

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 9177 af 29/01/2019 (Gældende)

Fællesregistreret enhed - momsfradrag i forbindelse med ejendomsprojekt

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-1417375

Fællesregistreret enhed - momsfradrag i forbindelse med ejendomsprojekt

En række selskaber, der var fællesregistreret for moms, udøvede aktiviteter knyttet til et ejendomsprojekt. Selskabernes overordnede formål var gennemførelse af momspligtige aktiviteter i form af opførelse og salg af nye bygninger inkl. sokkelgrunde.

Skatterådet bekræftede, at den fællesregistrerede enhed havde fuldt momsfradrag for udgifter afholdt i forbindelse med anlæg af infrastruktur.

Skatterådet bekræftede, at den fællesregistrerede enhed havde momsfradrag for omkostninger knyttet til opfyldelse af udbygningsaftalen med kommunen.

Skatterådet bekræftede, at den fællesregistrerede enhed havde fuldt momsfradrag for udgifter til mellemrum (veje, stier, udhuse, terrasser, fælleshuse, midlertidige installationer, nyttehaver, drivhuse mv.).

Skatterådet bekræftede, at momsfradragsretten for udgifterne til mellemrummene ikke påvirkes af overdragelsen til et selskab i fællesregistreringen.

Skatterådsmøde 29. januar 2019 - SKM2019. 105. SR

Offentliggjort i redigeret form.

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at den fællesregistrerede enhed har fuldt momsfradrag for udgifter afholdt af H4 i forbindelse med anlæg af infrastruktur?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at den fællesregistrerede enhed har momsfradrag for omkostninger knyttet til opfyldelse af udbygningsaftalen med kommunen?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at den fællesregistrerede enhed har fuldt momsfradrag for udgifter til mellemrum (veje, stier, udhuse, terrasser, fælleshuse, midlertidige installationer, nyttehaver, drivhuse mv.)?
4. Kan Skatterådet bekræfte, at momsfradragsretten for udgifterne til mellemrummene ikke påvirkes af overdragelsen til H1?

Svar

1. ja
2. Ja
3. Ja
4. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Denne anmodning om bindende svar vedrører en række selskaber, der er fællesregistreret for moms, og som alle udøver aktiviteter knyttet til udviklingen af et ejendomsprojekt. Selskabernes overordnede formål er gennemførelse af momspligtige aktiviteter i form af opførelse og salg af nye bygninger inkl. sokkelgrunde.

Anmodningen afgives på vegne af de fællesregistrerede selskaber, der måtte indgå i fællesregistreringen, hvilket p.t. er nedenstående selskaber:

– Spørger

- H1
- H2
- H3
- H4

Tidligere har H5 også været en del af fællesregistreringen. Selskabet udgik dog i 2018. For god ordens skyld bemærkes, at der ikke er handlet fast ejendom mellem selskaberne i fællesregistreringen, imens denne har været i kraft.

Herudover er H6 under stiftelse inden for en overskuelig fremtid og er muligvis stiftet og en del af fællesregistreringen, når denne anmodning om bindende svar behandles.

Da der løbende vil blive stiftet nye selskaber, hvor det samme selskab fortsætter som afregnende selskab i fællesregistreringen, afgives anmodningen bredt for fællesregistreringen, således som denne til enhver tid måtte se ud med selskaber. Alternativt formodes det, at det kan lægges til grund, at de svar, som afgives i nærværende anmodning om bindende svar, kan anvendes analogt, når fællesregistreringen løbende måtte blive udvidet med yderligere selskaber, forudsat disse selskaber har samme formål, som de allerede stiftede selskaber.

1. Indledende beskrivelse af selskaberne, herunder ejerstruktur

Spørger er moderselskab for de selskaber, der er involveret i aktiviteterne omkring udvikling og salg. Selskabets formål er at eje ejendoms- og byggeselskaber og al anden i forbindelse hermed beslægtet virksomhed.

H5 var oprindeligt et søsterselskab til Spørger, men selskabet har siden 2017 været et datterselskab under Spørger. Selskabets formål er at erhverve, udvikle og eje fast ejendom og al anden i forbindelse hermed beslægtet virksomhed.

H1 er et datterselskab under Spørger. Selskabets formål er at drive og udvikle fast ejendom. Selskabet er oprindeligt stiftet i 2006, og selskabet har følgelig ikke udelukkende været knyttet til ejendomsprojektet.

H2 er ligeledes et datterselskab under Spørger. Selskabets formål er at opføre og sælge boliger i ejendomsprojektet. Selskabet er stiftet i 2016.

H3 er tilsvarende et datterselskab under Spørger. Selskabets formål er at opføre og sælge boliger i ejendomsprojektet. Selskabet er stiftet i 2016.

H4 er et datterselskab under Spørger. Ejendomsselskabets formål er at erhverve, udvikle og udleje fast ejendom og al anden i forbindelse hermed beslægtet virksomhed. Selskabet var indtil 2016 et datterselskab direkte under G1.

Spørger og dets datterselskaber blev fællesregistreret for moms i 2017 med Spørger som afregnende enhed. H5 indtrådte dog først i fællesregistreringen i 2017, og udtrådte igen af fællesregistreringen i 2018. De selskaber, der endnu ikke er stiftet, forventes i forbindelse med stiftelsen også at blive inddraget i fællesregistreringen.

Der har ikke været foretaget handler med fast ejendom koncerninternt i perioden, hvor H5 indgik i fællesregistreringen med Spørger, altså fra 2017 – 2018.

2. Aktiviteter i selskaberne

Spørger

Spørger er moderselskab for selskaberne og har p.t. kun afholdt begrænsede omkostninger knyttet til perioden forud for købet af den første del.

H5

H5 indgik tilbage i 2009 en køberetsaftale om køb af et større areal til brug for projektet fra den daværende ejer. Køberetsaftalen giver ret til at udnytte køberetten etapevis. Udnyttelsen sker, når forudsætningen om vedtagelse af lokalplan for et område er opfyldt.

