

Udskriftsdato: 13. december 2025

AFG nr 9083 (Gældende)

Bindende svar - Moms - udlejning af fast ejendom - kompensationsbeløb

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 15-2838927

Bindende svar - Moms - udlejning af fast ejendom - kompensationsbeløb

Skatterådet tiltræder, at det beløb, som virksomheden opkræver af kommunen som kompensation for afståelse af retten til at råde over et antal parkeringspladser i kommunens parkeringskælder, ikke skal tillægges moms. Som følge af, at betalingen for brugsretten til parkeringspladserne efter den dagældende momslovs bestemmelser ikke var momspligtig, er kompensationsbeløbet fritaget for moms.

SKM2016. 56. SR - Skatterådets møde 26. januar 2016

Spørgsmål

Vil hele eller dele af det beløb som spørger opkræver hos kommunen, som kompensation for afståelse af retten til at råde over et antal parkeringspladser i kommunens parkeringsanlæg, skulle tillægges moms?

Svar

Nej

Det bindende svar offentliggøres i redigeret form.

Beskrivelse af de faktiske forhold

2.1 Kronologi og baggrund

I forbindelse med opførelse af parkeringsanlægget, som pågik i tiden før starten af 1970'erne, indgik kommunen, og den daværende X (efterfølgende fusioneret med Y), en aftale fra starten af 1970'erne om X's køb af brugsretten til et nærmere antal parkeringspladser i det nye parkeringsanlæg.

I den godt 40-årige periode, som er forløbet siden X's køb af brugsrettighederne til de omhandlede parkeringspladser, har disse for så vidt angår over 60 stk. været anvendt til dels personaleparkering for først X's og siden Y's medarbejdere, og dels været udlejet i forbindelse med de i ejendommen Z værende lejemål. Over 20 parkeringspladser er således for nærværende udlejet uden moms og under 10 stk. er udlejet med moms. Over 60 stk. har været anvendt til offentlig parkering mod betaling.

I forbindelse med en omlægning af filialnettet i Y blev den i bygningen værende filial nedlagt og ejendommen sat til salg.

I mens salgsbestræbelserne pågik, var den del af ejendommen, som tidligere rummede Y's filial, udlejet til V, som i en periode anvendte lejemålet. Efter V's fraflytning har denne del af ejendommen stået tom.

Resten af ejendommen har i hele perioden været udlejet til læge- og tandlægevirksomhed samt i mindre omfang til andet erhverv.

For et par år siden er ejendommen solgt til spørger. I forbindelse med spørgers køb af ejendommen, er spørger indtrådt i aftalen fra starten af 1970'erne.

Kommunen har som led i realiseringen af et byfornyelsesprojekt fået behov for at kunne disponere over hele parkeringsanlægget, idet projektet medfører, at vejen- og herunder det underjordiske parkeringsanlæg nedlægges.

Kommunen har på forespørgsel oplyst, at arbejdet med realiseringen af lokalplanen igangsættes i snarest samt at kommunen frem til igangsætningen af byggeprojektet agter at fortsætte med at drive parkeringsanlægget.

Spørger og kommunen indgik som følge heraf en aftale, "Aftale om ophør af overenskomst". Uddrag af aftalen vedlægges. Formålet med aftalen er at sikre kommunens generhvervelse af de omhandlede parkeringspladser.

2.2. aftalens vilkår

X fik i starten af 1970'erne overdraget brugsretten over de omhandlede parkeringspladser for et beløb, som i henhold til overenskomstens pkt. 1. androg kr. A pr. parkeringsplads.

I henhold til overenskomstens ordlyd er der ikke erlagt moms i forbindelse med overdragelsen af brugsretten til de omhandlede parkeringspladser.

Overenskomsten var gensidig uopsigelig frem til 2000, hvorefter overenskomsten kunne opsiges af begge parter med den følge, at de omhandlede parkeringspladser returnerede til kommunen mod kommunens betaling af en efter forhandling fastlagt tilbagekøbspris.

2.3. "Aftale om ophør af Overenskomst"

Fra aftalen skal følgende citeres:

Parterne er enige om at overenskomsten i sin helhed ophører (uden opsigelse) sommeren 2015 på følgende vilkår, og at parterne herefter ikke har yderligere rettigheder og forpligtelser over for hinanden i forhold til Overenskomsten. Spørger accepterer hermed uigenkaldeligt, at spørger pr. sommeren 2015 ingen rettigheder har over den eksisterende parkeringskælder, ligesom spørger er uberettiget til at anvende parkeringskælder, herunder de hidtidige parkeringspladser, som følge af overenskomsten.

Kommunen har pr. sommeren 2015 forpligtet sig til at betale kr. B som økonomisk kompensation for overenskomstens ophør.

Spørgers opfattelse og begrundelse

3.1. Er parkeringspladser fast ejendom således dette er defineret i momsloven?

Det følger efter spørgers opfattelse af EF Domstolens afgørelse i sagen nr. C-428/02 (Marselisborg Lystbådehavn) at parkeringsarealer er omfattet af definitionen af fast ejendom. Domstolen nåede således frem til følgende (præmis 32 - 36) vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt en bådliggeplads på land henholdsvis vand er omfattet af sjette momsdirektivs (nu systemmomsdirektivet) definition af fast ejendom i art. 13., punkt B, litra b (nu art 135 stk. 1. litra J/k);

"For så vidt angår liggepladser på land bemærkes, at det jordstykke som anvendes til henstilling af både er fast ejendom (præmis 32).

