

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 9892 af 20/10/2020 (Gældende)

Moms på fast ejendom - virksomhedsoverdragelse af udlejningsvirksomhed med delvis fradragsret

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-0701487

Moms på fast ejendom - virksomhedsoverdragelse af udlejningsvirksomhed med delvis fradragsret

Spørger overdrager aktiviteterne vedrørende tre nyopførte ejendomme med tilhørende lejekontrakter på såvel moms fritaget boligudlejning som erhvervsmæssig udlejning (sidstnævnte omfattet af en frivillig registrering).

Skatterådet bekræfter, at overdragelserne udgør momsfri virksomhedsoverdragelser, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Skatterådsmøde 20. oktober 2020 - SKM2020. 493. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers overdragelse af aktiviteterne bestående af en eksisterende udlejningsejendom med tilhørende lejekontrakter, beliggende på [...], matrikel nr. xx, (herefter betegnet "Ejendom 1") udgør en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.
2. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers overdragelse af aktiviteterne bestående af en eksisterende udlejningsejendom med tilhørende lejekontrakter, beliggende på [...] matrikel nr. xx, (herefter betegnet "Ejendom 2") udgør en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers overdragelse af aktiviteterne bestående af en eksisterende udlejningsejendom med tilhørende lejekontrakter, beliggende på [...] matrikel nr. xx, (herefter betegnet "Ejendom 3") udgør en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er i gang med at opføre 3 ejendomme. Ejendommene opføres i henhold til byggetilladelser af 21. december 2018 (Ejendom 1), 20. marts 2018 og 28. marts 2018 (Ejendom 2) og 22. februar 2019 (Ejendom 3) og blev igangsat af Spørger henholdsvis den 21. marts 2019 (Ejendom 1), 25. april 2019 (Ejendom 2) og 5. april 2019 (Ejendom 3).

Ejendom 1 forventes færdiggjort 1. oktober 2020, mens Ejendom 3 forventes færdiggjort december 2020 og Ejendom 2 forventes færdiggjort februar 2021.

Alle tre udlejningsejendomme er af Spørger ved at blive opdelt i ejerlejligheder og vil på tidspunktet for overdragelserne af udlejningsaktiviteterne være endeligt opdelt i ejerlejligheder.

Ejendommene er blandede bolig- og erhvervsejendomme som følger:

Ejendom 1: xx m2 boliglejligheder og xx m2 erhvervslejligheder.

Ejendom 2: xx m2 boliglejligheder og xx m2 erhvervslejligheder.

Ejendom 3: xx m2 boliglejligheder og xx m2 erhvervslejligheder.

Det har hele tiden været Spørgers intention at opføre boliglejlighederne med henblik på momsfri boligudlejning, mens erhvervslejlighederne opføres med henblik på momspligtig udlejning til erhverv. Spørger har i den forbindelse også opnået en frivillig momsregistrering for udlejning af erhvervslejemål.

Spørger har som en del af sin forretningsstrategi udarbejdet beregninger for de forventede lejeniveauer og dermed forrentningen på udlejningsaktiviteterne. Der henvises til [...], der er fremsendt som bilag til anmodningen.

I tråd med Spørgers intention om opførelse af boliglejlighederne med henblik på momsfri boligudlejning, har Spørger ikke taget momsfradrag for de afholdte byggeudgifter til opførelse af boliglejlighederne. Spørger har derimod taget momsfradrag for den andel af opførelsesomkostningerne, der kan henføres til erhvervslejlighederne.

Spørger har for hver udlejningsejendom indgået en aftale med en ejendomsmægler om udlejning af boliglejemålene i hver ejendom. Udlejning af boligerne i Ejendom 1 er påbegyndt, mens udlejningen af boligerne i Ejendom 2 og Ejendom 3 vil blive startet henholdsvis den 2. august 2020 og den 14. juni 2020, jf. den tidsplan for opstart af udlejninger, som er fremsendt som bilag til anmodningen. Som bilag til anmodningen er endvidere fremsendt de tre separate udlejningsaftaler indgået med ejendomsmægleren for hver af Ejendom 1, Ejendom 2 og Ejendom 3. Det forsøges endvidere at udleje erhvervslejemålene inden overtagelsestidspunkterne. Det er Spørger, der vil stå som udlejer på alle lejemålene, som indgås inden overtagelsestidspunktet.

