. Landskatteretten bekræfter, at der var adgang til fuldt momsfradrag for momsen af omkostninger til energibesparende foranstaltninger når disse blev iværksat i ejerlejlighed tilhørende tredjemand, når foranstaltningerne tilhørte fonden og var en forudsætning for fremtidige varmeleverancer til ejer af ejerlejlighederne.

Klagen vedrører momsfradrag for energibesparende foranstaltninger udført på tredjemands ejendom.

Fonden har stillet følgende spørgsmål:

»Er der adgang til fuldt momsfradrag for momsen af omkostninger til energibesparende foranstaltninger når disse foranstaltninger iværksættes i ejerlejlighed tilhørende tredjemand, når foranstaltningerne tilhører spørger og foranstaltningerne er en forudsætning for fremtidige varmeleverancer til X1?»

Skatterådet har besvaret spørgsmålet med et »nej«.

Landsskatterettens afgørelse

Den påklagede afgørelse ændres, således at spørgsmålet besvares med »ja«.

Sagens oplysninger

Sagens faktiske forhold er i Skatterådets afgørelse beskrevet således:

»Fonden (spørger) er en forening, som investerer i projekter, virksomheder og iværksættere inden for innovation, energi og kommunikationsteknologi.

Herudover har spørger aktiviteter indenfor blandt andet rådgivning og udlejning af fast ejendom.

Spørger har i 2008 og 2009 opført ejendommen Y1 i byen Y2 sammen med universitetet X1. Y1 er et vækst og innovationshus på ca. 8.000 kvm, som i dag huser udviklings- og vækstorienterede virksomheder, erhvervsrådgivning og uddannelsesaktiviteter.

Ejendommen består af to ejerlejligheder, som udgør henholdsvis 35 pct. og 65 pct. af det samlede areal. De 35 pct. af ejendommen ejes af spørger, mens de resterende 65 pct. ejes af universitetet X1.

Af de 35 pct. som spørger selv ejer, anvender spørger de 15 pct. som egne kontorlokaler, mens de resterende 85 pct. er omfattet af en frivillig momsregistrering og udlejes med moms til X1 og tredjemand.

I forbindelse med opførelsen af Y1 blev det besluttet at opgradere byggeriet til lavenergiklasse 1. Hermed følger byggeriet de principper for renere energi, som spørger selv støtter gennem projekter m.v.

Opgraderingen af Y1 til en bygning med lavenergiklasse 1 består bl.a. af følgende: lavenergi vinduer, isolering af kælderydervægge og kælderdek, isolering af facader, ventilation med energioptimeret udformning, energieffektive lysarmaturer, lysstyring (...) og (...) anlæg (varmestyring).

Opgraderingen koster ca. 9.077.000 kr. plus moms. Denne udgift betales af spørger, der samtidig er ejer af de energibesparende foranstaltninger på ejendommen. Både for så vidt angår de tiltag, der er sket i egen ejerlejlighed og de tiltag, der er sket i X1's ejerlejlighed.

Spørger forventer, at de kommende besparelser på udgifter til opvarmning af bygningen vil tjene udgiften ind, således at der på sigt bliver tale om en gevinst.

Dels vil der være en besparelse på den varme, som bliver forbrugt i den del af bygningen, som spørger selv ejer, idet regningerne fra varmeselskabet alt andet lige vil være lavere end hvis disse energibesparende foranstaltninger ikke var gennemført. Dels skal spørger levere varme til X1 på den del af bygningen som X1 ejer, hvilket vil ske til kostpris tillagt en rimelig avance, der umiddelbart forventes at blive fastsat til 10 pct. Hermed vil spørger tjene på salget af varmen, således at udgiften til de energibesparende foranstaltninger tjenes ind igen.

I forhold til opførelsesomkostningerne på ejendommen, fratrækker spørger momsen fuldt ud på den del af omkostningen, der kan henføres til de lokaler, der udlejes, hvilket svarer til 85 pct. af det samlede etageareal på spørgers ejerlejlighed. For så vidt angår de resterende 15 pct. af omkostningerne, som etagemæssigt kan henføres til spørgers egne kontorlokaler, er der momsfradrag efter et skøn svarende til foreningens skøn efter momslovens § 38, stk. 2. Det har for så vidt angår 2008 og 2009 i praksis betydet, at der på de 85 pct. af opførelsesomkostningerne er fratrullet fuld moms, mens der på de 15 pct. af opførelsesomkostningerne er fratrullet mellem 44 og 50 pct. i købsmoms.«

Skatterådets afgørelse

Skatterådet har besvaret det stillede spørgsmål med et »Nej«.