Hvad angår bådepladser på vand fremgår det af forelæggelseskendelsen, at FML har ejendomsretten over havneområdet og havnebassinet..... Som indehaver af ejendomsretten over området kan FML overdrage hele dette område, herunder de enkelte dele heraf. Lejeaftalen vedrører dog ikke en given mængde vand, men en afgrænset del af havne bassinet. Denne overflade, der er dækket af vand,..... er afgrænset på en varig måde og kan ikke flyttes" (præmis 34)".

Det kan herefter lægges til grund, at en bådplads, og dermed i naturlig forståelse heraf en parkeringsplads, skal anses for omfattet af systemmomsdirektivets definition af fast ejendom i art 135 stk. 1. litra J/ k.

3.2. Er overdragelse af en tidsubegrænset brugsret til et forud defineret parkeringsareal levering af fast ejendom?

Det er spørgers opfattelse, at kommunens tilbagetagelse af brugsrettighederne til parkeringspladserne er givet på sådanne vilkår, at disse må sidestilles med spørgers levering af fast ejendom, jf. således bestemmelserne i momsbekendtgørelsens § 57, stk. 4, henholdsvis § 59, stk. 3.

Spørger skal her henvise til Landsskatterettens afgørelse i sagen SKM. 2009.732LSR som omhandlede spørgsmålet om, hvorvidt indgåelse af en tidsubegrænset lejekontrakt på en parkeringsplads i en P-kælder, mod betaling af et engangsvederlag afgiftsmæssigt, kunne sidestilles med levering af fast ejendom.

Landsskatteretten nåede frem til at overdragelse af en sådan tidsubegrænset brugsret måtte anses for levering af fast ejendom, og dermed var transaktionen omfattet af den daværende momslovs § 13, stk. 1., litra 9. Til støtte for sin konklusion anførte Landskatteretten følgende;

"Det lægges til grund, at klageren kan overdrage hele det område som udgøres af de omhandlede p-pladser eller enkelte dele heraf. De tidsubegrænsede lejeaftaler som i relation til beboere eller 3. mænd mod betaling af et engangsvederlag, vedrører et bestemt parkeringsområde som er tydeligt afgrænset på varig måde og som ikke kan flyttes....."

Landsskatteretten finder herefter, at den tidsubegrænsede brugsret må sidestilles med ejendomsret, og at der efter det foreliggende er tale om levering af fast ejendom.....".

Det afgørende for Landsskatterettens kvalifikation var således, at parkeringsarealet var afgrænset på en varig måde, og således at dette ikke kunne flyttes. Tilsvarende gør sig efter spørgers opfattelse gældende i nærværende sag, hvor der er tale om rettighederne til et antal foruddefinerede parkeringspladser (over 60 stk.), og hvilke spørger i henhold til den oprindelige overenskomst kunne råde på en måde, som kunne sidestilles med en ejers beføjelser, og det er denne råden som spørger ved en aftale om ophør af overenskomsten tilbageleverer til kommunen.

3.3. Er overdragelse af parkeringsarealer i et underjordisk parkeringsanlæg omfattet af begrebet "gl. bygninger"?

Som følge af ændringen af momsloven den 1. januar 2011, hvorved levering af visse typer af fast ejendom blev afgiftspligtige, er det relevant at afgøre, hvorvidt levering af en parkeringsplads i et underjordisk parkeringsanlæg afgiftsmæssigt er omfattet af begrebet "gl. bygninger".

Det er spørgers opfattelse, at levering af en parkeringsplads, som befinder sig i et underjordisk parkeringsanlæg, afgiftsretligt er omfattet af begrebet bygning.

Det fremgår således af momsbekendtgørelsens § 57, at begrebet bygning i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, skal forstås som grundfaste konstruktioner, som er færdiggjort til det formål, de er bestemt til. Levering af dele af en sådan bygning anses ligeledes for at være levering af en bygning. Et underjordisk parkeringsanlæg/hus opfylder denne definition.

Spørger skal herudover henvise til Skatterådets udtalelse i SKM. 2013.188. SR gengivne sag, i hvilket Skatterådet bekræftede at en kommune kunne sælge et parkeringsareal inkl. en p-kælder afgiftsfrit, idet der var tale om salg af gamle bygninger.

Henset til at parkeringsanlægget er opført forud for ændringen af momslovens pr. 1. januar 2011, er det spørgers opfattelse, at der er tale om en gammel bygning, som er omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, litra 9.

Det faktum, at kommunen på et senere tidspunkt (forventeligt snarest), som følge af omlægningen af adgangsveje m.m. i forbindelse projektet, måtte vælge at nedrive parkeringsanlægget, medfører efter spørgers opfattelse ikke at leveringen ikke på nuværende tidspunkt er omfattet af fritagelsen vedrørende gl. bygninger.

Kommunen vil således fortsætte udlejning af parkeringspladser i parkeringsanlægget i minimum en 1-års periode fra overdragelsestidspunktet, hvorfor parkeringsanlægget, som på overdragelsestidspunktet er fuldt operationelt, ikke efter spørgers opfattelse kan klassificeres som en byggegrund.

Der er således ingen af de momenter, som SKAT i henhold til den foreliggende administrative praksis tidligere har tillagt vægt, til stede herunder skæv prisfastsættelse, bebyggelsens karakter, manglende tilslutning, anvendelse i øvrigt eller involvering fra spørgers side til stede, som kan medføre at transaktionen kan omkvalificeres.

