

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 9442 af 29/05/2018 (Gældende)

## Overdragelse af tandlægevirksomhed ikke moms fritaget efter momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt

---

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-0045452

## Overdragelse af tandlægevirksomhed ikke momsfritaget efter momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt

Skatterådet kan ikke bekræfte, at overdragelsen af alle materielle og immaterielle aktiver fra Spørger til X er omfattet af definitionen på en virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

*Skatterådsmøde 29. maj 2018 - SKM2018. 270. SR*

### Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at overdragelsen af alle materielle og immaterielle aktiver fra Spørger til X er omfattet af definitionen på en virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.?

### Svar:

1. Nej

Under hensyn til skattemyndighedernes tavshedspligt, jf. skatteforvaltningslovens § 17, offentliggøres det bindende svar i redigeret form.

### Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er et selskab kontrolleret af tandlæge Y, som i en årrække har drevet virksomhed som alment praktiserende tandlæge.

X er et selskab, der efter sin formålsparagraf skal drive virksomhed som tandlægekædeselskab og i den forbindelse udøve drift og administration af tandlægeklinikker

X ønsker at opbygge en professionel tandlægekæde, som bygger på et stærkt fundament af fagligt kompetente tandlæger suppleret med en stærk organisation med forretningsmæssige kompetencer.

I henhold til lov om autorisation af sundhedsfaglige personer meddeles en autorisation til den tandlæge (person), der har gennemgået den lovbestemte faglige uddannelse forinden. Det er alene den autoriserede sundhedsperson, der har ret til at drive tandlægevirksomhed.

Da X ikke selv har og kan få en autorisation til tandlægevirksomhed, forudsætter opbygningen af en kæde, at X går i kompagniskab med en eller flere autoriserede sundhedspersoner for at drive tandlægevirksomheden. Der er derfor etableret samarbejdsaftaler med x antal autoriserede tandlæger, herunder Spørger.

Samarbejdet er tilrettelagt således, at tandlægen og X's 100% ejede datterselskab Z etablerer et I/S, hvor tandlægen ejer 51%, mens X ejer 49% via datterselskabet. Tandlægen overdrager sin samlede tandlægepraksis til X, der via Z stiller de aktiver til rådighed, som er nødvendige for driften af I/S'ets virksomhed, f.eks. inventar, rettigheder til lejemål, kundekartoteker mv. i I/S. Ejerskabet til aktiverne forbliver i X. Tandlægen indskyder sin autorisation, ekspertise mv. og forpligter sig i en årrække til at arbejde aktivt/forestå daglig drift af I/S'ets virksomhed.

Da der er tale om en videreførelse af en eksisterende virksomhed, er overdragelsen omfattet af lov om virksomhedsoverdragelse. Det nye I/S overtager derfor alle medarbejdere på deres hidtidige vilkår, ligesom I/S'et overtager f.eks. igangværende behandlinger af patienter.

I/S'et udbetaler på sædvanlig vis overskudsandele til interessenterne. Fordelingen af overskuddet fra I/S er forudbestemt i en indgået interessentskabskontrakt, som bl.a. indeholder følgende:

- Interessentskabet omfatter, medmindre andet aftales, alt tandlægearbejde, der almindeligvis henhører under tandlægevirksomhed, og som udføres af en Part i dennes arbejdstid i interessentskabet
- Parterne modtager ikke løn fra interessentskabet, men modtager resultatandele
- Parterne foretager ikke kapitalindskud i forbindelse med interessentskabets etablering
- Interessentskabets overskud fordeles mellem Parterne som følger (i prioriteret rækkefølge):
  1. Af det samlede årlige overskud modtager Tandlægeinteressenten som forlods overskudsandel xx % af sin realiserede nettoomsætning
  2. Efter 36 måneder fra Etableringsdagen modtager Tandlægeinteressenten derudover en resultatbase-ret overskudsandel
  3. Z modtager den resterende del af det årlige overskud
- Et eventuelt underskud i Interessentskabet fordeles ligeligt mellem Parterne i overensstemmelse med deres ejerandele.

## Spørgers opfattelse og begrundelse

### Spørgsmål 1

Danmark har – som det også fremgår af SKATs juridiske vejledning (2017), afsnit D. A. 4.5.3 – udnyttet momssystemdirektivets muligheder for at undtage virksomhedsoverdragelser fra hovedreglen om momspligt ved salg af virksomhedens aktiver.

I henhold til momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., udgør overdragelse af aktiver som led i en overdragelse af virksomheden eller en del af denne, når den nye indehaver er eller bliver registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51a, således ikke levering mod vederlag.

Momslovens § 8 omfatter ”overdragelse af aktiver som led i en overdragelse af virksomheden eller en del heraf”, mens momssystemdirektivets artikel 19 omfatter ”hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse”. Den forskellige formulering har dog i praksis ingen konsekvens, da den danske momslov skal fortolkes i overensstemmelse med det formål, der ligger bag EU-bestemmelsen, og den ordlyd og retspraksis, der er for anvendelsen af denne, og Momsvejledningen 2017-2 afsnit D. A. 4.5.3, inddrager da også praksis fra EU-Domstolen.