Efter bestemmelsen i momslovens § 39, stk. 1, kan købsmoms vedrørende opførelse af bygninger, der anvendes til brug både for den momsregistrerede virksomhed og til andet, fradrages med den andel af byggeomkostningerne, som skønnes at vedrøre den momsregistrerede virksomhed efter reglerne i § 37.

Hvis lokalerne til de forskellige anvendelser er af samme standard, kan beregningen af den delvise fradraget efter praksis foretages på grundlag af forholdet mellem de fradragsberettigede lokalers etageareal og bygningens samlede etageareal.

Det fremgår af sagen, at det i forbindelse med opførelsen af ejendommen Y1 blev besluttet at opgradere byggeriet til lavenergiklasse 1. Udgifterne til opgradering af byggeriet til lavenergiklasse 1 er afholdt i forbindelse med opførelse af bygningen, og opgraderingen medfører, at der afholdes udgifter til bl.a. lavenergi vinduer, isolering af kælderydervægge og kælderdek, isolering af facader, ventilation med energioptimeret udformning, energieffektive lysarmaturer, lysstyring (...) og (...) anlæg (varmestyring).

Det er spørger, der har afholdt omkostningerne til og er anført som ejer af de pågældende energibesparende foranstaltninger på ejendommen.

Ejendommen er delt op i 2 ejerlejligheder på henholdsvis 65 % og 35 % af ejendommen. Den ejerlejlighed, der udgør 65 % af ejendommen tilhører tredjemand.

Skatterådet finder, at udgifterne til at opgradere byggeriet til lavenergiklasse 1, dvs. udgifter til lavenergi vinduer, isolering af kælderydervægge og kælderdek, isolering af facader, ventilation med energioptimeret udformning, energieffektive lysarmaturer, lysstyring (...) og (...) anlæg (varmestyring), er udgifter, der vedrører opførelsen af bygningen.

Fradrag for udgifterne skal herefter beregnes efter momslovens § 39.

Det er Skatterådets opfattelse, at de 65 % af bygningen, der er udskilt til en ejerlejlighed, der ejes af X1, ikke er en del af virksomhedens (spørgers) lokaler. Der er herefter ikke fradrag for købsmoms af den del af omkostningerne til de energibesparende foranstaltninger, der vedrører X1's ejerlejlighed.

Den resterende del af bygningen er udskilt i en ejerlejlighed, der tilhører spørger. 85 % af spørgers ejerlejlighed udlejes og spørger er i den forbindelse omfattet af en frivillig momsregistrering. Det fremgår af momslovens § 39, stk. 2, nr. 2, at lokaler, der udlejes og er omfattet af frivillig momsregistrering, skal medregnes til virksomhedens lokaler.

Skatterådet finder på den baggrund, at spørger kan foretage fradrag, for den del af omkostningerne, der kan henregnes til de udlejede lokaler.

De 15 % af spørgers ejerlejlighed, som spørger selv benytter, anvendes efter det oplyste dels til spørgers momspligtige virksomhed, og dels til formål, der falder uden for momslovens anvendelsesområde. Skatterådet finder herefter, at fradragsretten skal opgøres efter et skøn, jf. momslovens § 38, stk. 2.

Klagerens påstand og argumenter

Fondens repræsentant har nedlagt påstand om, at fonden har ret til fuldt momsfradrag for udgifter afholdt til de energibesparende foranstaltninger installeret i ejerlejligheden tilhørende X1.

Momsfradraget for omkostningerne til de energibesparende foranstaltninger skal opgøres efter principperne i momslovens § 37 og § 38, stk. 2. Under hensyntagen til tilknytningen til de momspligtige aktiviteter i de forskellige dele af bygningen, giver dette følgende principper for udøvelse af momsfradragsretten:

- Af 15 % af 35 % af udgifterne vil fonden have ret til momsfradrag efter et skøn, da dette vedrører deres egne lokaler (§ 38, stk. 2).
- Af 85 % af 35 % af udgifterne vil fonden have fuldt momsfradrag, da disse udgifter kan knyttes op på salg af varme til foreningens lejere (§ 37).
- Af 65 % af udgiften vil fonden have ret til fuldt momsfradrag, da disse udgifter er knyttet op på salg af varme til X1 (§ 37).

Der er enighed om de to første punkter, hvorfor denne sag alene vedrører de 65 %, som vedrører installationen i X1's ejerlejlighed.