H5 vil udstykke de enkelte områder og efterfølgende sælge jorden ned i selskaberne. Udstykningen gennemføres typisk i en samlet proces, når selskabet erhverver fra sælger, dvs. der sker et videresalg med samme overtagelsesdag til selskaberne.

Som det selskab, der indledningsvis har arbejdet med udviklingen af ejendomsprojektet, er det H5, der har indgået udbygningsaftalen med kommunen, og det er ligeledes dette selskab, der har afholdt visse udviklingsomkostninger.

H2

H2 er det første selskab, der har købt arealer af H5.

H2 er ved at opføre og færdiggøre de første boliger på arealet. Arbejdet med byggemodning og opførelse af boligerne udføres af G2 som hovedentreprenør.

Efter opførelsen vil selskabet frasælge bygninger beliggende på sokkelgrunde til tredjemand. Disse salg vil alle være momsbelagte. En sokkelgrund består af det areal, der reelt skal bebygges med en bygning. Bygningen vil således være beliggende i skel.

Arealerne mellem sokkelgrundene benævnes mellemrum og er dermed reelt de fællesarealer, som vil blive anvendt til stier, veje, grønne arealer mv. Herudover vil der i mellemrummene blive etableret en terrasse ved hver bygning, ligesom der vil blive opført et udhus pr. bygning. Terrasser og udhuse overdrages ikke sammen med bygningerne, men forbliver i ejerskab af ejendomsprojektet.

Der vil blive tinglyst en deklaration for at sikre ejerne af bygningerne en brugsret til udhuse, terrasser samt ret til tagudhæng og udhængende overetager. Brugsretten er eksklusiv og i deklarationen formuleret som vederlagsfri og kan opsiges med et varsel på 30 år til den 1. i en måned. Reelt er brugsretten dog betalt gennem køb af bygningen. Opsiges brugsretten til terrasser og udhuse, skal den servitutforpligtede betale en erstatning og en godtgørelse på 1 mio.kr.

Opsigelse af brugsretten kan kun ske med kommunens forudgående skriftlige godkendelse og skal ske samlet for alle brugsretter inden for en parcelforenings område og kan således ikke ske over for nogle eller begrænses til bestemte forhold, f.eks. terrasser.

Princippet om brugsret frem for ejerskab er etableret for at sikre området ens struktur, vedligeholdelsesstandard mv.

H3

H3 er det foreløbig sidste selskab, og selskabet vil følgelig stå for den afsluttende udbygningsfase af den første del af ejendomsprojektet.

Dette selskabs aktiviteter vil i store træk svare til aktiviteterne i H2, men selskabet vil herudover forventeligt også være det selskab, der skal opføre de byggerier, der medfører, at anlægs- og infrastrukturarbejder i henhold til udbygningsaftalen skal opfyldes og effektueres over for kommunen.

Herudover vil H2 afholde alle omkostninger til etablering af de nødvendige veje, stier og anlæg knyttet til den første del. Det betyder, at selskabet har indgået en aftale med G3 om jord-, kloak-, afvandings- og belægningsarbejder mv. i forbindelse med etappen.

H1

Når et selskab har tilendebragt alle arbejder, vil mellemrummene blive overdraget til H1. H1 vil således på sigt eje alle mellemrummene.

H1 stiller arealerne til rådighed for beboerne og grundejerforeningen og dermed for ejerne af ejendommene i ejendomsprojektet.

Grundejerforeningen skal blandt andet forestå drift, renholdelse, vedligeholdelse og fornyelse af fælles- og udenomsarealer, fælles anlæg og udstyr samt fælles indretninger, herunder blandt andet alle ubebyggede arealer, grønne områder, veje, torve, parkeringsarealer, stier, søer og regnvandsbassiner.

Parcelforeningerne skal blandt andet vedligeholde og forny den udvendige side af beboelsesbygningerne, terrasser og udhuse og sikre, at disse til enhver tid bevares og holdes i sin oprindelige arkitektur, de oprindelige materialer og farver mv.

Der er i 2017 udarbejdet en drifts- og vedligeholdelsesmanual for området. Denne beskriver både den pleje og vedligeholdelse, som skal udføres for at sikre, at mellemrummene fremstår i henhold til intentionerne fra landskabsarkitekt og udviklers side, og at driftsopgaver udføres i det aftalte omfang og kvalitet. Dette ønske om varig ensartethed er også baggrunden for, at ejerskabet samles i H1 og ikke blot overdrages til en grundejerforening til eje.

H4

H4 har indgået aftale med en række lodsejere om køb af en række omkringliggende arealer. Overtagelserne har fundet sted i 2014-2015 og er således sket inden arealets overgang til byzone. Disse overdragelser har følgelig ikke været momsbelagte.

I enkelte tilfælde erhverves arealerne gennem mageskifte, dvs. selskabet vil både optræde som sælger og køber af arealer. Selskabet er herudover ikke involveret i større omfang i projektet.

Selskabet forventes dog at afholde de omkostninger, der er knyttet til etableringen af en vej, som er en væsentlig færdselsåre for at kunne afvikle trafik til og fra området.

Det er p.t. usikkert, om vejen senere vil blive overdraget til kommunen, eller om vejen vil forblive i ejerskab af H4. Dette ejerskab afhænger af drøftelser, der fortsat pågår med kommunen.

3. Øvrige bemærkninger

Det er som anført ovenfor den fællesregistrerede enheds hensigt alene at udøve momspligtige aktiviteter i form af salg af boliger.

Måtte der opstå usolgte boliger, påtænkes disse solgt sammen med indgåede formidlingsaftaler, den til boligerne hørende andel af hovedentreprisekontrakten med G2, andel af fælles byggemodning og øvrige tilknyttede aktiviteter til et koncernforbundet projektselskab. Dette kan i sagens natur blive aktuelt i en eller flere etaper.