Spørger skal afslutningsvis henvise til SKM. 2013.160. SR, som drejede sig om salg af et eksisterende garageanlæg, som køber kunne have til hensigt at nedrive, og i hvilken afgørelse Skatterådet ved besvarelsen tilkendegav, at overdragelsen af garageanlægget kunne ske i medfør af momslovens § 8, stk. 1., uagtet at køber kunne have til hensigt at nedrive anlægget, blot sælger ikke var involveret heri, og det i øvrigt ikke fremgik af aftalen, at bygningen blev erhvervet med henblik på nedrivning.

4. Jus vedr. de over 60 variable parkeringspladser

Om brugsretten til de resterende over 60 parkeringspladser har kommunen på forespørgsel oplyst, at disse efter kommunens opfattelse ikke er identificeret som brugsretten til over 60 konkrete fysiske pladser (f.eks. markeret med skilt, kæde anordning e.l.), men en ret til at anvende over 60 af de parkeringspladser som indgår i mængden af parkeringspladser til rådighed for offentlig parkering.

Disse parkeringspladser har således været udlejet på almindelig timebasis til offentligheden i lighed med de parkeringspladser som tilhører kommunen i øvrigt.

(...)

4.1. Er parkeringspladserne fast ejendom således som defineret i momsloven og er overdragelse af en tidsubegrænset brugsret til den ideelle andel af parkeringsarealet levering af fast ejendom.

Efter spørgers opfattelse vil også overdragelsen af brugsretten til over 60 variable pladser være levering af fast ejendom, jf. de ovenfor under pkt. 4.1. og 4.2. anførte bemærkninger, idet det samlede parkeringsareal, henset til det faktum, at der er tale om et underjordisk parkeringsanlæg, må anses for varigt afgrænset og efter spørgers opfattelse vil også en overdragelse af en ideel andel af dette parkeringsareal opfylde kriterierne, således som disse er fastsat i pkt. 4.1. og pkt. 4.2.

4.2. Er overdragelse af parkeringsarealer i et underjordisk parkeringsanlæg omfattet af begrebet "gl bygninger"?

Med henvisning til det ovenfor under pkt. 4.3. anførte, er det spørgers opfattelse, at der også for så vidt angår disse over 60 parkeringspladser, er tale om levering af en gl. bygning.

5. Subsidiære bemærkninger vedr. de over 60 faste parkeringspladser

Såfremt SKAT mod forventning måtte finde at levering af parkeringspladserne ikke er omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, litra 9 som følge af, at der er tale om levering af en gammel bygning, skal spørger gøre gældende, at der ikke skal ske afgiftsberigtigelse af kompensationsbeløbet,

idet der med undtagelse af de under 10 parkeringspladser, som udlejes med moms, er tale om aktiver omfattet af momslovens § 13, stk. 2.

Det følger således af momslovens § 13, stk. 2, at levering af aktiver, som forud for levering alene har været anvendt i forbindelse med virksomhed, der er fritaget for afgifter efter momslovens § 13, stk. 1., er fritaget for afgift.

6. Subsidiære bemærkninger vedr. de over 60 variable parkeringspladser

Såfremt SKAT mod forventning måtte finde at levering af parkeringspladserne ikke er omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, litra 9 som følge af, at der er tale om levering af en gammel bygning, skal spørger gøre gældende, at der ikke skal ske afgiftsberigtigelse af kompensationsbeløbet, idet der er tale om virksomhedsoverdragelse i medfør af momslovens § 8 stk. 1.

Efter overdragelsen af brugsretten til parkeringspladserne vil kommunen, indtil der skal ske en omlægning af adgangsveje og underjordiske parkeringsanlæg, fortsætte udlejningen af disse pladser, hvorfor det er spørgers opfattelse, at den del af kompensationen, som kan henføres til overdragelse af disse over 60 variable pladser, er fritaget for moms i medfør af momslovens § 8, stk. 1, idet der er tale om en virksomhedsoverdragelse som fortsættes uændret af erhververen.

Spørger skal her henvise til EF Domstolens afgørelse i C-497/01 (Zita Modes Sàrl) præmis 44 til 46, hvori EF domstolen fastlægger kriterierne for, hvornår en overdragelse af aktiver kan udgøre en virksomhedsoverdragelse.

Spørger skal herudover tillige referere til ovennævnte afgørelse i SKM. 2013.160.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at hele eller dele af det beløb som spørger opkræver hos kommunen, som kompensation for afståelse af retten til at råde over et antal parkeringspladser i kommunens parkeringsanlæg, ikke skal tillægges moms.

Lovgrundlag

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.

Momslovens § 8, stk. 1

Levering mod vederlag omfatter salg af virksomhedens aktiver, når der er fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling m.v. af aktivet. Det samme gælder salg af aktiver ved virksomhedens afmeldelse fra registrering. Til levering mod vederlag kan dog ikke henregnes overdragelse af aktiver som led i en overdragelse af virksomheden eller af en del af denne, når den nye indehaver er eller bliver registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a. Virksomheden skal inden 8 dage efter overdragelsen give told- og skatteforvaltningen meddelelse om den nye indehavers navn og adresse samt om salgsprisen for de overdragne aktiver.

Momslovens § 13

Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

...