Skatterådet begrundet sit »nej« i det bindende svar med, at den ejerlejlighed, som ejes af X1, ikke kan anses som en del af virksomhedens (fondens) lokaler. Der er derved - efter Skatterådets opfattelse - ikke momsfradrag for købsmoms af den del af omkostningerne til de energibesparende foranstaltninger, der vedrører X1's ejerlejlighed, jf. momslovens § 39, stk. 1 og 2.

Det gøres gældende, at fradragsretten alene skal opgøres på baggrund af momslovens §§ 37 og 38, stk. 2, idet begrænsningen i momslovens § 39 ikke finder anvendelse.

Det gøres således gældende, at der er fuldt momsfradrag for den del af omkostningen, der vedrører X1's ejerlejlighed, jf. nærmere nedenfor.

Virksomheders grundlæggende ret til momsfradrag følger af momsdirektivets artikel 168, hvorefter en virksomhed har ret til at fradrage momsen på køb af varer og ydelser, i det omfang disse varer og ydelser anvendes i forbindelse med momspligtige transaktioner.

Ifølge fast retspraksis ved EU-Domstolen udgør fradragsretten en integreret del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det momsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled.

Enhver begrænsning af fradragsretten for moms har betydning for momsbyrdens størrelse og må finde ensartet anvendelse i samtlige medlemsstater. Undtagelser er derfor kun tilladt i de tilfælde, som direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelse om, jf. i denne retning dom af 8. januar 2002, sag C-409/99, Metropol og Stadler, Sml. I, s. 81, præmis 42, og den deri nævnte retspraksis. Bestemmelser om undtagelser fra princippet om retten til momsfradrag, der skal sikre denne momsneutralitet, skal fortolkes strengt (Metropol og Stadler-dommen, præmis 59 og sag C- 371/07, Danfoss og Astra Zeneca).

En sådan undtagelse til princippet om fradrag findes i momsdirektivets artikel 176. Det fremgår af denne bestemmelse, at Rådet enstemmigt på forslag af Kommissionen vedtager de udgifter, der ikke skal give ret til fradrag af momsen.

En sådan oversigt over udgifter er endnu ikke vedtaget, hvorfor medlemsstaterne fortsat kan opretholde de undtagelser, som var gældende i henhold til deres nationale lovgivning pr. 1. januar 1979, indtil Rådet udsteder de i artiklen omhandlede regler - den såkaldte standstill-klausul.

EU-Domstolen har i tilknytning til standstill-klausulen præciseret, at formålet med artikel 176 er at gøre det muligt for medlemsstaterne - indtil Rådet fastsætter fællesskabsordningen for undtagelser fra retten til

momsfradrag - at opretholde alle nationale retsregler, som indeholder en undtagelse fra fradragsretten, og som faktisk blev anvendt af deres offentlige myndigheder på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden (Metropol og Stadler-dommen, præmis 48).

Nationale bestemmelser, hvorefter anvendelsesområdet for de gældende undtagelser udvides efter tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, og som således fjerner sig fra direktivets formål, er derimod ikke en tilladt undtagelse i henhold til artikel 176 og strider mod direktivets formål om fuldt momsfradrag (dommen af 14.6.2001 i sag C-40/00, Kommissionen mod Frankrig, præmis 17, samt Metropol og Stadler-dommen, præmis 46). Er der efter denne dato indført fradragsret for en type udgifter, kan en fradragsbegrænsning af samme grund ikke genindføres efterfølgende.

For at anvende den særlige fradragsbegrænsning i momslovens § 39 på nærværende forhold er det dermed en forudsætning, at denne fradragsbegrænsning allerede fandtes i Danmark pr. 1. januar 1979, og at denne i praksis entydigt udelukkede momsfradrag for omkostninger af den i denne sag omhandlede art.

Var der ikke i januar 1979 en klar og entydig fradragsbegrænsning for udgifter afholdt på tredjemands ejendom, er en fradragsbegrænsning for sådanne udgifter med henvisning til momslovens § 39 i strid med direktivets formål. Fonden er derfor berettiget til fuldt momsfradrag i overensstemmelse med hovedprincippet i momslovens § 37 og § 38, selv om momslovens § 39 efter SKATs opfattelse nu også omfatter lokaler af den her omhandlede karakter. Det samme gælder, hvis en bestemmelse svarende til momslovens § 39 eksisterede den 1. januar 1979, men det ikke var åbenbart, at denne omfattede omkostninger af nærværende karakter.