Sammenfattende angiver vejledningen, at følgende forhold er afgørende, når det skal vurderes, om der foreligger en virksomhedsoverdragelse:

- at der er tale om en overdragelse af en virksomheds driftsmidler mv. (økonomisk enhed)
- at køberen enten selv fortsætter driften af virksomheden eller udøver en driftsmæssig anvendelse af de overtagne aktiver, der kan sidestilles hermed
- at sælger ophører med driften af den overtagne økonomiske enhed
- at det ikke er et krav, at modtageren forud for en virksomhedsoverdragelse udøver samme type af erhvervsvirksomhed som overdrageren
- at det ikke er et krav, at modtageren har tilladelse til at udøve den virksomhed, som det overtagne gør det muligt at udøve.

I nærværende sag er alle ovenstående forudsætninger opfyldt.

Situationen er den, at det eksisterende tandlægeselskab ophører med at drive sin tandlægeklinik, idet alle aktiver overdrages til et kapitalselskab med henblik på fortsat fremadrettet drift af klinikken.

Spørgerne ophører således med at drive tandlægevirksomhed. Dette uanset, at tandlægen personligt - i hvert fald i en periode - er forpligtet til at deltage i driften. Driften ligger således hos to forskellige afgiftspligtige personer henholdsvis før og efter overdragelsen, hvilket enkelt illustreres af, at behandlingerne efter overdragelsen udføres under et nyt selskabsnavn/cvr.nr. Driften af tandlægeklinikken ophører derfor i det cvr.nr., der tilhører Spørger.

X har med erhvervelsen af Spørgers virksomhed til hensigt at drive tandlægevirksomhed i selskabsform gennem et landsdækkende net af klinikker og derved at højne den generelle standard i behandlingen samt effektivisere driften gennem f.eks. fælles administration, uddannelse mv. Formålet om drift af tandlægevirksomhed fremgår af selskabernes formålsbestemmelser.

På nuværende tidspunkt er det imidlertid ikke muligt for X at drive de overtagne tandlægevirksomheder direkte som ønsket. Dette skyldes overenskomsten mellem Regionerne og Tandlægeforeningen, der indeholder et krav om, at det aktive driftsselskab for tandlægevirksomheden skal ejes mere end 50% af en praktiserende tandlæge.

Overenskomsten indeholder også en bestemmelse, der som udgangspunkt kun tillader tandlægen at praktisere fra to adresser. Disse regler forhindrer på nuværende tidspunkt, at man kan etablere et egentligt kædeselskab med mange klinikker.

Den pågældende overenskomst er opsagt af Regionerne med virkning fra 1. juni 2018. I stedet forventes tandplejen at blive reguleret ved lov. Der er fremsat et forslag til fremtidig revision af sundhedsloven. Af bemærkningerne til udkastet fremgår det, at man i første omgang vil videreføre de restriktioner om

ejerskab og forretningsadresser, der fremgår af den gældende overenskomst, men det fremgår også, at man vil analysere situationen på tandlægemarkedet nærmere for at vurdere behovet for eventuelle ændringer.

Ejerne i kædeselskaberne forventer, at dette på sigt vil føre til en liberalisering af markedet, der gør det muligt at drive tandlægevirksomhed som kædeselskab. Indtil der sker sådanne ændringer er det imidlertid nødvendigt rent formelt efter opkøbet at oprette et fælles driftsselskab, hvori tandlægen ejer majoriteten. Aktiverne stilles til rådighed for dette selskab, og den hidtil drevne virksomhed fortsætter således under nyt cvr.nr. og nyt navn, der indikerer tilknytningen til tandlægekæden. For tandlægeklinikens kunder er det således synligt, at klinikken har fået en ny ejer, men selve klinikkens driftsmæssige aktiviteter videreføres efter overdragelsen.

Oprettelsen af det fælles selskab og driften i dette selskab sker alene for at opfylde gældende overenskomstkraav og fremtidige lovkrav i sundhedsloven. Ved overdragelsen afgiver Spørger alle nuværende og fremtidige rettigheder til klinikken, dvs. der sker en endelig og ubetinget overdragelse af alle aktiver.

Spørger bemærker, at var der sket en direkte overdragelse af samtlige aktiver fra det hidtidige ene-ejede tandlægeselskab til det nye fællesejede tandlægeselskab, ville der utvivlsomt have været tale om en virksomhedsoverdragelse og dermed en transaktion, der momsmæssigt ikke skal anses som levering. Dette svarer til den overdragelsesform, der historisk set er sket i tandlægebranchen, hvor en tandlæge på et tidspunkt ophører med sin virksomhed og overdrager sin praksis til en ny tandlæge.

Der ville også have været tale om en virksomhedsoverdragelse, hvis den overtagne virksomhed skulle videreføres i eget regi af det kapitalselskab, som erhverver aktiverne. Det er den overdragelsesmodel, der i de senere år i stor udstrækning er anvendt på en række øvrige, liberaliserede europæiske markeder.