Spørger har indgået tre separate betingede virksomhedsoverdragelsesaftaler med en køber vedr. overtagelse af Ejendom 1, Ejendom 2 og Ejendom 3, dvs. de færdigopførte udlejningsejendomme med udlejningsaktiviteter. Køber ønsker alene at overtage færdigopførte udlejningsejendomme i drift.

De betingede virksomhedsoverdragelsesaftaler er fremsendt som bilag til anmodningen.

I henhold til virksomhedsoverdragelsesaftalerne vil Spørger først overdrage ejendommene og allerede indgåede lejekontrakter, og dermed først modtage betaling for udlejningsejendommene på det tidspunkt, hvor ejendommene er færdigopført, og lejemålene er helt eller delvist udlejet og i drift. De tilhørende lejekontrakter indgår ligeledes som en del af virksomhedsoverdragelserne.

Virksomhedsoverdragelsesaftalerne indeholder således en række betingelser, som alle skal enten opfyldes eller frafaldes af køber forud for overtagelsesdagen.

Som betingelse for gennemførelse af handlen vedrørende udlejningsejendommene har køber bl.a. krævet, at ejendommene færdigopføres af Spørger, ligesom alle mangler skal udbedres af Spørger og for Spørgers regning. Udlejningen af ejendommene er påbegyndt af Spørger og varetages af Spørger frem til overdragelsestidspunktet, da det hele tiden har været Spørgers hensigt at opføre ejendommene til udlejningsformål. Lejemålene i ejendommene vil således være helt eller delvist udlejet ved overdragelserne til køber, idet Spørger vil stå for indflytningen af lejere i de færdigopførte lejemål frem til overdragelsestidspunkterne. Der overdrages således udlejningsejendomme i drift. I det omfang, der måtte være lejligheder, som endnu ikke er udlejet på overdragelsestidspunktet, overtages udlejningen heraf af køber, som indgår nye lejekontrakter i eget navn. Parterne har dog aftalt, at Spørger i en periode efter overdragelsen kan fortsætte med at udføre det praktiske arbejde med udlejningen på vegne af køber, såfremt der på overdragelsestidspunktet fortsat er ikke-udlejede lejemål. Dette skyldes, at Spørger har påtaget sig en udlejningsgaranti til sikring af førstegangsudlejningen af samtlige boliger i ejendommene.

Derudover har køber betinget sig, at Spørger på tidspunktet for overdragelserne har udlejet mindst 70% af boligerne i ejendommene. Dette er af hensyn til at sikre købers indtægtsgrundlag på ejendommene efter-

følgende. Køber har i forlængelse heraf betinget sig, at Spørger indhenter et bindende svar, der bekræfter parternes opfattelse af virksomhedsoverdragelsesaftalerne som momsfri virksomhedsoverdragelser for så vidt angår de samlede ejendomme på de respektive overdragelsestidspunkter, idet det er parternes opfattelse, at Spørger på disse tidspunkter vil overdrage ejendommene i drift.

Som det fremgår af de betingede virksomhedsoverdragelsesaftalers afsnit 13. Conditions, har parterne opstillet yderligere betingelser, der skal være opfyldt forud for overdragelsen af ejendommene inden for de i aftalerne nærmere angivne frister henholdsvis den 1. april 2021 (Ejendom 1), den 1. august 2021 (Ejendom 2) og den 31. maj 2021 (Ejendom 3), (såkaldte "Long Stop Dates").

Skattestyrelsen kan derfor lægge til grund for indeværende anmodning om bindende svar, at der på tidspunktet for Spørgers overdragelse af ejendommene foreligger underskrevne lejeaftaler for hovedparten af de enkelte lejemål i ejendommene, og at ejendommene vil være helt eller delvist udlejet og i drift. Dog vil der være visse tomme lejemål. Overdragelsen af ejendommene sker som led i købers fortsatte intention om at drive udlejningsvirksomhed med de erhvervede ejendomme og de indgåede lejekontrakter. Køber lader sig endvidere frivilligt momsregistrere for udlejning af den erhvervsmæssige andel af ejendommene.

Skattestyrelsen tilføjer, at de betingede aftaler om virksomhedsoverdragelse er underskrevet d. [...] 2020, hvilket er efter tidspunktet for byggeriernes påbegyndelse.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er vores opfattelse, at overdragelsen af ejendommen med tilhørende lejekontrakter kan kvalificeres som en momsfri virksomhedsoverdragelse.