Hertil kommer, at hvis momsloven efter sin ordlyd ikke omfatter omkostninger af den i denne sag beskrevne art, er fonden under alle omstændigheder berettiget til momsfradrag i medfør af momslovens § 37 og § 38, stk. 2. Momslovens § 39 finder i så fald ikke anvendelse.

Det er derfor relevant at se på den tidligere lovgivning.

Momsloven blev ved lov nr. 375 af 18/05/1994 ændret væsentligt, og den nuværende formulering af momslovens § 39 stammer fra dengang. I forhold til standstill-klausulen er det derfor relevant at se på, hvordan momslovens bestemmelser om momsfradrag var formuleret inden dette tidspunkt.

Inden lovændringen i 1994 fandtes bestemmelsen om momsfradrag i momslovens § 16. Bestemmelsen var i Lovbekendtgørelse nr. 41 af 1. februar 1993 (bekendtgørelse om momsloven) formuleret som følger:

»§ 16. Til den indgående afgift medregnes alene afgift af indkøb m.v., der udelukkende vedrører omsætningen af varer og afgiftspligtige ydelser.

Stk 2. Skatteministeren kan fastsætte regler, hvorefter der til den indgående afgift kan medregnes nærmere fastsatte andele af afgiften på indkøb m.v., som ikke udelukkende vedrører omsætningen af varer og afgiftspligtige ydelser. Skatteministeren kan endvidere fastsætte regler om regulering af fradrag for indgående afgift, når investeringsgoder, herunder fast ejendom, overgår til en anvendelse, som medfører ændring i fradragsretten. Reguleringen kan ske indtil 5 år, for fast ejendom indtil 10 år, efter investeringsgodets anskaffelse.

Stk 3. Til den indgående afgift kan ikke medregnes afgiften af indkøb m. v., som vedrører:

- a) Kost til virksomhedens indehaver og personale.
- b) Anskaffelse og drift af bolig for virksomhedens indehaver og personale.
- c) Naturalaf lønning af virksomhedens personale.
- d) Anskaffelse og drift af vuggestuer, børnehaver, fritidshjem, feriehus, sommerhuse og lign. for virksomhedens personale.
- e) Repræsentation og gaver.
- f) Hotelophold.

g) Anskaffelse og drift af personmotorkøretøjer, der er indrettet til befording af ikke mere end 9 personer.«

Som det meget klart fremgår af bestemmelsens stk. 1 og stk. 2, kunne virksomheder på daværende tidspunkt til købsmomsen entydigt medregne momsen på indkøb m.v., der udelukkende vedrørte omsætningen af varer og momspligtige ydelser. Hvis det indkøbte ikke udelukkende blev anvendt til momspligtigt formål, var ministeren bemyndiget til at udarbejde fordelingsnøgler til brug for fordeling af fradragsretten på fradragsberettiget og ikke-fradragsberettiget formål. Ministeren var ikke bemyndiget til at nægte momsfradrag for de andele, der vedrørte den momspligtige anvendelse ud over de begrænsninger, som lå i momslovens § 16, stk. 3.

Bemyndigelsen blev udmøntet i en bekendtgørelse, hvor ministeren som anført ovenfor alene kunne fastsætte fordelingsnøgler til brug for fastlæggelse af momsfradragsretten for blandede omkostninger. Ministeren kunne ikke nægte momsfradrag for omkostninger, der blev anvendt til momspligtige aktiviteter.

Når der henses til momslovens nugældende § 39, er indtrykket da også, at denne bestemmelse i praksis er møntet på at fastsætte andele mellem den momspligtige anvendelse og den ikke-momspligtige anvendelse - med fokus på de fradragsbegrænsninger, der særligt følger af, at der ikke er momsfradrag for indehavers bolig og for indkøb, der er til brug for de særlige moms- frie transaktioner, der er omfattet af momslovens § 13.

Det er først i forbindelse med nærværende sag, at SKAT lægger op til, at momslovens § 39 skal tolkes derhen, at der skal nægtes momsfradrag for omkostninger, der afholdes i andre lokaler end virksomhedens egne lokaler. En sådan udvidelse af fradragsbegrænsningerne i momsloven er klart i strid med standstill-klausulen.