Den formelle forskel i fremtidig driftsform, der er affødt af de særlige overenskomstmæssige restriktioner, bør dog ikke føre til, at en tandlæges virksomhedsoverdragelse under modellen med et kædeselskab behandles momsmæssigt forskelligt

- I forhold til overdragelser, der sker til en anden tandlæge efter en traditionel overdragelsesmodel
- I forhold til overdragelser i andre EU-lande, hvor reglerne om virksomhedsoverdragelse bruges

Det fremgår således f.eks. direkte af momsdirektivets artikel 19 og 29, der giver hjemlen til reglerne om virksomhedsoverdragelse, at medlemsstaterne kan træffe de nødvendige forholdsregler for at modvirke konkurrenceforvridning, hvis modtageren ikke er en fuldt afgiftspligtig person, ligesom medlemsstaterne i deres regelsæt kan have regler for at imødegå svig og misbrug. Ligestilling og konkurrenceneutralitet er således anerkendte og bærende hensyn i forbindelse med implementering og administration af bestemmelserne om virksomhedsoverdragelse.

For at opnå den krævede momsmæssige ligestilling må Skatterådet anlægge en fortolkning, der sikrer, at der også i den foreliggende overdragelsesstruktur kan opnås det momsmæssigt korrekte resultat, som er at den hidtidige momsfritagne tandlægevirksomhed kan videreføres, uden at der udløses en momsbetaling på selve overdragelsen.

Spørger skal i den forbindelse endnu engang fremhæve Skatterådet svar SKM2017. 18. SR, hvor SKAT skriver, at den overdragne virksomhed skal videreføres i en eller anden form.

Dette er tilfældet i denne sag, idet virksomhedsaktiviteten ubestrideligt videreføres med samme indhold, formelt ganske vist af det nye driftsselskab, men reelt af køberen, uanset det formelt er oprettet som et sameje for at tilgodese krav i overenskomst/lovgivning.

Dette i modsætning til eksempelvis SKM2007. 842. SR, hvor det blev anført, at en landmands overdragelse af aktiver anvendt i landbrugsdrift ikke kunne karakteriseres som en virksomhedsoverdragelse, når aktiverne efterfølgende skal anvendes til udlejning.

Denne situation er anderledes, idet køberen af aktiverne netop ikke er involveret i at videreføre aktiviteten i nogen form.

I SKM2007. 842. SR blev der også henvist til EU-domstolens dom i sagen C-242/08, Swiss Re Germany Holding GmbH, hvor EU-Domstolen udtalte, at overdragelse af en forsikringsportefølje er en tjenesteydelse, samt at denne ikke udgør en momsfritaget transaktion omfattet af momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra a.

Heller ikke denne sag kan sammenlignes med den foreliggende sag, idet selve indholdet af overdragelserne i Swiss Re sagen var grundlæggende anderledes.

Swiss Re sagen vedrører således ikke en samlet overdragelse af en virksomhed, men en overdragelse af specifikt udvalgte og værdisatte kontrakter. Disse kontrakter var livforsikringskontrakter og repræsenterede således en løbende indtjening og risiko, der kunne værdiansættes efter almindelige aktuarprincipper. Kontrakterne udgjorde derfor individuelt og hver for sig et aktiv, der sikrer ejeren af

kontrakten et løbende afkast (positivt eller negativt).

De immaterielle aktiver hos et tandlægeselskab især i form af kundekartotek og generelt omdømme repræsenterer derimod ikke sådanne aktiver, der er knyttet et bestemt afkast til og er dermed ikke et immaterielt aktiv, som kan gøres til genstand for en løbende omsætning. Disse aktiver er således kun omsættelige i forbindelse med en realisation af den samlede praksis/virksomhed.

Der er ikke i praksis noget belæg for at stille krav om, at videreførelsen af den overdragne virksomhed skal foretages af den afgiftspligtige person, som aktiverne sælges til. Det er videreførelsen af aktiviteten, der er kernen i spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en virksomhedsoverdragelse, og her videreføres aktiviteten uændret med levering af samme ydelser til samme kundekreds.

Overdragelsen indeholder sågar også igangværende behandlinger, selv om det ligger i sagens natur, at disse under de gældende overenskomstkraav ikke kan videreføres/afsluttes af den direkte køber.

Der kan efter Spørgers opfattelse ikke i præmis 46 i Zita Modes Sarl dommen indlæses et krav om, at det er den direkte køber, der skal videreføre aktiviteten.

I den forelagte sag var der alene to parter, hvorfor EU-Domstolen i sagens natur ikke har taget stilling til trepartssituationer, og i præmis 46 bruges erhververens videreførelse af virksomheden blot til at opstille den modsætning, at erhververen i stedet for at videreføre virksomheden straks likviderer denne og realiserer de erhvervede aktiver, hvilket ville forhindre overdragelsen i at være en virksomhedsoverdragelse.

Med hensyn til, hvem der viderefører driften i de foreliggende sager, skal Spørger i øvrigt henvise til, at køberne – baseret på realiteten frem for formaliteten – forestår den fremtidige drift og bærer risikoen for denne.