Lovgrundlag

Momsloven (lovbekendtgørelse nr. 1021 af 26. september 2019 om merværdiafgift)

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"

Udgangspunktet er herefter, at overdragelsen udgør en momspligtig transaktion, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Dette udgangspunkt fraviges dog ved momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., der implementerer momssystemdirektivets artikel 19 og har følgende ordlyd:

"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." (Understreget her).

Såfremt overdragelsen er omfattet af momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., vil transaktionen således falde uden for momslovens anvendelsesområde og kan derfor ske uden moms.

Af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9 fremgår der følgende omkring salg af fast ejendom, når salget ikke sker som led i en virksomhedsoverdragelse:

"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."*

EU-praksis

EU Domstolen har ved flere lejligheder taget stilling til rækkevidden af muligheden for at lave en virksomhedsoverdragelse. I sag C-497/01, Zita Modes, fastslog EU-Domstolen således, at de overordnede betingelser for anvendelsen af bestemmelsen er følgende:

1. De overdragne aktiver skal udgøre en virksomhed eller en selvstændig del af en virksomhed (dvs. alle aktiver, der er nødvendige for virksomhedens drift skal indgå i overdragelsen) (præmis 40).
2. Køber skal have til hensigt at drive den overdragne virksomhed videre (præmis 44).
3. Sælger skal ophøre med at drive den virksomhed eller del af virksomhed, der overdrages.

Er formålet med overdragelsen, at modtageren har til hensigt øjeblikkeligt at likvidere virksomheden eller sælge den overdragne lagerbeholdning, finder bestemmelsen ikke anvendelse.

C-497/01, Zita Modes SárI

Præmis 40

"I betragtning af dette formål skal begrebet »hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab« 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."

Præmis 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."

EU Domstolen har endvidere i sag C-408/98, Abbey National, taget stilling til en virksomhedsoverdragelse i relation til overdragelse af fast ejendom. Dommen fastslår bl.a., at en overdragelse af fast ejendom kan udgøre en momsfri virksomhedsoverdragelse, da den udlejningsaktivitet, der knytter sig til en fast ejendom, er udtryk for en selvstændig virksomhed eller en selvstændig del heraf i relation til virksomhedsoverdragesreglen.

Dansk praksis

Følgende afgørelser er alene et uddrag af dansk retspraksis, der understøtter vores påstand om, at nærværende transaktion skal behandles som en momsfri virksomhedsoverdragelse.

SKM2020. 191. SR - Moms - Virksomhedsoverdragelse - Ejendomsprojekt

Skatterådet bekræfter, at der kan overdrages et antal ejendomsprojekter som momsfrie virksomhedsoverdragelser. I sagen var der blandt andet tale om overdragelse af ejendomme opført med henblik på

udlejning, og overdragelserne omfattede bl.a. entreprisekontrakter og lejekontrakter på standard, uopsigelige lejevilkår for hovedparten af de enkelte ejerlejligheder. Overdragelsen bestod af både grund og igangværende arbejder, men derudover blev der også overdraget det nødvendige aftalegrundlag, hvilket gjorde muligt, at køberen kunne færdiggøre og tage de enkelte lejligheder i brug til momsfri boligudlejning. Skatterådet fandt således, at overdragelsen af ejendomsprojektet kunne betragtes som en virksomhedsoverdragelse, da der blev overdraget en selvstændig økonomisk enhed, som køberen havde til hensigt at videreføre samtidig med, at sælgeren ophørte med denne virksomhed.

SKM2019. 553. LSR - Momsfritaget virksomhedsoverdragelse

Landsskatteretten anså en samlet overdragelse af nogle ejendomme sammen med den momspligtige udlejningsaktivitet og den momspligtige aktivitet med udvikling og salg af fast ejendom, der var knyttet til ejendommene, for en momsfritaget virksomhedsoverdragelse i medfør af § 8, stk. 1, nr. 3. Landsskatteretten lagde vægt på, at der skete en samlet overdragelse af de omhandlede ejendomme sammen med den momspligtige udlejningsaktivitet og den momspligtige aktivitet med projektudvikling og salg af fast ejendom, der var knyttet til ejendommene. Der skete således en samlet overdragelse af sælgers aktiviteter, og køber overtog og fortsatte disse aktiviteter.