Der kan eksempelvis være tale om boliger, som blot ikke kan sælges på samme tidspunkt som øvrige boliger, men der kan også være tale om huse, der benyttes som udstillingshuse og dermed forventeligt først kan sælges efter opførelsen af alle boligerne i den pågældende del.

Selv om boligerne overdrages til et projektselskab, er det fortsat hensigten at søge de enkelte boliger solgt frem til det tidspunkt, hvor projektselskabet overtager boligerne. Det er ligeledes hensigten, at projektselskabet fortsætter salgsbestræbelserne.

Måtte sådanne overdragelser finde sted, vil der blive opgjort en momsreguleringsforpligtelse til overdragelse til køber bestående af køb af jord og opførelse af bygningen til det stadie, denne måtte have på overdragelsestidspunktet.

Køb af jord vil i den forbindelse blive fordelt på baggrund af en m²-nøgle, hvor der indledningsvis foretages en fordeling i tre elementer; a) areal til brug for mellemrum, b) areal til brug for salg til tredjemand og c) areal til brug for salg til projektselskabet. Det er alene det i punkt c nævnte areal, der indgår i momsreguleringsforpligtelsen med den hertil fordelte købspris på grundarealet.

Tilsvarende opgøres byggemodningsomkostninger, idet disse omkostninger tilsvarende opdeles i de førnævnte a)-, b)- og c)-elementer efter en m²-nøgle, hvor alene punkt c indgår i momsreguleringsforpligtelsen, der overdrages til projektselskabet. Ved byggemodning forstås her jordarbejder og tilslutningsafgifter.

Samme princip vil blive anvendt til opførelsesomkostninger til bygningerne, idet disse omkostninger således ligeledes vil blive opgjort i a), b) og c), hvor der vil ske en fordeling efter en m²-nøgle på byggeriet.

4. Særligt om udbygningsaftalen

H5 har som anført tidligere indgået en tinglyst udbygningsaftale med kommunen i henhold til planlovens § 21b, da infrastrukturen har været altafgørende for realiseringen af ejendomsprojektet. De infrastruktur-elle ændringer samt anlægsopgaver er helt nødvendige at udføre for at virkeliggøre ejendomsprojektet.

Planlovens § 21b lyder;

”På opfordring fra en grundejer kan kommunalbestyrelsen indgå en udbygningsaftale med grundejeren for områder, der i kommuneplanen er udlagt til byzone eller sommerhusområde, jf. § 11 a, stk. 1, nr. 1, samt for områder i landzone.

Stk. 2. Udbygningsaftaler kan indgås med henblik på at

- 1) opnå en højere kvalitet eller standard af den planlagte infrastruktur i et område,
- 2) fremrykke lokalplanlægningen for et område, der i kommuneplanens rammebestemmelser er forudsat lokalplanlagt for bebyggelse, herunder byomdannelse, men hvor lokalplanlægning vil være i strid med kommuneplanens rækkefølgebestemmelser, eller
- 3) ændre eller udvide de byggemuligheder, der fremgår af kommuneplanens rammebestemmelser eller lokalplanen for det pågældende område, på betingelse af, at grundejeren kun skal bidrage til at finansiere infrastrukturanlæg, som det ikke vil påhvile kommunen at etablere.

Stk. 3. Udbygningsaftalen kan kun indeholde bestemmelser om, at grundejeren helt eller delvis skal udføre eller afholde udgifterne til de fysiske infrastrukturanlæg, som skal etableres i eller uden for området for at virkeliggøre planlægningen.

Stk. 4. Oplysning om, at der foreligger et udkast til udbygningsaftale, skal offentliggøres samtidig med offentliggørelsen efter § 24 af forslag til kommuneplantillæg og lokalplan. Offentliggørelse kan

ske udelukkende digitalt. § 26, stk. 1, finder tilsvarende anvendelse for oplysningerne om udkastet til udbygningsaftale.

Stk. 5. Kommunalbestyrelsens indgåelse af udbygningsaftalen skal vedtages samtidig med lokalplanens endelige vedtagelse, og oplysning om aftalens indgåelse skal offentligt bekendtgøres. Oplysninger om udbygningsaftalen skal være offentligt tilgængelig. Offentlig bekendtgørelse kan ske udelukkende digitalt. § 31, stk. 1, finder tilsvarende anvendelse for udbygningsaftalen. ”

Selve vejnettet omkring ejendomsprojektet er vurderet til generelt at have kapacitet nok til at kunne håndtere trafik i de første dele.

Aftalen med kommunen er følgelig indgået for at sikre udbygning af infrastrukturanlæg for at kunne udnytte arealerne omfattet af lokalplanen bedst muligt, men er også en forudsætning for at opnå byggetilladelse til flere boligenheder inden for lokalplansområdet. Hensigten er således med andre ord at sikre en i tidmæssig henseende hensigtsmæssig etablering af infrastruktur for områder uden for kommuneplanområdet og udføre en sti på et kommunalt ejet anlæg inden for lokalplansområdet.

Ifølge udbygningsaftalen er selskabet forpligtet til at udføre og betale for en række infrastrukturarbejder.

I fald H5 overdrager byggerettigheder til hele eller dele af kommuneplantillæggets område, er selskabet forpligtet til at sikre, at den fremtidige erhverver i fornødent omfang tiltræder den indgåede udbygningsaftale.

Når det samlede anlæg er færdigetableret og godkendt af kommunen, overtager kommunen forventeligt anlægget vederlagsfrit.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Indledende bemærkninger

Som det fremgår af vores beskrivelse af selskabernes momsforhold, er spørger en fællesregistreret enhed, bestående af en række selskaber. Det betyder, at spørgsmålet om fradrag for moms af udgifter skal afgøres ud fra den fællesregistrerede enheds samlede aktivitet.

Denne tilgang skal ses i lyset af, at fællesregistreringer bliver betragtet som én afgiftspligtig person, og alle selskaber i en fællesregistreret enhed hæfter solidarisk for betaling af moms, jf. momslovens § 3, stk. 3, 1. punktum, § 47, stk. 4 og den juridiske vejlednings afsnit D. A. 3.3.1.