Alle de formål, der ligger bag ved bestemmelserne om virksomhedsoverdragelse, og som SKAT selv så klart har anført i SKM2017. 18. SR er således opfyldt i den foreliggende situation og det ligger inden for rammerne af en tolkning af bestemmelserne om virksomhedsoverdragelse at anse de gennemførte overdragelser som sådanne, når dette sikrer, at bestemmelsens formål og indhold opfyldes.

Spørger bemærker videre, at der overdrages en samlet økonomisk enhed, idet alle materielle aktiver til brug for tandlægeklinikkens drift overdrages tillige med alle immaterielle aktiver, herunder hele kundekartoteket.

Køberen anvender aktiverne til at videreføre den hidtil drevne virksomhed. At det ikke er muligt for køber direkte at udøve tandlægevirksomheden, jf. anden lovgivning, men at dette sker ved at stille aktiverne til rådighed for et interessentskab, der er delvist ejet af andre, som har tilladelse til at udøve tandlægevirksomhed, kan ikke ændre på, at den overdragne formuemasse/virksomhed videreføres uændret.

Idet alle aktiver overdrages, ligger det implicit i dette, at sælger i eget regi ophører med at drive den overdragne virksomhed.

Overdragelsen fra Spørger vedrører en momsfrataget tandlægevirksomhed, men dette ændrer ikke på, at overdragelsen er omfattet af momslovens regler om virksomhedsoverdragelse. I SKM2017. 18. SR har Skatterådet således bl.a. anført:

”En fuldstændig momsfrataget forsikringsvirksomhed skal ikke momsregistreres, og det vil derfor stride mod bestemmelsen formål, såfremt overdragelse af momsfratagne virksomheder bliver momspligtige i det omfang, overdragelsen omfatter andet end varer, som momsfratages efter momslovens § 13, stk. 2. Videre tager formuleringen af momslovens § 8 som ovenfor anført udgangspunkt i, at momsfratagne virksomheders salg af aktiver ikke anses for levering mod vederlag, og formuleringen af momslovens § 8 er derfor baseret på den forudsætning, at bestemmelsen kun er relevant for overdragelsen af helt eller delvist momspligtige virksomheder.

Under hensyn til, at momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., skal fortolkes i overensstemmelse med dens formål og de bagvedliggende direktivbestemmelser er det SKATs opfattelse, at det ved overdragelsen af en momsfrataget virksomheds aktiver, hvortil virksomheden hverken har haft hel eller delvist momsfradrag,

ikke er en betingelse, at den nye indehaver er eller skal momsregistreres, men det er en betingelse, at den overtagne virksomhed videreføres i en eller anden form, jf. også EU-domstolens dom i sag C-497/01, Zita Modes Sàrl. ”

Skatterådet følger op på denne fortolkning i SKM2017. 544. SR, hvor spørgsmål 2 besvares med, at også en udlejningsejendom, der alene består af momsfrie lejemål, kan overdrages momsfrit i henhold til momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Det må herefter anses for fastslået, at overdragelse af en momsfri tandlægevirksomhed i form af alle materielle og immaterielle goder, er omfattet af momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., uanset at hverken sælger eller køber er/bliver momsregistreret.

Endvidere er det fastslået, at det ville stride mod formålet med bestemmelsen, at en fuldstændig momsfri virksomhed skulle erlægge moms af overdragelsen af virksomheden, hvis denne overdragelse omfatter immaterielle goder.

En bedømmelse af salget som en momsfri virksomhedsoverdragelse er også i overensstemmelse med praksis, som den er formuleret/beskrevet af EU-Domstolen.

Den mest refererede sag fra EU-domstolen omkring ”virksomhedsoverdragelse” er Zita Modes SARL (C-497/01) – afsagt den 27. november 2003.

EU-domstolen skulle i Zita Modes-sagen konkret vurdere, om salg af aktiverne i en konfektionsforretning til et parfumeri var at anse som hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse. De luxembourg-ske myndigheder havde afvist at anerkende salget som en sådan overdragelse, idet køberen ikke havde fået administrativ tilladelse til at udøve virksomhed inden for overdragerens branche.

I sin indstilling i Zita Modes-sagen leverede generaladvokaten en yderst grundig gennemgang og begrundelse for sin vurdering af, om salget kunne omfattes af termen ”hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse” og opstillede herunder en række betingelser for at gøre brug af bestemmelsen. Da Domstolen fulgte indstillingen i sagen, har Spørger nedenfor sammenfattet generaladvokatens betragtninger.

Generaladvokaten anfører i sagens præmis 16, at:

”selv om den forelæggende ret har fastslået, at der skete en overdragelse af aktiver i en virksomhed, skal det videre afgøres, om denne overdragelse var en ”hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse”. Dette udtryk skal gives en fællesskabsdefinition. Kommissionen har henvist til en række formuleringer taget fra retspraksis og lovgivningen, som kan bidrage til at fastsættelsen af en sådan definition, og som i det væsentlige lægger vægt på eksistensen af en identificerbare, organiseret enhed, der er egnet til at fungere som virksomhed. Salg af varelagre alene falder imidlertid ikke ind under denne definition”.