SKM2019. 212. SR - Overdragelse af udlejningsejendom anses for en virksomhedsoverdragelse

Skatterådet bekræfter, at overdragelsen af en udlejningsejendom til en køber med henblik på dennes videreførelse af udlejningen kan anses som en virksomhedsoverdragelse. Der var tale om en udlejningsejendom, hvor spørgeren havde indgået lejekontrakter for boliger i ejendommen med spørger som udlejer, og spørgeren var dermed den reelle udlejer frem til køberens overtagelse af ejendommen. Hovedparten af ejendommen var udlejet på tidspunktet for overdragelsen, og køber indtrådte derfor i en virksomhed i drift.

SKM2019. 211. SR - Levering af nyopførte udlejningsejendomme blev ikke anset for virksomhedsoverdragelse

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Spørgers levering af nyopførte bygninger med ejerlejligheder kunne sælges momsfrit til en køber, der videreførte udlejningen af ejendommen. Aftalen om overdragelse af ejerlejlighederne var indgået før, byggeriet var påbegyndt.

Spørger var et nystiftet selskab, der var stiftet med det formål at erhverve en matrikel, på hvilken der skulle opføres en udlejningsejendom til boligformål. Inden Spørger iværksatte byggeriet, henvendte køber sig til Spørger, og man blev enige om, at overdragelsen skulle foretages som en aktivhandel.

Aftalen var betinget af at det færdige projekt blev leveret til køber, og at Spørger kunne modtage godkendt lokalplan fra kommunen. Spørger havde mulighed for, men ikke pligt til, at indgå lejeaftaler, hvoraf lejeindtægten ville tilfalde Spørger frem til overdragelsesdatoen.

Skatterådet fandt, at der ikke var tale om en overdragelse af en virksomhed, men derimod tale om en overdragelse af en byggegrund, hvortil sælger skulle levere byggeydelser.

SKM2018. 175. SR - Overdragelse af udlejningsejendomme til tre nye P/S'er anses for en virksomhedsoverdragelse

I sagen ønskede den pågældende spørger, som var et P/S-selskab, at spalte dette til tre nye P/S-selskaber, hvorefter de enkelte selskaber ville blive solgt (salg af P/S-andele). P/S-selskabet indeholdt nyopførte ejendomme (mindre end 5 år gamle), som blev anvendt til henholdsvis momsfri bolig- og erhvervsmæssig

udlejning. Spørger havde ikke på noget tidspunkt været momsregistreret, og der var ikke taget momsfradrag for køb af grunden eller for udgifter til opførelse af ejendommene.

De nye P/S'ere ville indtræde som udlejere i de igangværende momsfrie lejemål, som var indgået på almindelige tidsubegrænsede lejekontrakter uden købsoption for lejer. Udlejningen af ejendommene ville derfor forsætte uændret og blive videreført, hvorfor de ny P/S'er ikke kunne blive momsregistrerede i forbindelse med overdragelsen af de enkelte ejendomme.

Skatterådet konkluderede, at overdragelserne fra spørger til tre nystiftede P/S-selskaber kunne håndteres som en virksomhedsoverdragelse uden moms, da den momsfrie udlejningsaktivitet fortsatte uændret i de nye (købende) selskaber, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Det var uden betydning, at de nye selskaber ikke blev momsregistreret i forbindelse med overdragelserne, jf. SKM2017. 18. SR.

SKM2017. 600. SR - Virksomhedsoverdragelse af ejendomsprojekt

I sagen var der, grundet et ønske om organisatoriske ændringer i koncernen, overdraget et grundstykke til et nystiftet datterselskab, som skulle anvendes til opførelse af boliglejligheder, med henblik på momspligtige salg af disse. Sælger havde udviklet projektet, og der forelå både projektmateriale (tegninger) og en godkendt lokalplan. Derudover var der indhentet tilbud fra en entreprenør omkring opførelsen af boligerne samt indgået aftale med en ejendomsmægler omkring projektsalg.

Selve byggeriet var ikke gået i gang, men projektet var formet og klart til at blive sat i gang.

Skatterådet vurderede, at overdragelsen af ejendomsprojektet kunne anses som en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., når det nye selskab videreførte aktiviteten.