Dette betyder, at fællesregistreringen skal opgøre én samlet fradragsprocent for alle enhederne, ligesom fællesregistreringen skal afregne momsen via ét momsregistreringsnummer.

Fællesregistreringen har følgelig den konsekvens, at alle udgifter og indtægter skal vurderes samlet for at afgøre fradraget og momsgrundlaget i hver momsangivelse.

Det forhold, at udgifterne i ét selskab i den fællesregistrerede enhed eventuelt ikke udløser en momspligtig transaktion i det enkelte selskab, men udelukkende knytter sig til udgående transaktioner i et eller flere andre selskaber i den fællesregistrerede enhed, har således ikke nogle særskilte momsmæssige konsekvenser, da den fællesregistrerede enhed er én virksomhed og således skal bedømmes samlet.

Denne konsekvens er bekræftet i momsudvalgets retningslinjer, hvor det fremgår, at:

”Momsudvalgets store flertal bekræfter også, at det at behandle momsgruppen (den fællesregistrerede enhed) som en enkelt afgiftspligtig person afskærer medlemmerne af momsgruppen fra at fungere momsmæssigt som særskilte afgiftspligtige personer. ”

Besvarelsen af de stillede spørgsmål skal derfor tage udgangspunkt i den eksisterende fællesregistrerede enhed, som udgør én afgiftspligtig person, og derved, at selskaberne samlet set alene har momspligtige transaktioner i forhold til tredjemand.

Spørgsmål 1 og 2:

H4 vil erhverve arealer samt foretage anlæg af en del af infrastrukturen til brug for ejendomsprojektet. Disse aktiviteter er afgørende for etablering af det nye boligområde og dermed gennemførelsen af salg af arealer/bygninger i såvel H5 som H2 og H3.

Udgifter afholdt i H4 giver derfor - da selskabet er en del af den fællesregistrerede enhed – ret til fuldt fradrag for momsen på udgifterne ved erhvervelsen af grunde og anlæg af infrastruktur, idet afgiftspligtige personer kan fradrage købsmomsen af virksomhedens indkøb af varer og ydelser, som udelukkende anvendes til virksomhedens leverancer, der ikke er fritaget for moms, jf. dels vores indledende bemærkninger, dels begrundelsen nedenfor. Dette understøttes af momslovens § 37.

Det understøttes videre af momslovens § 4 og undtagelsen til momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, der fastslår, at salget vil være momspligtigt af transaktioner:

Det er i princippet uden betydning, om omkostningerne har en direkte og umiddelbar tilknytning til udgående (momspligtige) transaktioner i samme fællesregistrerede enhed, eller der kan være tale om generalomkostninger, idet begge typer omkostninger vil berettige til fuldt momsfradrag for Spørger.

Vi skal dog for god ordens skyld understrege, at der ikke hersker tvivl om, at der foreligger en direkte og umiddelbar forbindelse mellem H4's udgifter i forbindelse med opkøb af arealer og gennemførelsen af infrastrukturarbejder og de salg, der sker fra selskaberne H2 og H3, og det samme gælder fremtidige selskaber i den fællesregistrerede enhed. Allerede af denne årsag er der således fuldt momsfradrag for de omhandlede omkostninger.

Det er således den indgåede udbygningsaftale mellem kommunen og H5, som betyder, at sidstnævnte alene kan udnytte sine byggeretter, hvis H5 anlægger et af de af udbygningsaftalen omfattede infrastruktur-anlæg. Forpligtelsen til denne udbygning overdrages som nævnt til et selskab inden for fællesregistreringen, og der eksisterer dermed et direkte krav om anlæg som forudsætning for de momspligtige salg. Samtidig er etablering af anlæg på selskabets område en afgørende forudsætning for hele projektets etablering.

Det faktum, at der er et selvstændigt selskab i den fællesregistrerede enhed (H4), som skal opkøbe og sælge nødvendige arealer, for at udbygningsaftalen kan opfyldes, og skal anlægge infrastruktur, ændrer ikke på, at opfyldelse af aftalen er nødvendig for, at der kan ske opførelse og efterfølgende salg af bygninger fra selskaberne. Vi skal her understrege, at aftalen netop kan flyttes til et andet selskab, hvilket forventes at ske.

At en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en afholdt omkostning og en momspligtig indtægt medfører ret til momsfradrag understøttes af afsnit D. A. 11.1.3.1.3 i Den Juridiske Vejledning.

Det understreges videre af EU-Domstolens praksis i blandt andet dommene;

- C-98/98 *Midland Bank*, præmis 24,
- C-408/98 *Abbey National*, præmis 26,
- C-435/05 *Investrand*, præmis 23,
- C-29/08 *AB SKF*, præmis 57 og
- C-126/14 *Sveda*.

I C-98/98 Midland Bank fastslår EU-Domstolen således i præmis 24, at:

”artikel 2 i første direktiv og artikel 17, stk. 2, 3 og 5, i sjette direktiv (svarende til momslovens § 37) skal fortolkes således, at en direkte og umiddelbar forbindelse mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt er nødvendig, for at en afgiftspligtig person har ret til at fratrække den indgående moms, og for at omfanget af denne ret kan fastlægges”.

Vi kan videre henvise til SKM2013. 51. SR, hvor moms på omkostninger til etablering af infrastruktur netop ansås som fradragsberettiget. Sagen handlede om en virksomhed, der skulle stå for udviklingen af selskabets arealer, hvorefter virksomheden skulle sælge byggegrundene. Sælger ejede således de arealer, der senere skal sælges som byggegrunde.