8) 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 opbevaringsbokse.

9) Levering af fast ejendom. Fritagelsen omfatter dog ikke:

a) Levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord.

b) Levering af en byggegrund, uanset om den er byggemodnet, og særskilt levering af en bebygget grund.

...

Stk. 2. Levering af varer, der alene har været anvendt i forbindelse med virksomhed, der er fritaget for afgift efter stk. 1, eller af varer, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag efter kapitel 9, er fritaget for afgift.

Stk. 3. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om afgrænsningen af fast ejendom i henhold til stk. 1, nr. 9.

Momsbekendtgørelsens § 54

Ved begrebet bygning i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, forstås grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til. Levering af dele af en sådan bygning anses ligeledes for at være levering af en bygning.

Stk. 2. En bygning, jf. stk. 1, er ny, inden første indflytning. En bygning er også ny på dagen for første levering efter indflytning, hvis leveringen sker mindre end 5 år efter dagen for bygningens færdiggørelse. Ved anden og efterfølgende leveringer, der sker inden for 5 år fra bygningens færdiggørelse, er bygningen også ny, hvis leveringen sker inden bygningen har været i brug ved indflytning i en periode på 2 år, og første levering er omfattet af momslovens § 29.

Stk. 3. Hvis en del af en ny bygning har været i brug ved indflytning og en del ikke har været i brug, jf. stk. 2, skal salgsprisen for bygningen med eventuel tilhørende jord fordeles mellem den del af ejendommen, der er momspligtig og den del, der er momsfritaget. Det samme gælder en bygning, hvorpå der i væsentligt omfang er udført til-/ombygningsarbejde, jf. § 55.

Stk. 4. Overdragelse af tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord, anses for at være levering af en ny bygning med evt. tilhørende jord, når rettigheden er givet på sådanne vilkår, at den kan sidestilles med en levering.

Stk. 5. Overdragelse af andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord, anses for at være levering af en ny bygning med evt. tilhørende jord.

Momsbekendtgørelsens § 55

En bygning, hvorpå der i væsentligt omfang er udført til-/ombygningsarbejde, anses for at være en ny bygning, inden første indflytning. En bygning omfattet af 1. pkt., er også ny på dagen for første levering af bygningen efter indflytning, når leveringen sker mindre end 5 år efter dagen for til-/ombygningens færd-

diggørelse. Ved anden og efterfølgende leveringer, der sker inden for 5 år fra bygningens færdiggørelse, er bygningen også ny, hvis leveringen sker inden bygningen har været i brug ved indflytning i en periode på 2 år, og første levering er omfattet af momslovens § 29.

Stk. 2. Der er i væsentligt omfang udført til-/ombygningsarbejde på en bygning, når værdien ekskl. afgift heraf overstiger 50 pct. eller 25 pct. af beregningsgrundlaget, jf. stk. 4, ved første levering af bygningen som henholdsvis ny bygning og ny bygning med tilhørende jord.

Stk. 3. Værdien af til-/ombygningsarbejdet opgøres som summen af en normalværdi af virksomhedens eget arbejde og materialerne vedrørende ombygningen, inkl. almindelig avance, jf. momslovens § 28, stk. 3, og værdien ekskl. afgift af det håndværksarbejde m.v., som virksomheden har fået leveret af andre leverandører.

Stk. 4. Beregningsgrundlaget efter stk. 2 er ejendommens værdi som fastsat af SKAT ved den seneste ejendomsvurdering før til-/ombygningen, jf. lov om vurdering af landets faste ejendomme, med tillæg af værdien af udført til-/ombygningsarbejde som opgjort efter stk. 3.

Stk. 5. Hvis beregningsgrundlaget efter stk. 4 er mindre end den opnåede salgsspris ved leveringen af ejendommen, jf. stk. 1, kan salgssprisen anvendes som beregningsgrundlag, jf. stk. 2. Det er en betingelse, at salget er sket til en med sælger uafhængig tredjepart, jf. momslovens § 29, stk. 3.

Momsbekendtgørelsens § 56

Ved en byggegrund i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, forstås et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger, jf. § 54 i denne bekendtgørelse.

Stk. 2. Ved særskilt levering af en bebygget grund i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, 2. led, forstås levering af ethvert grundareal med grundfaste konstruktioner som omhandlet i § 54, stk. 1, i denne bekendtgørelse, hvor der ikke samtidig med leveringen af grundarealet sker levering af de på grunden opførte grundfaste konstruktioner.

Stk. 3. Overdragelse af tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en byggegrund anses for at være levering af en byggegrund, når rettigheden er givet på sådanne vilkår, at den kan sidestilles med en levering.

Stk. 4. Overdragelse af andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en byggegrund, anses for at være levering af en byggegrund.

Praksis

SKM2014. 623. SR

Udlejer betaler en godtgørelse til lejer i forbindelse med en aftale om, at lejer fraflytter sit lejemål i utide. Skatterådet bekræfter, at godtgørelsen er momspligtig, når der er tale om et lejemål, som er frivilligt momsregistreret.

SKM2013. 188. SR

En kommunes salg af et parkeringsareal og en p-kælder, der ikke blev drevet som momspligtig virksomhed, samt salg af et tidligere studenter hus, der blev udlejet momsfrit, blev af Skatterådet anset som salg af "gamle" bygninger, og der skulle ikke betales moms efter ML § 13, stk. 1, nr. 9.