I forhold til nærværende sag hersker der ingen tvivl om, at de af Spørger overtagne materielle og immaterielle goder klart er en identificerbar, organiseret enhed, der er egnet til at fungere som virksomhed. At det overtagne er egnet til at fungere som virksomhed ligger fast, idet det er alle aktiver, som overdrages, og disse aktiver har indtil overdragelsen udgjort hele grundlaget for Spørgers selvstændige virksomhed.

I indstillingens præmis 17 refereres det, at Kommissionen havde gjort gældende:

”det ikke er nødvendigt, at erhververens virksomhed er identisk med overdragerens virksomhed. ”

Generaladvokaten tilslutter sig denne fortolkning i præmis 24, hvor det anføres:

"Hvis man et øjeblik ser bort fra spørgsmålet om, hvad der præcis udgør »en samlet formuemasse«, og betragter det mere overordnet, som om der hermed menes »en virksomhed«, er jeg i det væsentlige enig med Kommissionen i dens syn på artikel 5, stk. 8's rolle i den forbindelse."

Selv om X ved erhvervelsen af aktiverne fra Spørger ikke selv skal drive virksomheden videre i eget regi, anvender de konkret de overtagne aktiver til at videreføre en virksomhed, der er identisk med sælgers i en 49% ejet juridisk enhed, hvor aktiverne anvendes til at udøve samme virksomhed, som hidtil er udøvet af Spørger.

Generaladvokaten fortsætter i relation til begrebet "hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse" med i præmis 34 at henvise til det franske begreb "fonds de commerce", der ifølge domstolen defineres i juridiske ordbøger:

"således, at det omfatter såvel materielle ting (såsom anlæg, udstyr og varelagre) som immaterielle ting (såsom lejerens interesse i en lejekontrakt, handelsnavn eller handelstegn, patenter, varemærker og goodwill). Man kan tilføje forretningshemmeligheder, selskabsoplysninger, kundelister, fordelene ved eksisterende kontrakter osv."

I forlængelse heraf præciserer generaladvokaten, at det, der binder sådanne elementer sammen, er den omstændighed, at de samlet gør det muligt at udøve en bestemt økonomisk virksomhed eller flere typer af virksomhed, mens hver enkelt isoleret set ville være utilstrækkelig med henblik herpå. Hver især er de byggestenene for en virksomhed, men tilsammen udgør de en virksomhed. Begrebet "hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse" henviser dermed ikke til en eller flere enkelte "byggestene" fra denne liste, "men til en kombination heraf, der er tilstrækkelig til at muliggøre en fortsat økonomisk virksomhed, også selv om denne virksomhed alene er en del af en større virksomhed, som den er blevet frakoblet", jf. præmis 36.

Dette skal ifølge generaladvokaten sættes over for en situation:

"hvor en detailhandlende lukker et af sine salgssteder og overdrager lagret til en anden handlende, eller et serviceselskab, der ophører med leveringen af en bestemt type serviceydelser og afhænder det pågældende udstyr til en konkurrent. Der kan argumenteres for, at sådanne transaktioner falder ind under den bogstavelige betydning af »delvis overdragelse af en samlet formuemasse«, men det samme kunne siges om salg af enhver form for aktiver. I lyset af formålet med artikel 5, stk. 8, forekommer det imidlertid klart, at dette ikke er tilfældet, og at det, der menes, er overdragelse af en selvstændig del af en mere omfattende virksomhed."

Der hersker i forhold til disse betingelser ikke tvivl om, at Spørger faktisk overdrog alle materielle såvel som immaterielle aktiver til X med henblik på fortsat drift af virksomheden.

Endelig vil vi fremhæve præmis 40, 41 og 42 i generaladvokatens indstilling.

Her fastslår generaladvokaten:

- At den vurdering, der ligger til grund for, om der momsmæssigt er tale om "hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse" naturligt skal fortolkes i overensstemmelse med definitioner givet i andre sammenhænge af såvel EU-Domstolen som fællesskabslovgiver (anden lovgivning).
- At der skal være en helt særlig grund, der taler for det modsatte resultat, idet det er ønskeligt, at tilsvarende begreber gives et ensartet indhold inden for hele EU-retten i videst muligt omfang.

Disse principper om hensyntagen til anden EU-lovgivning og anden retspraksis symboliserede generaladvokaten i Zita Modes-sagen ved at fremhæve følgende:

- At det i direktivet 98/50/EF om tilnærmelse af medlemsstaternes lovgivning om varetagelse af arbejdstagernes rettigheder i forbindelse med overførsel af virksomheder, bedrifter eller dele af bedrifter fremgår, at direktivet "finder anvendelse på overførsel af en virksomhed eller bedrift eller af en del af en virksomhed eller bedrift til en anden indehaver som følge af en overdragelse eller fusion".
- At der ved overførsel i fornævnte sammenhæng forstås overførsel af en økonomisk enhed, der bevarer sin identitet, forstået som en helhed af midler, der er organiseret med henblik på udøvelse af en økonomisk aktivitet, uanset om den er væsentlig eller accessorisk.
- At EU-domstolen i Spijkers-sagen om varetagelse af arbejdstagerens rettigheder i forbindelse med overførsel af virksomheder, bedrifter eller dele af bedrifter fastslog, at et forhold er omfattet af begrebet overførsel, hvis erhververen overtager en allerede bestående virksomhed og kan videreføre dennes økonomiske aktiviteter eller i hvert fald aktiviteter af samme karakter.