Sælgers aktivitet i forbindelse med udviklingen af bydelen bestod bl.a. i, at selskabet sørgede for bygge- modning af arealerne i bydelen og etablering af infrastruktur på arealerne. Selskabet skulle dog ikke på sigt eje infrastruktur, men overdrage ansvaret for vedligeholdelsen heraf til enten private grundejere eller til kommunen. For at gøre virksomhedens arealer i bydelen så attraktive som muligt, havde spørger indgået udbygningsaftaler med kommunen. Udbygningsaftalerne omfattede etablering af infrastruktur på såvel egne arealer som arealer, der ikke var ejet af spørger. Virksomheden skulle blandt andet etablere en cykel- og gangforbindelse fra en nærliggende station. Årsagen hertil var, at det var en forudsætning for kommunen, at der blev skabt stationsnærhed, hvis virksomheden gerne ville have de byggeretter, som lokalplanen gav mulighed for.

For den infrastruktur, som ikke blev overdraget til de private grundejere, overdroges vedligeholdelsespligten til kommunen. Da kommunen ikke måtte forestå drift af infrastruktur, som kommunen ikke selv ejede, skulle også selve infrastrukturen overdrages til kommunen.

Det fremgik direkte af udbygningsaftalerne, hvilken del af infrastrukturen, der skulle overdrages til kommunen. Da der er tale om offentlig tilgængelig infrastruktur, var udgangspunktet, at det var de overordnede veje/anlæg, der blev overdraget til kommunen (f.eks. den cykel- og gangforbindelse, der etableres på arealer, der ikke var ejet af virksomheden, jf. ovenfor). Herved sikredes på behørig vis de offentlige interesser i, at disse afgørende veje/anlæg vedligeholdtes på samme vis som øvrige tilsvarende veje (f.eks. at standarden af infrastrukturen var, som kommunen ønskede, og at der skete den nødvendige trafikregulering). Kommunen skulle herefter vedligeholde denne del af infrastrukturen. Den resterende del skulle overdrages til grundejerne.

Den infrastruktur, som spørger etablerede i bydelen, bestod eksempelvis af veje, cykelstier, pladser, kanaler, kaj med promenade og lign.

Skatterådet fastslog i denne sag meget klart, at der var fuld fradragsret for omkostningerne, da der forelå en direkte og umiddelbar tilknytning til de momspligtige aktiviteter (salg af byggegrunde). Skatterådet fandt ikke, at det gjorde nogen forskel, om arbejderne var afholdt på egen eller tredjemands arealer. Det blev lagt til grund, at udgifterne til infrastruktur var en forudsætning for selskabets aktiviteter, og at der samlet sker en værdiforøgelse af selskabets aktiver.

De faktiske omstændigheder i nærværende sag har stor lighed med SKM2013. 51. SR, og vi ser ikke, at der er forhold, der tilsiger, at besvarelsen af nærværende anmodning om bindende svar kan føre til et andet resultat.

Det er således vores opfattelse, at udgifterne afholdt i H4 til brug for den fællesregistrerede enheds aktiviteter i form af momspligtige salg af fast ejendom er en forudsætning for og skaber en samlet

værdiforøgelse af boligerne, der sælges af selskaberne, som også er med i samme fællesregistrerede enhed. Der må dermed nødvendigvis gives samme momsfradragsret i nærværende sammenhæng.

Det forhold, at udgifterne også kommer tredjemand til gode ved offentligt anlæg af infrastrukturanlægget, ændrer ikke fradragsretten. I henhold til den nyligt afsagte EU-dom, C-132/16 Iberdrola fremgår det således direkte af præmis 39, at der fortsat er den direkte og umiddelbare tilknytning mellem den pågældende tjenesteydelse og den afgiftspligtige udgående transaktion, såfremt udførelsen af tjenesteydelserne er nødvendige, for at virksomhedens afgiftspligtige transaktioner kan udøves. Det fremgår endvidere af dommens præmis 40, at det ikke påvirker fradragsretten, såfremt tredjemand drager fordel af ydelserne, når det ikke går videre, end hvad der er nødvendigt for den afgiftspligtige til at udføre sine afgiftspligtige transaktioner.

Det understreges også af EU-dommen i C-126/14, Sveda, hvor EU-Domstolen fastslog, at selv etablering af en fritidssti, som er beregnet til offentlighedens gratis anvendelse, kan berettige til momsfradrag, når den er et middel til at gennemføre afgiftspligtige transaktioner. Helt på samme vis er etableringen af vej mv. et middel til at kunne gennemføre afgiftspligtige transaktioner. Udførelsen af infrastrukturanlægget er fuldstændigt essentielt for, at den fællesregistrerede enhed kan udføre sine momspligtige transaktioner.

Sammenfattende må det således entydigt konkluderes, at der er fuld momsfradrag for de omkostninger, der afholdes af såvel H4 og øvrige fællesregistrerede selskaber, der afholder omkostninger til infrastruktur.

Hvis Skatterådet mod forventning er uenig i, at udgifterne til erhvervelse af arealer og anlæg af infrastruktur har den nødvendige direkte og umiddelbare tilknytning til salget af husene, er det vores sekundære opfattelse, at udgifterne må anses som den fællesregistrerede enheds generalomkostninger, for hvilket der også foreligger fuld fradragsret, idet den fællesregistrerede enhed ikke har transaktioner, som er momsfritagne, eller som ikke er omfattet af momsloven.

Hertil fastslår C-29/08 AB SKF, præmis 57:

Den afgiftspligtige har ligeledes ret til fradrag, når udgifterne til de omhandlede tjenesteydelser indgår i den pågældendes generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de goder og tjenesteydelser, som vedkommende leverer, selv om der ikke er nogen direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Sådanne omkostninger har således en direkte og umiddelbar forbindelse med hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (jf. bl.a. Midland Bank-dommen, præmis 23 og 31, Abbey National-dommen, præmis 35, Kretztechnik-dommen, præmis 36, og Investrand-dommen, præmis 24).