Hvis kommunen stiller krav til køber om udnyttelse af byggemuligheden på parkeringsarealet i henhold til gældende lokalplan, inden for en given frist, vil salget blive anset som momspligtig salg af en byggegrund.

Hvis der stilles krav til køber om nedrivning og nybygning i henhold til gældende lokalplan, inden for en given frist, vil salget ligeledes blive anset som momspligtig salg af en byggegrund.

SKM2013. 160. SR

Skatterådet bekræfter, at spørger kan sælge en ejendom momsfrit, idet der er tale om salg af "gamle" bygninger.

Skatterådet bekræfter endvidere, at salget i momsmæssig henseende kan betragtes som en virksomheds-overdragelse, hvis en køber af ejendommen uændret vil fortsætte udlejningen af garagerne.

Endelig bekræfter Skatterådet, at spørger kan sælge ejendommen momsfrit selvom spørger skulle være vidende om, at en køber har til hensigt at nedrive garagerne. Det forudsættes dog i den forbindelse, at spørger ikke er involveret i nedrivning eller genopbygning/ombygning af de eksisterende bygninger på ejendommen samt at det ikke vil fremgå af overdragelsesaftalen, at bygningerne erhverves af køberen med henblik på nedrivning.

SKM2009. 732. LSR

Landsskatteretten fandt at salg af en tidsubegrænset brugsret til en parkeringsplads i en parkeringskælder sidestilles med levering af fast ejendom omfattet af ML § 13, stk. 1, nr. 9, når den tidsubegrænsede rettighed frit kan overdrages til tredjemand uden den oprindelige indehavers samtykke og når rettigheden vedrører en bestemt del af parkeringsområdet, som er tydeligt afgrænset på varig måde, og som ikke kan flyttes.

C-63/92 Lubbock Fine & Co.

8. Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret reelt oplyst, om udtrykket "udlejning af fast ejendom", der er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), til at definere en fritaget transaktion, dækker det tilfælde, hvor en lejer mod vederlag afstår sit lejemål og tilbageleverer den faste ejendom til den umiddelbare udlejer.

9. Når en bestemt transaktion, som f.eks. udlejning af fast ejendom, der i øvrigt skulle beskattes på grundlag af den betalte leje, falder ind under anvendelsesområdet for en fritagelse ifølge sjette direktiv, skal en ændring i kontraktforholdet som f.eks. en afståelse af lejemålet mod betaling af en godtgørelse ligeledes betragtes som faldende ind under anvendelsesområdet for denne fritagelse.

10. Den forelæggende rets spørgsmål skal derfor besvares med, at udtrykket "udlejning af fast ejendom", der er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), til at definere en fritaget transaktion, dækker det tilfælde, hvor en lejer afstår sit lejemål og tilbageleverer den faste ejendom til den umiddelbare udlejer.

Muligheden af at beskatte visse transaktioner, som principielt er fritaget

11. Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret reelt oplyst, om artikel 13, punkt B, litra b), der tillader medlemsstaterne at fastsætte yderligere undtagelser fra anvendelsesområdet for fritagelsen af udlejning af fast ejendom, bemyndiger dem til at afgiftsbelægge en godtgørelse, der betales af en af parterne til den anden i anledning af afståelse af et lejemål, såfremt den efter lejekontrakten betalte leje har været momsfritaget.

12. Det bemærkes, at artikel 13, punkt B, tillader medlemsstaterne fra anvendelsesområdet for fritagelsen at undtage visse former for udlejning og således afgiftsbelægge dem. Derimod kan bestemmelsen ikke opfattes således, at den tillader dem at afgiftsbelægge en transaktion, hvorved en aftale bringes til ophør, når indgåelsen af denne aftale skal være fritaget. Et retsforhold, der skabes ved én og samme lejekontrakt, kan ikke opdeles på denne måde.

13. Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), der tillader medlemsstaterne at fastsætte yderligere undtagelser fra anvendelsesområdet for fritagelsen af udlejning af fast ejendom, ikke bemyndiger dem til at afgiftsbelægge en godtgørelse, der betales af en af parterne til den anden i anledning af afståelse af et lejemål, såfremt den efter lejekontrakten betalte leje har været momsfrataget.

C-428/02 Marselisborg Lystbådehavn

30. Domstolen har i adskillige domme defineret udlejning af fast ejendom i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), som den ret, udlejer af en ejendom indrømmer lejeren til mod vederlag og for en aftalt periode at bruge denne ejendom og at udelukke alle andre fra at udnytte en sådan ret (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 52-57, dom af 9.10.2001, sag C-409/98, Mirror Group, Sml. I, s. 7175, præmis 31, og af 4.10.2001, sag C-326/99, »Goed Wonen«, Sml. I, s. 6831, præmis 55, samt Temco Europe-dommen, præmis 19).

31. I hovedsagen er det ubestridt, at forholdet mellem FML og brugerne af liggepladser på land, der har eneret i en bestemt periode til brug af de pladser, der tildeles dem, er omfattet af begrebet udlejning i nævnte bestemmelses forstand. Det forholder sig på samme måde med forholdet mellem FML og brugerne af bådepladser på vand, selv om en sådan plads lejlighedsvis kan benyttes af en anden båd end pladshaverens, når sidstnævnte ikke selv benytter den til sin egen båd. En sådan lejlighedsvis brug, der ikke berører pladshaverens rettigheder, kan ikke anses for at ændre forholdet mellem denne og havneforvalteren.