I forlængelse heraf anførte generaladvokaten, at disse betragtninger kunne vejlede de luxembourgske myndigheder ved vurderingen af, om der momsmæssigt forelå en "hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse" i Zita Modes-sagen. Herved illustrerede generaladvokaten, at fortolkningen også skal ske under hensyntagen til anden retspraksis, medmindre der er tale om helt særlige forhold, der kan begrunde at se bort herfra.

I den forbindelse understreger Spørger, at den af Spørger overdragne virksomhed efter salget til X bevarede sin økonomiske identitet, og at driften faktisk og reelt blev fortsat ved erhververens indskud af de overtagne aktiver med henblik på udøvelse af samme type tandlægevirksomhed i et sameje med den tidligere enejer. Det skal også understreges, at overdragelsen var omfattet af lov om virksomhedsoverdragelse, så alle ansatte i Spørger blev virksomhedsoverdraget til det nye interessentskab.

Dermed opfylder salget fra Spørger til X entydigt alle de kriterier, som generaladvokaten – og EU-Domstolen, som fulgte indstillingen – har opstillet som betingelser for at falde ind under direktivets artikel 19 og 29, og dermed også momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

I sin begrundelse anførte generaladvokaten videre, at artiklen om hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse er affattet i generelle vendinger. I princippet bør der således ifølge generaladvokaten ikke læses betingelser ind i bestemmelsen, hvis ikke der er tungtvejende grunde hertil. Det er derfor ifølge generaladvokaten ikke afgørende, at erhververen udøver nøjagtigt samme form for virksomhed som overdrageren. Blot skal den overdragne virksomhed fortsat drives som sådan efter overdragelsen.

Dette er som tidligere anført realiteten i denne sag, idet X ved at stille de overtagne aktiver til rådighed for det nye I/S har anvendt de overtagne aktiver til fortsat drift af tandlægevirksomhed.

EU-domstolen tilsluttede sig de principper, som generaladvokaten anførte, idet det i dommens præmis 34 entydigt anføres, "at det følger af kravene om en ensartet anvendelse af fællesskabsretten som af lighedsprincippet, at ordlyden af en fællesskabsretlig bestemmelse, som ikke indeholder en udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret med hensyn til fastlæggelsen af dens betydnings rækkevidde, normalt i hele Fællesskabet skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning, som skal søges under hensyntagen til bestemmelsens kontekst og formålet med den pågældende ordning".

Omfattet af direktivets artikel 19 er således

"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 lagerbeholdningen."

X havde hverken til hensigt øjeblikkeligt at likvidere tandlægevirksomheden eller (videre)sælge de materielle og immaterielle aktiver enkeltvis. Tværtimod havde X en klar hensigt om at videreføre virksomheden med levering af samme ydelser fra samme adresse til samme kundekreds. At dette af hensyn til anden lovgivning må ske i en virksomhed, der skal etableres som sameje med den tidligere enejer, ændrer ikke på det faktum, at tandlægevirksomheden, som hidtil har været drevet af Spørger, videreføres uændret ved hjælp af de overtagne aktiver.

Salget fra Spørger til X er dermed omfattet af momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

## **SKATs indstilling og begrundelse**

### Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at overdragelsen af alle materielle og immaterielle aktiver fra Spørger til X er omfattet af definitionen på en virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

### *Begrundelse*

Spørger overdrager mod vederlag alle materielle og immaterielle aktiver i sin tandlægevirksomhed til X, og udgangspunktet er derfor i henhold til momslovens § 4, at vederlaget for overdragelsen er momspligtigt, idet der foretages en levering af varer og ydelser mod vederlag.

Overdrages virksomhedens aktiver imidlertid som led i en virksomhedsoverdragelse anses transaktionen alligevel ikke for en levering mod vederlag, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Bestemmelsen har hjemmel i momssystemdirektivets artikel 19 og 29, som endvidere giver medlemsstaterne mulighed for at træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af bestemmelsen.

EU-domstolen har i sagen C-497/01, Zita Modes sarl, udtalt, at begrebet ”hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse” skal fortolkes således, at det omfatter 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, men at begrebet ikke omfatter en ren overdragelse af goder som salg af en varebeholdning.

EU-domstolens generaladvokat anfører i sin indstilling til domstolen, at det afgørende kriterium med henblik på afgørelsen af, om der er tale om en sådan overdragelse, er, om den pågældende enhed bevarer sin identitet, hvilket navnlig må lægges til grund, såfremt driften faktisk fortsættes eller genoptages.