Dette synspunkt understøttes yderligere af formuleringen i det momsreglement, som tidligere var SKATs interne vejledning, og som var det eneste reelle opslagsværk forud for den nu anvendte momsvejledning. Nedenfor gengivet de relevante dele af afsnittet om »Tilsvar«, således som dette afsnit og momsreglementet er tilgængeligt for alle på retsinformation ([https://www.retsinforruation.dk/forms/R07 I O.aspx?id80942](https://www.retsinforruation.dk/forms/R07%20I%20O.aspx?id80942)):

»Fradragsret for indgående afgift

Generelt

Den indgående afgift er den merværdiafgift, der hviler på virksomhedens indkøb mv. af varer og afgiftspligtige ydelser til brug for virksomheden.

Afgiften af de forskellige indkøb kan som en hovedregel medregnes til den indgående afgift i samme omfang, som indkøbene vedrører virksomhedens omsætning af varer og afgiftspligtige ydelser, dvs. både den omsætning, hvoraf der skal svares afgift, og den omsætning, for hvilken der i medfør af lovens § 12 ikke skal beregnes afgift (eksport mv.).

I lovens § 16, stk. 3, er der imidlertid nævnt forskellige indkøb, for hvilke afgiften ikke vil kunne medregnes til den indgående afgift, selv om de helt eller delvist må anses for at vedrøre virksomhedens omsætning af varer og afgiftspligtige ydelser.

(...)

Fast ejendom

Opførelse af bygninger

Bekendtgørelsen om delvis fradragsret (§ 3, stk. 1 og 2), indeholder bestemmelser om, hvorledes afgiften vedrørende opførelse af bygninger - herunder tilbygninger - kan fordeles i de tilfælde, hvor bygningen foruden lokaler for den registrerede virksomhed tillige omfatter andre lokaler.

Herefter kan virksomheden til den indgående afgift medregne den del af den samlede afgift på bygninger, som svarer til forholdet mellem de byggeomkostninger, der skønnes at vedrøre de fradragsberettigede lokaler, og de samlede byggeomkostninger.

(...)

Til virksomhedens lokaler henregnes i henhold til bekendtgørelsens § 3, stk. 2, ikke

- lokaler, der anvendes som bolig for virksomhedens indehaver eller personale, uanset om lokalerne tillige anvendes i den pågældendes erhverv. (Bestemmelsen må anses som en uddybning af lovens § 16, stk. 3, punkt b, hvorefter der ikke er fradragsret for afgift vedrørende anskaffelse og drift af bolig for virksomhedens indehaver eller personale. Se også afsnittet »Ingen fradragsret«).
- lokaler, der anvendes til udlejning, medmindre udlejningen er omfattet af bestemmelserne om frivillig registrering, jf. bekendtgørelse om frivillig registrering for udlejning af fast ejendom.«

Det fremgår således direkte af formuleringerne i momsreglementet, at det aldrig har været hensigten, at der skulle være en fradragsbegrænsning på lokaler, som ikke er virksomhedens egne lokaler, og at det heller ikke har været praktiseret.

Den daværende bekendtgørelse og den nuværende § 39 har alene haft til formål at fastslå retstilstanden på lokaler, der tilhørte virksomheden, og hvor disse anvendtes til ikke-fradragsberettiget formål. Bemærkningen i reglementet om, at »Bestemmelsen må anses som en uddybning af lovens § 16, stk. 3, punkt b, hvorefter der ikke er fradragsret for afgift vedrørende anskaffelse og drift af bolig for virksomhedens indehaver eller personale«, understøtter dette.

At nægte fonden momsfradrag for momsen på den del af de energibesparende foranstaltninger, som knytter sig hertil, vil utvivlsomt være en udvidelse af den type omkostninger, som ikke berettiger til momsfradrag.

Som EU-Domstolen senest har fastslået i Danfoss og Astra Zeneca-sagerne, hvor domstolen underkendte den danske praksis for at nægte momsfradrag for gæste- og mødebespisning, vil sådanne udvidelser af fradragsbegrænsningen klart være i strid med direktivet og standstill-klausulen. Der henvises til C-371/07, som blev afsagt den 11. december 2008.

Momslovens § 39 tager stilling til, hvordan virksomheder skal opgøre momsfradragsretten for egne lokaler. Det er med bestemmelsen hensigten, at der ikke kan opnås momsfradrag for omkostninger, der knytter sig til bolig for virksomhedens indehaver/personale, ligesom der ikke er momsfradrag for lokaler, der anvendes til momsfri udlejning.

Det kan ikke af formuleringen udledes, at lovgiver har haft til hensigt at nægte momsfradrag for omkostninger, der knytter sig til lokaler, der ikke anvendes af virksomheden selv.