32. Med henblik på besvarelsen af det første spørgsmål skal det herefter afgøres, om henholdsvis liggepladser til både på land og bådepladser på vand skal anses for fast ejendom.

33. For så vidt angår liggepladser på land bemærkes, at det jordstykke, som anvendes til henstilling af både, er fast ejendom.

34. Hvad angår bådepladser på vand fremgår det af forelæggelseskendelsen, at FML har ejendomsretten over havneområdet og havnebassinet. Den omstændighed, at dette område er helt eller delvist oversvømmet, er ikke til hinder for, at det kan anses for fast ejendom, der kan udlejes eller bortforpagtes. Som indehaver af ejendomsretten over området kan FML overdrage hele dette område, herunder de enkelte dele heraf. Lejeaftalen vedrører dog ikke en given mængde vand, men en afgrænset del af havnebassinet. Denne overflade, der er dækket af vand, er afgrænset på varig måde og kan ikke flyttes.

35. Som generaladvokaten har anført i punkt 32 i forslaget til afgørelse, opfylder en bådeplads i et havnebassin selv ved en streng fortolkning af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), således definitionen af fast ejendom i denne bestemmelses forstand.

36. Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at begrebet udlejning af fast ejendom omfatter udlejning af bådepladser på vand og liggepladser på land til både på et havneareal.

C-497/01 Zita Modes Sárll

44. Det følger af formålet med sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8, og af fortolkningen af begrebet »hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab«, således som beskrevet i denne doms præmis 41, at de overdragelser, der er omfattet af denne bestemmelse, er de overdragelser, hvor modtageren har til hensigt at drive forretningen eller en del af den overdragne virksomhed, og ikke blot har til hensigt øjeblikkeligt at likvidere den pågældende virksomhed eller eventuelt at sælge lagerbeholdning.

45. Derimod følger der intet krav af sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8, om, at modtageren forud for overdragelsen udøver samme type erhvervsvirksomhed som overdrageren.

46. Første og andet præjudicielle spørgsmål skal således besvares med, at sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8, skal fortolkes således, at når en medlemsstat gør brug af muligheden i denne bestemmelses første punktum for at anlægge den betragtning, at der i merværdiafgiftsmæssig henseende ikke er sket en levering af goder ved overdragelse af en samlet formuemasse, finder denne regel om, at der ikke foreligger en levering, anvendelse - med forbehold for en eventuelt brug af muligheden for at begrænse anvendelsen af denne regel på de betingelser, der fremgår af stk. 8, andet punktum - på enhver overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og eventuelt immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan fortsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed. Modtageren i forbindelse med overdragelsen skal dog have til hensigt at drive forretningen eller en del af den virksomhed, som således er overdraget, og ikke blot have til hensigt øjeblikkeligt at likvidere den pågældende virksomhed eller at sælge lagerbeholdningen.

C-275/01 Sinclair Collis Ltd

25. Det fremgår imidlertid af fast retspraksis på den ene side, at det grundlæggende kendetegn ved udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand er, at rettighedshaveren for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til at råde over en fast ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed (jf. hertil »Goed Wonen«-dommen, præmis 55, og dom af 9.10.2001, sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Sml. I, s. 7257, præmis 21).

26. På den anden side skal der ved afgørelsen af, om en transaktion er afgiftspligtig, tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion, idet det skal undersøges, hvad der er karakteristisk for denne (jf. dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Sml. I, s. 2395, præmis 12, og Stockholm Lindöpark-dommen, præmis 26).

27. Det bemærkes hertil, at ifølge de oplysninger, den forelæggende ret har givet, har kontrakten ikke til formål passivt at stille et areal eller en plads til rådighed, således at der sikres medkontrahenten en ret til at råde over arealet eller pladsen, som om den pågældende var ejer, og til at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed.

28. Dette støttes af, at det for det første i kontrakten ikke bestemmes, på hvilket præcist afgrænset areal eller på hvilken bestemt plads automaterne skal opstilles inden for etablerementet. I modsætning til, hvad der er kendetegnende for udlejning, har placeringen af automaten kun betydning, for så vidt som den skal give mulighed for at sikre det størst mulige salg. Hvis denne betingelse overholdes, er der i henhold til kontrakten intet til hinder for, at automaterne i et vist omfang kan flyttes, som indehaveren af lokalerne måtte ønske.

29. For det andet giver kontrakten ikke SC ret til at bestemme over eller begrænse adgangen til den plads, hvor automaterne befinder sig. Selv om SC i medfør af kontrakten har eneret til adgang til automaterne med henblik på at foretage vedligeholdelse, fylde dem med cigaretter og fjerne pengebeløbene deri,

omfatter denne ret kun adgangen til automaten som sådan, navnlig det indvendige maskineri, og ikke adgangen til den del af lokalernes areal, hvor automaten befinder sig. Under alle omstændigheder er denne ret ifølge de oplysninger, SC har givet under retsmødet, begrænset til erhvervslokalernes åbningstid, og den kan ikke udøves uden samtykke fra indehaveren af lokalerne. Endvidere kan tredjemand kun få fri adgang til automaterne i overensstemmelse med de nærmere praktiske bestemmelser, indehaveren af lokalerne træffer, navnlig inden for etablisementets åbningstider, og ikke inden for de begrænsninger, SC måtte sætte.