SKM2017. 544. SR - Moms - ejendomsselskabs salg af fast ejendom

Spørger påtænker at overdrage x antal ejendomme eller eventuelt alene nogle af disse ejendomme. Ejendommene er udbudt til salg samlet og uden udbudspris.

Skatterådet bekræfter, at Spørgers salg af flere ejendomme til samme Køber vil udgøre en samlet momsfri virksomhedsoverdragelse.

Skatterådet bekræfter, at Spørgers salg af hver enkelt af ejendommene til Køber hver for sig vil udgøre en (individuel) momsfri virksomhedsoverdragelse.

SKM2017. 18. SR - Overdragelse af en forsikringsportefølje var en virksomhedsoverdragelse

Skatterådet har i SKM2017. 18. SR anerkendt, at overdragelse af en forsikringsportefølje samt medarbejdere (momsfri aktivitet) kunne ske som en momsfri virksomhedsoverdragelse efter momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Skatterådet lagde vægt på, at formålet med momslovens bestemmelse om momsfri virksomhedsoverdragelse er at sikre statskassen mod tab.

Skatterådet fandt, at bestemmelsens formål bedst kunne opfyldes ved at anerkende, at også overdragelse af den momsfrie aktivitet i form af en forsikringsportefølje skete som en momsfri virksomhedsoverdragelse. Skatterådet udtalte i den forbindelse, at det ikke er et krav i relation til momsfrie virksomheder, at den nye indehaver er eller bliver momsregistreret, for at kunne anse overdragelsen for en momsfri virksomhedsoverdragelse, da det vil stride mod bestemmelsens formål, hvis sådanne overdragelser er momspligtige.

SKM2012. 503. SR - Apportindskud af en ejendom under opførelse i nystiftet selskab

I SKM2012. 503. SR var der tale om en ejendom under opførelse, der skulle anvendes til erhvervsmæssig udlejning. Der var opnået godkendt lokalplan samt byggetilladelse. Spørger havde indgået to lejeaftaler omkring momspligtig udlejning efter endt opførelse, hvorfor selskabet også var frivilligt momsregistreret for denne udlejning.

Der var tale om et ejendomsprojekt, der fremstod som én samlet enhed, i stand til at fungere selvstændigt som en virksomhed, selvom ejendommen endnu ikke var opført.

Skatterådet bekræftede, at der var tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse, hvorved den nye indehaver kunne indtræde i overdragerens momsmæssige status ved videreførelse af projektet.

Den Juridiske Vejledning 2020-1

I Skattestyrelsens juridiske vejledning afsnit D. A. 4.5.3 ("Salg af aktiver som led i en virksomhedsoverdragelse") er reglerne og praksis for momsfrie virksomhedsoverdragelser beskrevet.

"Regel

Når virksomhedens aktiver overdrages som led i en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse undtages transaktionen fra beskatning. Der skal derfor ikke beregnes moms ved salg af en momsregistreret virksomheds varelager, maskiner og andre driftsmidler, når salget sker som led i en hel eller delvis overdragelse af virksomheden. Se ML § 8, stk. 1, 3. pkt.

Bestemmelsen har til formål at forebygge de tab for statskassen, der kan opstå som følge af den overdragende virksomheds manglende betalingsevne. Den overdragende virksomhed kan derfor ikke frivilligt vælge at opkræve og afregne moms i forbindelse med sådanne virksomhedsoverdragelse.

[...]

Det er en betingelse for momsfriheden, at den nye ejer er eller bliver momsregistreret efter ML §§ 47, 49, 51 eller 51a.

[...]

Betingelsen om, at den nye indehaver skal momsregistreres, blev indsat i lov nr. 375 af 18. maj 1994 - om end omformuleret ved lov nr. 1134 af 4. december 2009 dog uden materielle ændringer - og det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at det er en betingelse for, at overdragelsen omfattes af § 8, stk. 1, 3. pkt., at virksomheden drives videre af den nye indehaver som registreret virksomhed.

[...]

En overdragelse af en momsfrataget virksomhed kan omfattes af momslovens § 8, stk. 1, uanset køberen ikke momsregistreres. Se SKM2017. 18. SR

[...]

Hel eller delvis virksomhedsoverdragelse

Der foreligger kun en "overdragelse af virksomheden eller en del af denne", når de aktiver, som basalt set er nødvendige for virksomhedens drift, indgår i overdragelsen.