Ej heller at formuleringen dækker over en sådan fradragsbegrænsning.

Det fremgår da også af momsvejledningens afsnit J.2.2, at

»§ 39 fastsætter særlige regler for opgørelsen af delvis fradragsret for købsmoms af bygninger, der anvendes til forskellige formål Disse formål kan f.eks. være momspligtig erhvervsvirksomhed, momsfri erhvervsvirksomhed eller private formål. Det er kun den købsmoms, der vedrører momspligtig virksomhed, der kan fratrækkes, jf. princippet i § 37. De nærmere regler herfor fremgår nedenfor.«

Med formuleringen »Det er kun den købsmoms, der vedrører momspligtig virksomhed, der kan fratrækkes, jf. princippet i § 37« skriver SKAT klart og entydigt, at hensigten med § 39 er at bevare momsfradragsretten for de omkostninger, som vedrører de momspligtige aktiviteter, men netop ikke for omkostninger, der kan henføres til momsfrie aktiviteter eller til bolig for ejerne.

SKAT fortsætter i afsnit J.2.2.1:

»Efter § 39, stk. 1, kan købsmoms vedrørende opførelse af bygninger og tilbygninger, der anvendes til brug både for den momsregistrerede virksomhed og til andet, fradrages med den andel af byggeomkostningerne, som skønnes at vedrøre den momsregistrerede virksomhed efter reglerne i § 37.«

Ovenstående formuleringer genfindes i momsvejledningen version 1998 og 2009, dvs. over en mere end 10-årig periode er teksten ikke ændret.

Det viser, at der har været en årelang praksis for, at momslovens § 39 alene er anvendt til at afgrænse, om omkostningerne knytter sig til momspligtige aktiviteter.

Der kan med formuleringerne i momsvejledningerne derfor ikke være tvivl om, at formålet med momslovens § 39 ikke er at nægte momsfradrag for omkostninger, der knytter sig til momspligtige aktiviteter.

Der er følgelig ikke hjemmel i den danske momslov til at nægte fonden momsfradrag for den andel af omkostningen, som knytter sig til de energibesparende foranstaltninger, der gennemføres på tredjemands ejendom, fordi udgifterne afholdes med henblik på momspligtige aktiviteter. Da der samtidig ikke er tale om omkostninger udført på lokaler til boligformål eller momsfri udlejning, kan fradraget ikke begrænses med henvisning til momslovens § 39.

Med udgangspunkt i momssystemets overordnede formål omkring momsens neutralitet, vil der efter vores opfattelse heller ikke være et formål med at nægte momsfradrag alene af den grund, at omkostningerne afholdes på tredjemands ejendom, når blot omkostningerne knytter sig til virksomhedens momspligtige aktiviteter.

Havde bestemmelsen i momslovens § 39 et sådant udvidende indhold, ville der være flere situationer, hvor der i dag indrømmes momsfradrag, men hvor fradraget i så fald ikke vil være berettiget.

Som et eksempel kan nævnes en lejers ret til momsfradrag for ombygning af de lokaler, som vedkommende lejer.

At lejer netop har momsfradrag for ombygning af lejede lokaler, er der flere eksempler på, jf. praksis omkring overdragelse af momsreguleringsforpligtelser ved lejede lokaler.

Der kan i den forbindelse henvises til TfS 2000, 614 LSR, hvor et interessentskab, der drev en cafe, havde overtaget et reguleringsbeløb vedrørende ombygning af lejede lokaler, og SKAT tillod en sådan overtagelse af reguleringsforpligtelsen til trods for, at der ikke var tale om lokaler, som interessentskabet selv ejede.

Tilsvarende var der i SKM2007.423.LSR i forbindelse med et salg af et solcenter betalt et vederlag for ombygning af lejede lokaler. Ombygningen af lejede lokaler blev af Landsskatteretten anset for et investeringsgode, hvorved Landsskatteretten blåstemplede lejers ret til momsfradrag for ombygningen til trods for, at der ikke var tale om lokaler, som omkostningsbæreren selv ejede.

Hertil kommer også retspraksis i forbindelse med omkostninger til kommende momspligtige aktiviteter, hvor der anerkendes momsfradrag - også selvom det grundet forskellige årsager viser sig, at den momspligtige aktivitet aldrig påbegyndes.

Her kan f.eks. nævnes SKM2010.678.LSR, hvor Landsskatteretten anerkender momsfradrag til forundersøgelser forud for etablering af en golfbane. Efter en konkret vurdering fandt Landsskatteretten, at hensigten med virksomheden var enten at udleje en golfbane i en frivillig momsregistrering eller at levere momspligtigt salg af adgang til at dyrke sport. Selvom golfbanen aldrig blev realiseret, anerkendtes der således momsfradrag.