30. Rådigheden over en del af arealet af eller en plads i erhvervslokaler udgør under disse omstændigheder i henhold til kontrakten kun et middel til at udføre den tjenesteydelse, der er formålet med kontrakten, nemlig at sikre udøvelsen af en eneret til salg af cigaretter i etablisementet gennem opstilling og vedligeholdelse af automater mod betaling af en procentdel af fortjenesten.

31. Det følger af ovenstående, at spørgsmålet skal besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at det ikke udgør udlejning af fast ejendom i bestemmelsens forstand, at en indehaver af lokaler giver en indehaver af en cigaretautomat ret til at opstille automaten, forestå driften heraf og vedligeholde den i lokalerne i en periode på to år på et sted, der udpeges af indehaveren af lokalerne, mod, at denne får en procentdel af bruttofortjenesten fra salget af cigaretter og andre tobaksvarer i lokalerne, men der ikke indrømmes indehaveren af automaten andre rettigheder til at råde eller bestemme over lokalerne end dem, der fremgår af den skriftlige aftale, der er indgået mellem parterne.

C-108/99 Cantor Fitzgerald International

21. Udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand består grundlæggende i, at ejeren af en fast ejendom mod betaling af leje og for en aftalt periode overlader lejerens brugsretten til sin ejendom og retten til at udelukke andre herfra (jf. i samme retning domme af 12.9.2000, sag C-358/97, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 6301, præmis 52-57, og sag C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 6355, præmis 64-69, og dom af 4.10.2001, sag C-326/99, Goed Wonen, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 55).

Afsnit D. A. 5.9.3 i Den juridiske vejledning 2015-2

...

Visse rettigheder over fast ejendom sidestilles med levering

Fast ejendom behandles momsmæssigt som goder (varer). Det momsmæssige leveringsbegreb i relation til fast ejendom adskiller sig dermed som udgangspunkt ikke fra det som gælder for varer. Se afsnit D. A. 4.1.4.

ML § 13, stk. 1, nr. 11, litra e) fastsætter momsfritagelse for transaktioner vedrørende værdipapirer, med undtagelse af transaktioner vedrørende dokumenter, der giver bestemte rettigheder, herunder brugsrettigheder, over fast ejendom, samt andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en fast ejendom eller en del af en fast ejendom, jf. momssystemdirektivets artikel 15, stk. 2.

Undtagelsen for de omhandlede adkomstdokumenter vedrørende fast ejendom i ML § 13, stk. 1, nr. 11, litra e), gennemfører momssystemdirektivets artikel 15, stk. 2. Medlemsstaterne kan efter bestemmelsen sidestille de nævnte rettigheder samt andele og aktier med levering af materielle goder.

...

Følgende rettigheder over fast ejendom anses under visse betingelser for levering af fast ejendom:

- a. Tinglige rettigheder
- b. Bestemte rettigheder i form af optionsaftaler, forkøbsretter, m.v.
- c. Aktier og andele

Ad a) Tinglige rettigheder

Efter momsbekendtgørelsens § 54, stk. 4, og § 56, stk. 3, anses overdragelse af tinglige rettigheder for at være levering af en ny bygning med eventuel tilhørende jord henholdsvis levering af en byggegrund, når rettigheden giver indehaveren heraf brugsret til den faste ejendom, og rettigheden er givet på sådanne vilkår, at den kan sidestilles med en levering.

Oprettelsen og overdragelsen af brugsret i henhold til standard lejekontrakter med sædvanlig betaling af indskud, depositum og løbende lejebetaling, herunder betingelse om opsigelse m.v., er ikke omfattet af begrebet "levering af fast ejendom", men er levering af en ydelse. Se afsnit D. A. 5.8 om momsfritagelse for udlejning m.v. af fast ejendom.

Indgåelse af en særlig langvarig lejekontrakt, gældende i f.eks. 99 år eller mere, og hvor betalingen for brugsretten svarer til værdien af den faste ejendom og med betaling af en symbolsk årlig leje, er f.eks. omfattet, og skal dermed sidestilles med levering af fast ejendom.

Se i denne forbindelse SKM2009. 732. LSR, hvor Landsskatteretten fandt, at salg af en tidsubegrænset brugsret til en parkeringsplads i en parkeringskælder mod et engangsvederlag måtte sidestilles med ejendomsret, og at der således var tale om levering af fast ejendom, omfattet af ML § 13, stk. 1, nr. 9.

Salg af timeshare lejligheder er omfattet af momsfritagelsen, når salget må anses for at indebære en overdragelse af fast ejendom. Det kræver, at salget af brugsretten fremgår af tinglyst skøde på ejendommen.

....

Begrundelse

Det ønskes bekræftet, at hele eller dele af det beløb som spørger opkræver hos kommunen, som kompensation for afståelse af retten til at råde over et antal parkeringspladser i kommunens parkeringsanlæg, ikke skal tillægges moms.

Spørger har efter det oplyste overtaget samtlige rettigheder og forpligtelser ifølge overenskomsten fra starten af 1970'erne.

Det er SKATs opfattelse, at overenskomsten fra starten af 1970'erne skal anses for at vedrøre en aftale om udlejning af fast ejendom i form af parkeringspladser.