I den forbindelse skal vi understrege, at selskaberne indgår i det samme projekt og tilhører samme fællesregistrerede enhed, hvor indtægten i den fællesregistrerede enhed vil opstå i selskaberne, som H4 er fællesregistreret med. Prisen for boligerne vil utvivlsomt skulle dække alle omkostninger i hele koncernen, som er afholdt i forbindelse med projekt ejendomsprojektet og etableringen af den nye bydel, ejendomsprojektet, da koncernen/den fællesregistrerede enhed ikke opnår andre indtægter.

Spørgsmål 3:

Det er vores vurdering, at spørger har ret til fuldt momsfradrag, jf. momslovens § 37, for alle udgifter, som hører til den afgiftspligtige virksomhed, herunder omkostninger til etablering af mellemrum. Det er således vores opfattelse, at der foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning mellem udgifterne til mellemrummene (terrasser, udhuse, veje, fællesarealer m.m.) og de udgående transaktioner i form af salg af bygninger, jf. også begrundelsen under spørgsmål 1 og 2.

Vi skal i tilknytning hertil understrege, at den fællesregistrerede enhed skal betragtes som én afgiftspligtig person.

Det påvirker i den forbindelse ikke fradragsretten for momsen på udgifterne ved opførelse og anlæg af mellemrum, at disse mellemrum ikke bliver solgt, idet mellemrummene reelt er fællesarealer, der etableres i mindre udstykninger på samme måde som i andre boligområder, hvor der ifølge praksis utvivlsomt er fuld fradragsret for momsen af disse omkostninger. Samtidig modtager de fremtidige ejere en brugsret til såvel terrasser som udhuse på en sådan måde, at dette utvivlsomt må anses for at knytte sig entydigt til de momspligtige transaktioner.

Mellemrummene er således helt sædvanlige fællesarealer, der på traditionel vis stilles til rådighed for køberne af boliger som en del af prisen, dog i form af en brugsret og ikke et ejerskab. Det forhold, at brugsretten er beskrevet som "vederlagsfri" ændrer dog ikke på momsfradragsretten.

Som det fremgår af SKATs Styresignal i SKM2010. 635. SKAT om tilgift – og som der kan drages visse paralleller til, er det nemlig en analyse af aftalegrundlaget mellem parterne, der reelt skal tages i betragtning ved vurdering af, om der er betalt for en "vare". Foreligger der en betaling for anvendelse/ejerskab, kan transaktionen knyttes op på det faktisk leverede, hvilket understreges af SKAT-meddelelse SKM2010. 637. SKAT. I den sammenhæng hersker der ingen tvivl om, at ejeren af en bolig vil anse terrasse og udhus for at være en naturlig del af sin bolig og derfor klart vil opfatte det som, at der er sket betaling for brugsretten. Begrebet vederlagsfri er således også alene anvendt for at fastslå, at der ikke skal ske betaling for brugsretten ud over det vederlag, der er erlagt for køb af boligen.

Det forhold, at dele af mellemrummene vil være offentligt tilgængelige ændrer ikke på, at der er fuld fradragsret for momsen af udgifterne til etablering af denne del af mellemrummene. Denne opfattelse er støttet af EU-dommen C-126/14 Sveda, hvor det er angivet, at selv om omkostninger vedrører adgang til en gratis sti, som er offentlig tilgængelig, er der ret til fradrag, hvis udgifterne knytter sig til den afgiftspligtiges virksomhed.

I relation til ejendomsprojektet er det da også indlysende, at der er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem udgifter til anlæg af mellemrummene og de udgående transaktioner i form af salg af bygninger. Således har omkringliggende anlæg og udendørsmuligheder stor betydning for markedsprisen ved salg af boliger, hvilket blandt andet illustreres ved, at omgivelserne indgår som et salgsmoment ved salg af bygninger og påvirker prisen for disse, dvs. de argumenter, der førte til konklusionen om fradrag i den tidligere nævnte skatterådsafgørelse, SKM2013. 51. SR.

Livet skal således leves uden for boligerne, hvor beboerne mødes på deres vej ude efter avisen, ude med skraldeposen eller på vej til købmanden, legepladsen med børnene, kolonihaven eller kunstruren. I ejendomsprojektet handler det om fællesskab og om at give lidt mere, end man får. Fællesskabet er ikke tvungen, men er et tilvalg, man har lyst til at være en del af.

I ejendomsprojektet er der arbejdet meget med bygningerne og arkitekturen i sig selv for at sikre boliger af høj kvalitet, som er opnåelige for almindelige mennesker og alle indkomstgrupper. Dog er det, der gennem årene er arbejdet mest med, mellemrummet mellem bygningerne. Det er tilstræbt at skabe et sted, hvor folk mødes, og hvor fællesskaber opstår naturligt. Der etableres by i forhaven og natur i baghaven. I ejendomsprojektet gøres op med traditionelle tanker om parcelhuset og de lukkede parcelhushaver. I ejendomsprojektet udstykkes de enkelte matrikler som sokkelgrunde således, at man køber bygninger beliggende på sokkelgrunde.

I ejendomsprojektet er haven og rummet mellem bygningerne fællesareal. Netop af den årsag frasælges fællesarealet ikke, men beholdes for at udvikle det og skabe en sammenhæng, der ikke er adskilt

af ligusterhække og granitbelagte stier. Derigennem fås muligheden for at skabe et nyt område, hvor landskabet har genkendelige karaktertræk, som signalerer en sammenhæng og en balance som typisk ikke ses i traditionelle byudviklingsområder, hvor forskellige bygherrer agerer med forskellige dagsordener og visioner for bygninger og landskab.

Det er således i høj grad understreget i profileringen af ejendomsprojektet, at visionen for ejendomsprojektet er, at mellemrummene bliver hele drivkraften i området. Derved er omkostningerne hertil helt essentielle for salget af boligerne. Der hersker følgelig ikke tvivl om, at omkostningerne må anses for at have en umiddelbar og direkte tilknytning til dette salg, jf. C-98/98 Midland Bank, præmis 24.