I den pågældende sag var der tale om jord, som virksomheden selv ejede, men det er svært at forestille sig Landsskatteretten komme til et andet resultat, hvis der var tale om forundersøgelse af jord ejet af tredjemand med den begrundelse, at jorden ikke var »virksomhedens lokaler«, jf. momslovens § 39, så længe hensigten stadig har været at drive momspligtig virksomhed.

Hele ideen bag momssystemet er netop, at momsen skal være neutral, og at en virksomhed ikke må afskæres adgang til fradrag for omkostninger, der knytter sig til momspligtig aktivitet.

I øvrigt vil SKAT f.eks. næppe nægte en leasingtager momsfradrag for udgifter til reparationer på leasede kopimaskiner eller gulpladebiler, uagtet at disse løsøregenstande ikke ejes af leasingtager.

Det skal videre bemærkes, at der i Danmark også er en årelang praksis for at anerkende momsfradrag på tredjemands »ejendom«, når det drejer sig om skader, hvor skadelidte ikke har momsfradrag, jf. TfS 1990, 35. Her gælder ikke en begrænsning, når det drejer sig om fast ejendom.

TfS 1990,35 var udtryk for en beslutning i Momsnævnet om at ændre praksis i erstatningssager. Ændringen har medført, at momsregistrerede skadevoldere også i dag kan opnå fradrag for moms i tilfælde, hvor skadelidte ikke er momsregistreret eller ikke har fuld fradragsret for momsen af udbedringsomkostningerne. Der sondres ikke mellem aktiver og fast ejendom.

Hvis skadelidte er momsregistreret og har fuld fradragsret for momsen af udbedringsomkostningerne, skal erstatningsbeløbet som hidtil opgøres uden moms over for skadevolderen. En momsregistreret skadevolder, der selv udbedrer den forvoldte skade, skal ikke betale moms af udbedringsarbejdet.

Fradragsret for moms hos skadevolderen er betinget af,

- at erstatningskravet er opstået som led i skadevolderens momspligtige aktiviteter,
- at erstatningen indeholder moms, og
- at skadevolderen til dokumentation af den indgående moms kan fremlægge faktura, afregningsbilag eller anden dokumentation for, at erstatningsbeløbet indeholder moms.

I praksis vil ovenstående eksempelvis blive anvendt i den situation, hvor en lastbil med betonblander kører ind i en husgavl på en privat bolig, dvs. tredjemands bygninger. Her vil vognmanden være berettiget til momsfradrag for udgifter til reparation af bygningen. Dvs. der vil være momsfradrag for skadevolder for udgifter afholdt på tredjemands bygninger.

Der er i dette eksempel ingen tvivl om, at den private bolig ikke er »virksomhedens bygninger«. Alligevel viser praksis, at vognmanden har ret til momsfradrag.

Man kan også forestille sig det eksempel, at et mobiltelefonselskab i forbindelse med opsætning af en antenne på en skorsten på tredjemands ejendom ønsker at udføre visse arbejder på den nævnte skorsten (udskiftning af mursten, forlængelse af skorsten, isætning af stikkontakter eller andet). Hvis den af SKAT i sagsfremstillingen anlagte betragtning er udtryk for gældende praksis, betyder det, at mobiltelefonselskabet nægtes momsfradrag for de momsbelagte indkøb, som selskabet har haft i tilknytning til de nævnte arbejder, der utvivlsomt vedrører bygningsdele. Det vil næppe føre for vidt at konkludere, at der i praksis selvfølgelig gives momsfradrag for denne type omkostninger.

Ud over ovennævnte lovgrundlag og retspraksis, er det også vigtigt at have for øje, at forretningskoncepter som nærværende, hvor virksomheder foretager investeringer med det formål at anvende grøn energi, mindre energi eller lignende CO₂-besparende foranstaltninger, må forventes at stige markant i de kommende år.

Dette er en konsekvens af den fokus, der er på området i dag, hvor Danmark har forpligtet sig til at nedsætte udledningen af CO₂ i forbindelse med indgåelsen af Kyoto-aftalen.