Videre anfører generaladvokaten, at det ved vurderingen er nødvendigt, at der tages hensyn til alle de faktiske omstændigheder omkring overførslen, herunder hvilken form for virksomhed eller bedrift der er tale om, hvorvidt der er sket en overførsel af de fysiske goder, som f.eks. bygninger og løsøre, værdien af de immaterielle goder på tidspunktet for overførslen, hvorvidt den nye indehaver har overtaget størstedelen af arbejdsstyrken, om kundekredsen overføres, samt i hvor høj grad aktiviteterne før og efter overførslen er de samme, og hvor længe disse eventuelt har været indstillet. Alle disse omstændigheder kan dog kun indgå som enkelte elementer i den samlede bedømmelse, der skal foretages.

Det er med baggrund i en samlet vurdering SKATs opfattelse, at når Spørger overdrager sin tandlægevirksomhed med tilhørende materielle og immaterielle aktiver til X, så opfyldes betingelsen i momssystemdirektivets artikel 19, om, at der skal ske en ”hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse”.

At tandlægen ikke selv følger med i overdragelsen, men i stedet forpligter sig til at arbejde i tandlægens og X' datterselskabs fælles interessentskab, kan ikke medføre et andet resultat. At indehaveren og i dette tilfælde den bærende arbejdstager i virksomheden ikke følger med er således sædvanligt, når eksempelvis overdragelser sker som led i generationsskifte, og efter en samlet konkret vurdering kan det ikke tillægges afgørende betydning.

EU-domstolen anfører imidlertid videre i sagen C-497/01, Zita Modes sarl, at det følger af formålet med bestemmelsen og af fortolkningen af begrebet "hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse", at overdragelser alene omfattes i de tilfælde, hvor modtageren har til hensigt at drive forretningen eller en del af den overtagne virksomhed videre som en selvstændig økonomisk virksomhed, og ikke blot har til hensigt øjeblikkeligt at likvidere den pågældende virksomhed eller eventuelt at sælge lagerbeholdning.

Under hensyn til, at Spørger har oplyst, at X agter at stille tandlægevirksomhedens materielle og immaterielle aktiver til rådighed for det fælles interessentskab, samt at dette formentlig vil ske vederlagsfrit, er det SKATs opfattelse, at X ikke påtænker at anvende tandlægevirksomhedens materielle og immaterielle aktiver til at drive selvstændig økonomisk virksomhed, jf. momslovens § 3, og allerede derfor omfattes overdragelsen ikke af definitionen på en virksomhedsoverdragelse i momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

At tandlægevirksomheden påtænkes videreført i det fælles interessentskab kan ikke medføre et andet resultat, idet EU-domstolen i sagen C-497/01, Zita Modes sarl, i præmis 46 anfører det som et krav, at det er modtageren af den hele eller delvise overdragelse af en samlet formuemasse, som skal videreføre virksomheden.

En anerkendelse af, at betingelserne kan opfyldes ved, at virksomheden drives videre af tredjemand, vil på denne baggrund være i klar strid med EU-domstolens fortolkning af de momssystemdirektivets bestemmelser om momsfrie virksomhedsoverdragelser. Spørgers henvisning til SKM2017. 18. SR kan derfor ikke tillægges betydning, idet Skatterådet som begrundelse for resultatet i sagen netop lagde afgørende vægt på, at betingelserne for at blive omfattet af momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., skal fortolkes i overensstemmelse med de bagvedliggende direktivbestemmelser.

Følges Spørgers argumentation om, at betingelsen opfyldes derved, at tandlægevirksomheden drives videre i det fælles interessentskab, vil tandlægen efter samme argumentation ikke kunne anses for at opfylde EU-domstolens betingelse om, at overdrageren skal ophøre med at drive virksomheden, idet tandlægen netop forpligter sig til at deltage i tandlægevirksomhedens videre drift i det fælles interessentskab.

SKAT bemærker videre, at uanset X agter at opkræve vederlag for at stille tandlægevirksomhedens materielle og immaterielle aktiver til rådighed for det fælles interessentskab, så omfattes overdragelsen ikke af definitionen på en virksomhedsoverdragelse i momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Der er herved henset til, at X ikke selv agter at anvende tandlægevirksomhedens materielle og immaterielle aktiver til at drive tandlægevirksomhed eller anden nært beslægtet virksomhed, men X agter derimod at anvende materielle og immaterielle aktiver til at drive udlejningsvirksomhed.

Som anført af generaladvokaten i C-497/01, Zita Modes sarl, er det ikke afgørende, at erhververen af virksomheden udøver nøjagtig samme form for virksomhed som overdrageren, men virksomheden skal dog fortsættes med samme identitet.

I sagen C-497/01, Zita Modes sarl, var der tale om, at en virksomhed, der drev parfumeri, erhvervede en konfektionsforretning, og de overtagne aktiver omfattede bl.a. modeartikler passende til konfektionsartikler, herunder parfumeriartikler fremstillet af det samme firma, som havde fremstillet konfektionsartiklerne, og som efterfølgende blev anvendt af erhververen i fortsættelsen af den erhvervede virksomhed.