Samtidig skal det understreges, at der arbejdes med en helt sædvanlig grundejerforening, hvor grundejerforeninger netop normalt overdrages ejerskabet vederlagsfrit til veje og grønne arealer, når områder er fuldt ud udbygget (fortove etableret mv.), og som blandt andet forestår drift, renholdelse, vedligeholdelse og fornyelse af fælles- og udenomsarealer. I nærværende sammenhæng overdrages ejerskabet blot til et selskab, der herefter stiller det til rådighed for grundejerforeningen. Princippet er således det samme.

Måtte Skatterådet være uenig heri, vil det efter vores opfattelse ændre hele momssystematikken for arealer, der overdrages vederlagsfrit til grundejerforeninger efter endt byggeri, hvilket ikke synes at være samstemmende med praksis på området.

Muligheden for momsfradrag understøttes da også af retspraksis omkring generalomkostninger, hvor dansk og EU retspraksis fastslår, at momsen af de afholdte udgifter i forbindelse med mellemrum kan fradrages fuldt ud som generalomkostninger, når disse vedrører hele den økonomiske virksomhed, jf. D. A. 11.1.3.2.2 og C-4/94 BLP Group plc, præmis 25, C-98/98 Midland Bank plc, præmis 31, og C-408/98 Abbey National, præmis 35.

Der kan her henvises til, at udgifter, der knytter sig til mellemrummene, indgår som omkostningsselement i prisen for alle bygninger, som sælges. Således øger etablering og vedligeholdelse af mellemrummene priserne for boligerne ved salg. Beliggenhed har typisk væsentlig betydning for boligmarkedet, hvormed pæne og etablerede omgivelser øger enhver boligs salgsværdi.

Således vil selskabernes momsbelagte udgifter til etablering af mellemrum give ret til fuldt fradrag, uanset om der, som primært anført, er tale om en direkte og umiddelbar tilknytning til salgene af de færdige bygninger, eller om der, som sekundært anført, er tale om virksomhedens generalomkostninger, da hele den fællesregistrerede enhed er fuldt momspligtig.

Spørgsmål 4:

Selskaberne vil som tidligere nævnt afholde udgifter til stier, veje, grønne arealer mv. samt udgifter til etablering af terrasser mv., hvortil ejerskabet ikke overdrages til køberne ved salg af boligerne, jf. særligt spørgsmål 3. Således er det kun sokkelgrunde med tilhørende boliger, der overdrages til køberne, der dog samtidig opnår en brugsret, der kan opsiges med 30 års varsel, til f.eks. de tilstødende terrasser, som udgør en del af de såkaldte mellemrum. Opsigelse kræver kommunens tiltrædelse og skal ske samlet for alle købere og udløser erstatning/godtgørelse på 1 mio.kr. pr. køber.

Det er spørgers opfattelse, at udgifterne i forbindelse med anlæg af mellemrum giver ret til fuldt momsfradrag i den fællesregistrerede enhed, og at disse momsfradrag kan fastholdes uden regulering uagtet, at mellemrummene efter frasalg af sokler med bolig overdrages til H1.

Udgifterne til etablering af mellemrummene er således direkte og entydigt knyttet til salget af boligerne, og det forhold, at ejerskabet til mellemrummene centraliseres hos H1, ændrer ikke på, at køberne af sokkelgrunde/boliger finansierer anlægsomkostninger, herunder omkostningerne til anlæg af mellemrum-

mene, og samtidig er en del af betalingen for boligerne, idet der herigennem gives adgang til mellemrummene.

Derudover er der tale om en overdragelse inden for samme afgiftspligtige person i form af den fællesregistrerede enhed, hvorfor overdragelsen til H1 ikke har momsmæssige konsekvenser, jf. vores tidligere bemærkninger.

Selv hvis overdragelsen var sket til tredjemand uden for en fællesregistrering, herunder en grundejerforening eller lignende, ville der ifølge gældende praksis ikke være behov for regulering af momsfradragsretten, idet omkostningerne fortsat er afholdt for at sikre den momspligtige virksomheds aktiviteter. Således fastslog Skatterådet netop i SKM2013. 51. SR, at overdragelsen af infrastrukturen til kommunen i overensstemmelse med Skatteministeriets opfattelse i momsmæssig henseende kan sidestilles med overdragelsen af infrastruktur til de private grundejere. Der skal derfor ikke betales udtagningsmoms ved overdragelse af infrastrukturen. På baggrund af det oplyste ville virksomheden således momsmæssigt kun have én udgående transaktion: levering af byggegrunde.

Konklusionen må således være, at det ikke får momsmæssige konsekvenser at overdrage mellemrummene vederlagsfrit til H1.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Indledningsvis bemærkes, at anmodningen er afgivet af spørger, som ejer de øvrige selskaber i fællesregistreringen.

Spørger er således moderselskab for og indgår i en fællesregistrering med selskaberne:

- H1
- H2
- H3
- H4

Det er oplyst, at den fællesregistrerede enhed alene har til hensigt at udøve momspligtige aktiviteter i form af salg af boliger.

Besvarelsen sker ud fra anmodningens oplysninger om nuværende forhold. Hvis de nuværende forhold ændrer sig væsentligt, vil det bindende svar efter omstændighederne falde bort.

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at den fællesregistrerede enhed har fuldt momsfradrag for udgifter afholdt af H4 i forbindelse med anlæg af infrastruktur.

Begrundelse

Spørger er en afgiftspligtig person, jf. momsloven § 3, stk. 1.

Spørger indgår i en fællesregistrering, hvorfor alle selskaber i fællesregistreringen anses som én afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3, stk. 3.

Det lægges således til grund for besvarelsen, at spørger og de fire selskaber indgår i en fællesregistrering, og at selskabernes overordnede formål er gennemførelse af momspligtige aktiviteter i form af opførelse og salg af nye bygninger inklusiv sokkelgrunde.