Der vil uden tvivl i de kommende år ses mange nye eksempler på investeringer og givetvist også investeringer på tredjemands ejendom, hvor investeringen medfører energibesparelser, og hvor en virksomhed ønsker at foretage investeringen, fordi den kan generere en indtægt herpå. Det er f.eks. netop det, der er tilfældet i nærværende sag, men kan også tænkes at ske i en situation, hvor en investor foretager de energibesparende foranstaltninger på tredjemands ejendom for efterfølgende at leje dem til samme tredjemand, som ejer de pågældende bygninger. Også i denne situation vil der være tale om momsfradrag for udgifter påført tredjemands ejendom.

En anden realistisk og sammenlignelig situation kan være, at en virksomhed tilbyder at installere et køle-/ventilationsanlæg på tredjemands ejendom under forudsætning af, at virksomheden samtidig må blive el-leverandør til tredjemand og dermed kan tjene på salget af el. Virksomheden bygger i dette tilfælde på det koncept, at den gerne investerer på tredjemands ejendom, fordi den kan lave en forretning ud af at sælge elektriciteten med en avance. Omvendt er tredjemands incitament for at være kunde hos virksomheden, at tredjemand får en lavere el-udgift samlet set.

Et sådant scenarium vil være meget realistisk, fordi der netop er kommet meget fokus på muligheder, som nedsætter energiforbruget.

På baggrund af ovennævnte må det være indlysende, at praksis omkring fradragsretten for omkostninger til ombygning af lejede lokaler samt den øvrige nævnte retspraksis ovenfor, kan anvendes analogt i nærværende situation. Fonden har med andre ord ret til momsfradrag for de energibesparende foranstaltninger, fordi omkostningerne knytter sig til de almindelige momspligtige aktiviteter i form af salg af varme, jf. momslovens § 37.

En anden fortolkning af momslovens §§ 39 og 37 vil være i strid med gældende praksis omkring momsfradrag for udgifter afholdt på tredjemands ejendom.

Ovennævnte retspraksis viser tydeligt, at der ikke findes et grundlag for at nå det resultat, som fremgår af SKATs sagsfremstilling. Således er der hverken af ordlyden i momslovens § 39 eller af praksis på området noget til hinder for, at fonden kan udøve fuldt momsfradrag for den andel af omkostningen, der knytter sig til de energibesparende foranstaltninger på X1's ejerlejlighed.

En fortolkning af § 39 som den Skatterådet i sit bindende svar udøver er ikke tidligere set.

En sådan fortolkning af momslovens § 39, vil i praksis betyde, at der kan stilles spørgsmålstejn ved:

- »Lejers momsfradrag vedrørende fast ejendom
- Momsfradrag for udgifter til f.eks. undersøgelse af en bygning mv. inden køb af denne, uagtet at bygningen senere erhverves med henblik på momspligtige aktiviteter
- Nugældende praksis omkring momsfradrag for udgifter til udbedring af skader på tredjemands ejendom.«

Hvis Landsskatteretten anerkender SKATs fortolkning af momslovens § 39, vil det betyde, at nugældende praksis for de tre ovenfor nævnte områder vil være i strid med momslovens § 39 og princippet om momsens neutralitet.

Men endnu vigtigere er den af Skatterådet anlagte fortolkning af momslovens § 39 i strid med både momslovens intentioner og standstill-klausulen. Det bør derfor fastslås, at fonden har fuldt momsfradrag for den del af momsbeløbet, som vedrører de energibesparende installationer, der installeres i X1's ejerlejlighed med henblik på, at fonden kan levere varme til X1.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Af momslovens § 37, stk. 1 fremgår følgende:

»Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a, kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb m.v. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet, jf. dog stk. 6.«

Momslovens § 39, stk. 1 har følgende ordlyd:

»Afgift vedrørende opførelse af bygninger, herunder tilbygninger, som foruden lokaler for den registrerede virksomhed omfatter andre lokaler, kan fradrages med den del af den samlede afgift på bygningen, som byggeomkostningerne for virksomhedens lokaler skønnes at udgøre i forhold til de samlede byggeomkostninger.«

I forbindelse med opførelsen af bygningen har fonden forestået installation af energibesparende foranstaltninger i ejerlejligheden ejet af X1. Det må lægges til grund, at installationerne alene er udført med henblik på fondens leverancer af momspligtig varme. Da installationerne udelukkende anvendes til brug for virksomhedens momspligtige leverancer, har fonden fradragsret for den andel af de samlede byggeomkostninger, der kan henføres til de pågældende installationer, jf. momslovens § 37, stk. 1.

Landsskatteretten ændrer derfor Skatterådets besvarelse af spørgsmålet til et »ja«.