SKAT lægger vægt på, at udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand grundlæggende består i, at ejeren af en fast ejendom mod betaling af leje og for en aftalt periode overlader lejeren brugsretten til sin ejendom og retten til at udelukke andre herfra, jf. præmis 21 i EF-domstolens dom i sag C-108/99 Cantor Fitzgerald International, præmis 25 i C-275/01 Sinclair Collis Ltd og præmis 30 i C-428/02 Marselisborg Lystbådehavn.

Det er således SKATs opfattelse, at overenskomsten ikke er udtryk for levering af fast ejendom.

Det fremgår af overenskomsten, som blev indgået i starten af 1970'erne, at overenskomsten er gensidig uopsigelig indtil år 2000 og herefter kan opsiges af X eller kommunen. Aftalen om ophør af overenskomsten er underskrevet foråret 2015 og overenskomsten ophører i sin helhed (uden opsigelse) pr. sommeren 2015.

Henset til, at overenskomsten er gensidig uopsigelig i knap 30 år og faktisk ophører efter godt 40 år, er det SKAT's opfattelse, at der ikke er tale om salg af en tidsubegrænset rettighed.

Landsskatteretten afgørelse i SKM2009. 732. LSR, om at salg af en tidsubegrænset brugsret til en parkeringsplads i en parkeringskælder skulle anses for levering af fast ejendom omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, finder dermed ikke anvendelse på forholdet.

Henset til længden af aftalen i overenskomsten finder SKAT endvidere ikke, at overenskomsten er en særlig langvarig lejekontrakt, med den konsekvens, at den skal sidestilles med levering af fast ejendom.

Det fremgår således af administrativ praksis, som beskrevet i afsnit D. A. 5.9.3 i Den juridiske vejledning 2015-2, at indgåelse af en særlig langvarig lejekontrakt, gældende i f.eks. 99 år eller mere, og hvor betalingen for brugsretten svarer til værdien af den faste ejendom og med betaling af en symbolsk årlige leje, skal sidestilles med levering af fast ejendom.

Det fremgår af præmis 10 i EU-domstolens afgørelse i C-63/92 Lubbock Fine & Co, at udlejning af fast ejendom dækker det tilfælde, hvor en lejer afstår sit lejemål og tilbageleverer den faste ejendom til den umiddelbare udlejer.

Det fremgår af præmis 12 i EU-domstolens afgørelse i C-63/92 Lubbock Fine & Co, at det bemærkes, at artikel 13, punkt B, tillader medlemsstaterne fra anvendelsesområdet for fritagelsen at undtage visse former for udlejning og således afgiftsbelægge dem. Derimod kan bestemmelsen ikke opfattes således, at den tillader dem at afgiftsbelægge en transaktion, hvorved en aftale bringes til ophør, når indgåelsen af denne aftale skal være fritaget. Et retsforhold, der skabes ved én og samme lejekontrakt, kan ikke opdeles på denne måde.

Det fremgår af præmis 13 i EU-domstolens afgørelse i C-63/92 Lubbock Fine & Co, at medlemsstaterne ikke er bemyndiget til at momspålægge en godtgørelse, der betales af en af parterne til den anden i anledning af afståelse af et lejemål, såfremt den efter lejekontrakten betalte leje har været momsfrataget.

I henhold til overenskomstens ordlyd er der ikke erlagt moms i forbindelse med overdragelsen af brugsretten til de omhandlede parkeringspladser. Det bemærkes, at udlejning af parkeringspladser på det pågældende tidspunkt ikke var omfattet af momsloven.

Udlejning af parkeringspladser blev først omfattet af momsloven med virkning fra 1. oktober 1978, jf. lov om ændring af merværdiafgiftsloven (Ændringer som følge af EF's 6. momsdirektiv) lov nr. 204 af 10. maj 1978.

Udlejning af parkeringspladser har siden 1. oktober 1978 været momspligtig.

Som følge af, at betalingen for parkeringspladserne efter den dagældende momslovs bestemmelser ikke var momspligtig finder SKAT, at kompensationsbeløbet er fritaget for moms. Et retsforhold som skabes ved en og samme kontrakt kan således ikke opdeles, jf. herved præmis 12 i EF-domstolens dom i C-63/92 Lubbock Fine & Co. Det gælder efter SKAT's opfattelse uanset, at ydelsen i form af udlejning af parkeringspladserne, i starten af 1970'erne ikke var omfattet af en fritagelsesbestemmelse i den på det tidspunkt gældende momslov, men faldt helt uden for den dagældende momslovs anvendelsesområde.

Der lægges særligt vægt på, at kommunen efter det oplyste ikke efter 1. oktober 1978, har opkrævet yderligere betaling for udlejningen af de omhandlede parkeringspladser. Sådanne yderligere betalinger ville i givet fald have været momspligtige. Det bemærkes i den forbindelse, at det herved er lagt til grund, at de driftsudgifter i form af vedligeholdelse, rengøring og driftsomkostninger, som kommunen opkræver i henhold til overenskomsten er selvstændige hovedydelse, som ikke udgør en del af lejebetalingen for de omhandlede parkeringspladser.

Der er således tale om, at kompensationsbeløbet anses for betaling for ophævelse af en aftale om udlejning af parkeringspladser, hvorfor der ikke er tale om en virksomhedsoverdragelse. Da ydelsen ikke vedrører salg af fast ejendom, skal det heller ikke vurderes om der er tale om salg af en gammel/ny bygning eller byggegrund. Endeligt skal det ikke vurderes om ydelsen kan fritages for moms efter momslovens § 13, stk. 2.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmålet besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.