De nye bygninger og byggegrunde vil blive solgt som led i spørgers økonomiske virksomhed, og de vil derfor være momspligtige leverancer, jf. momsloven § 4 og § 13, stk. 1, nr. 9, litra a) og b).

Det forudsættes ved besvarelsen, at selskaberne i fællesregistreringen alene har til hensigt at udøve momspligtige aktiviteter i form af salg af boliger.

Det fremgår af momslovens § 37, stk. 1, at det afgørende for fradragsretten er, at indkøbene udelukkende er anvendt til brug for virksomhedens momspligtige leverancer.

På baggrund af det oplyste, herunder at anlæg af infrastruktur er nødvendigt for virksomhedens momspligtige leverancer, er det Skattestyrelsens opfattelse, at H4, som del af fællesregistreringen har ret til fradrag for moms efter gældende regler på omkostninger afholdt til anlæg af infrastruktur i relation til udvikling og salg af de nye bygninger og byggegrunde.

Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at der er den nødvendige direkte og umiddelbare tilknytning mellem indkøb m.v. af varer og ydelser og de momspligtige leverancer.

Der kan ligeledes henvises til SKM2013. 51. SR, hvor Skatterådet bekræftede, at spørger har ret til fradrag for moms på omkostninger afholdt til etablering af infrastruktur i relation til udvikling og salg af momspligtige byggegrunde.

Det er oplyst, at et selskab i fællesregistreringen ejer den faste ejendom, der senere skal sælges. Den fradragsberettigede købsmoms vil således blive overvæltet i forbindelse med det momspligtige salg af nye bygninger med tilhørende jord (sokkelgrund).

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ja.

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at den fællesregistrerede enhed har momsfradrag for omkostninger knyttet til opfyldelse af udbygningsaftalen med kommunen.

Begrundelse

Det er oplyst, at udbygningsaftalen, som skal sikre en hensigtsmæssig etablering af infrastruktur til brug for bydelen, er en grundlæggende forudsætning for at gennemføre projektet.

Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at der er den nødvendige direkte og umiddelbare tilknytning mellem indkøb m.v. af varer og ydelser og de momspligtige leverancer.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at fællesregistreringen har ret til fradrag for moms efter gældende regler på omkostninger knyttet til opfyldelse af udbygningsaftalen. Det gælder uanset, at kommunen forventeligt overtager anlægget vederlagsfrit, når det er færdigetableret og godkendt af kommunen.

Der henvises i øvrigt til begrundelsen i spørgsmål 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ja.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at den fællesregistrerede enhed har fuldt momsfradrag for udgifter til mellemrum (veje, stier, udhuse, terrasser, fælleshuse, midlertidige installationer, nyttehaver, drivhuse mv.)

Begrundelse

Det er oplyst, at mellemrummene er arealerne mellem sokkelgrundene og dermed reelt de fællesarealer, som vil blive anvendt til stier, veje, grønne arealer mv. Herudover vil der i mellemrummene blive etableret en terrasse ved hver bygning, ligesom der vil blive opført et udhus pr. bygning. Terrasser og udhuse overdrages ikke sammen med bygningerne, men forbliver i ejerskab af ejendomsprojektet. Der vil blive tinglyst en deklaration for at sikre ejerne af bygningerne en eksklusiv brugsret til udhuse, terrasser samt ret til tagudhæng og udhængende overetager.

Det er på den baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at der er den nødvendige direkte og umiddelbare tilknytning mellem indkøb m.v. af varer og ydelser og de momsplichtige leverancer.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at fællesregistreringen har ret til fradrag for moms efter gældende regler på omkostninger knyttet til mellemrum (veje, stier, udhuse, terrasser, fælleshuse, midlertidige installationer, nyttehaver, drivhuse mv.).

Der henvises i øvrigt til begrundelsen i spørgsmål 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at Spørgsmål 3 besvares med ja.

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at momsfradragsretten for udgifterne til mellemrummene ikke påvirkes af overdragelsen til H1.

Begrundelse

Når flere personer bliver registreret under ét i en fællesregistrering, betragtes de som én afgiftspligtig person, jf. momsloven § 3, stk. 4.

Skattestyrelsen er enig i, at når der er tale om en overdragelse inden for samme afgiftspligtige person i form af den fællesregistrerede enhed, vil overdragelsen til H1 ikke have momsmæssige konsekvenser, jf. momslovens § 3, stk. 3, 1. pkt.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 besvares med ja.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Lovgrundlag

Momsloven § 3, stk. 1

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

Momsloven § 3, stk. 3

Flere personer, der registreres under ét, jf. § 47, stk. 4, anses som én afgiftspligtig person. Har en afgiftspligtig person flere virksomheder, der registreres hver for sig, jf. § 47, stk. 3, 2. pkt., anses hver af de selvstændigt registrerede virksomheder som én afgiftspligtig person.

Momsloven § 4

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. (—)

Momsloven § 13, stk. 1, nr. 9

Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift: (—)

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

- levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord
- levering af en byggegrund, uanset om den er byggemodnet, og særskilt levering af en bebygget grund

Momsloven § 37, stk. 1 Er flere virksomheder, der ikke har samme ejer, registreret under ét, jf. § 47, stk. 4, hæfter de pågældende solidarisk for betaling af afgift vedrørende de virksomheder, der er omfattet af den fælles registrering.

Momsloven § 47, stk. 4

Praksis

SKM2013. 51. SR

Spørger ejer arealer, som spørger vil udvikle og derpå sælge som byggegrunde. Skatterådet bekræftede, at spørger har ret til fradrag for moms på omkostninger afholdt til etablering af infrastruktur i relation til udvikling og salg af momspligtige byggegrunde. Dette gælder også, hvis infrastrukturen er beliggende på arealer, der ikke er ejet af spørger. Skatterådet bekræftede, at spørger momsmæssigt kun har én udgående transaktion, der er momspligtigt salg af byggegrunde.

Den juridiske vejledning 2018-2, D. A. 11.1.3.1.3¹