Skatterådet har ligeledes med baggrund i SKM2006. 613. ØLR udtalt, at når en landmand overdrager sin landbrugsejendom med besætning og maskiner til en anden landmand, som viderefører den landbrugsmæssige drift af ejendommen, så opfyldes betingelserne i momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., mens dette derimod ikke er tilfældet, når landbrugsejendommen med tilhørende jordareal og udhusbygninger overdrages til en køber, som anvender dette til udlejning til tredjemand.

Skatterådet henviste herved til, at køberen i dette tilfælde ikke havde til hensigt at fortsætte driften af virksomheden eller udøve en driftsmæssig anvendelse af de overdragede aktiver, der kan sidestilles hermed, men i stedet havde til hensigt at drive udlejningsvirksomhed, jf. SKM2007. 842. SR.

Det er på denne baggrund SKATs samlede vurdering, at overdragelsen af alle materielle og immaterielle aktiver fra Spørger til X ikke er omfattet af definitionen på en virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Nej”.

### **Skatterådets afgørelse og begrundelse**

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

### **Lovgrundlag, forarbejder og praksis**

#### Spørgsmål 1

#### *Lovgrundlag*

Af momslovens § 8, stk. 1, fremgår følgende:

”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 overtagne aktiver.”

Momslovens § 8, stk. 1, implementerer en række bestemmelser i momssystemdirektivet, herunder særligt artikel 18 (dele heraf), artikel 19 og artikel 29.

Momssystemdirektivets artikel 18, har følgende ordlyd:

”Medlemsstaterne kan sidestille følgende transaktioner med levering af varer mod vederlag:

- a. en afgiftspligtig persons udtagning til brug for sin virksomhed af en vare, som er produceret, frembragt, udvundet, forarbejdet, indkøbt eller indført som led i virksomhedsudøvelsen, når erhvervelsen af en sådan vare hos en anden afgiftspligtig person ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af momsen,
- b. en afgiftspligtig persons udtagning af en vare til en ikke-afgiftspligtig form for virksomhed, såfremt denne vare har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen på tidspunktet for erhvervelsen eller for udtagningen i henhold til litra a),

c. bortset fra de i artikel 19 omhandlede tilfælde, det forhold, at en afgiftspligtig person eller personer, som indtræder i hans rettigheder, når han ophører med sin afgiftspligtige økonomiske virksomhed, ligger inde med varer, såfremt disse varer har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen ved erhvervelsen eller ved udtagningen i henhold til litra a)."

Momssystemdirektivets artikel 19, har følgende ordlyd:

"Medlemsstaterne kan anlægge den betragtning, at der ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag eller i form af indskud i et selskab, ikke er sket nogen levering af varer, og at modtageren træder i overdragerens sted.

Medlemsstaterne kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at undgå konkurrenceforvridning, når modtageren ikke er en fuldt afgiftspligtig person. De kan også træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne artikel."

Momssystemdirektivets artikel 29, har følgende ordlyd:

"Artikel 19 finder tilsvarende anvendelse på levering af ydelser."

### *Praksis*

C-497/01, Zita Modes Sàrl

Begrebet "hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab" skal fortolkes således, at det omfatter 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 forsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed. Det er derfor kun overdragelser, hvor modtageren har til hensigt at drive forretningen eller en del heraf videre, der er omfattet af momssystemdirektivets artikel 19, 1. led. Overdragelser, hvor modtageren blot har til hensigt øjeblikkeligt at likvidere virksomheden eller sælge lagerbeholdningen er ikke omfattet.

SKM2006. 613. ØLR<sup>-</sup>

Sagsøgeren drev inden overdragelsen af ejendommen på ... 9 alene virksomhed med udlejning af denne ejendom. Ved overdragelsen ophørte udlejningsvirksomheden, idet køberen selv ville anvende ejendommen. Overdragelsen blev gennemført som en ejendomshandel, og sagsøgeren var bekendt med køberens hensigt med ejendommen. Salget af ejendommen kan herefter ikke anses for en virksomhedsoverdragelse efter momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., men findes at være omfattet af lovens § 13, stk. 1, nr. 9, om levering af fast ejendom.

SKM2007. 842. SR<sup>-</sup>

Hvis A overdrager sin landbrugsejendom til en landmand, der driver ejendommen videre med malkekvægsproduktion, vil det anses som værende en virksomhedsoverdragelse jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., og Cir. 2001-34, pkt. 22.

Hvis A overdrager sin landbrugsejendom til en køber, som udlejer det tilhørende jordareal og udhusbygninger til en anden landmand, vil det ikke anses som værende en virksomhedsoverdragelse jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., Cir. 2001-34, pkt. 22, og SKM2006. 613. ØLR.

SKM2017. 18. SR<sup>-</sup>

Skatterådet kan bekræfte, at overdragelsen af aktiviteten fra Spørger til en anden filial i Danmark af et selskab i et andet EU-land er en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Der kan dog ved vurderingen ikke tillægges vægt, om køberen bliver momsregistreret i Danmark for levering af momspligtige administrationsydelser til Spørger eller momsregistreret for levering af momspligtige administrationsydelser til et selskabet i et andet EU-land efter reglerne om reverse charge.