ML § 8, stk. 1, 3. pkt., forudsætter således, at der er tale om en overdragelse af en virksomheds driftsmidler mv. (økonomisk enhed), som foretages med henblik på, at køberen enten selv fortsætter driften

af virksomheden eller udøver en driftsmæssig anvendelse af de overdragne aktiver, der kan sidestilles hermed.

[...]

Overdragelse af fast ejendom

Overdragelse af fast ejendom vil efter omstændighederne skulle anses for en hel eller delvis virksomheds-overdragelse i henhold til ML § 8, stk. 1, 3. pkt.

Det er vores vurdering, at Spørgers påtænkte overdragelser af udlejningsejendommene med tilhørende lejekontrakter til køber kan ske uden tillæg af moms, da overdragelserne af ejendommene kan betragtes som virksomhedsoverdragelser, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Salgene er derfor ikke omfattet af momspligten for salg af nye bygninger og byggegrunde.

Spørger vil ved overdragelserne ophøre med at drive virksomhed med de pågældende udlejningsejendomme, idet køberen efter dennes overtagelse vil videreføre udlejningsaktiviteterne vedrørende de pågældende ejendomme.

Nærmere om "virksomhedsoverdragelse"

Det fremgår af momsloven § 8, stk. 1, 3. pkt., at der ikke skal afregnes moms ved salg af virksomhedens aktiver, når det sker som led i overdragelsen af en virksomhed eller som en af del af denne. Det er som udgangspunkt et krav efter den danske momslov, at den nye indehaver er eller bliver registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a.

Skatterådet har dog i SKM2017. 18. SR konkluderet, at der ved overdragelse af en fuldt ud momsfritaget virksomhed (omfattet af momslovens § 13, stk. 1) ikke kan stilles krav om, at den nye indehaver er eller skal momsregistreres, men at det er en betingelse, at den overdragede virksomhed videreføres i en eller anden form. Dette er gentaget af Skattestyrelsen i Den Juridiske Vejledning 2020-1 afsnit D. A. 4.5.3. Der er efterfølgende offentliggjort flere afgørelser (også i relation til fast ejendom), der bekræfter denne praksis, jf. bl.a. SKM2018. 175. SR m.fl.

Det er således både overdragelse af momsfrie og momspligtige virksomheder, der kan omfattes af momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Det vigtige er, at de materielle og immaterielle aktiver, der overdrages, udgør en "virksomhed", som køber kan og har til hensigt at videreføre efter overdragelsen, jf. præmis 40 og 44 i sagen C-497/01 Zita Modes.

Det er således et krav for, at der momsmæssigt er tale om en virksomhedsoverdragelse, at der overdrages de aktiver, som basalt set er nødvendige for virksomhedens drift. Videre skal overdragelsen ske med henblik på, at køberen fortsætter driften af virksomheden, jf. citatet fra DJV, afsnit D. A. 4.5.3 under overskriften "Hel eller delvis virksomhedsoverdragelse". En virksomhedsoverdragelse indebærer på den baggrund, at der sker en form for momsmæssig succession fra sælger til køber, idet køberen indtræder i sælgerens momsmæssige status i relation til den pågældende aktivitet ("virksomhed"). Betingelserne herfor er gennemgået flere gange i praksis, jf. bl.a. SKM2012. 503. SR, SKM2017. 600SR og SKM2019. 553. LSR.

Vi skal i den anledning nævne EU Domstolens afgørelse i sag C-408/98, Abbey National, at en overdragelse af en ejendom kan udgøre en momsfri virksomhedsoverdragelse.

Det skal i forlængelse heraf nævnes, at én ejendom individuelt kan udgøre en virksomhed, jf. SKM2017. 544. SR, hvor Skatterådet har taget stilling til, at de enkelte udlejningsejendomme kunne betragtes som en "virksomhed". Det var derfor uden betydning, om der skete overdragelse til ét eller flere

selskaber. Vi skal i den forbindelse gøre opmærksom på, at det forhold, at der ikke nødvendigvis foretages et salg af samtlige ejendomme til køber i nærværende sag, ikke har betydning for, om der er tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse, da de enkelte udlejningsejendomme skal betragtes som en særskilt "virksomhed".

Vi henviser i øvrigt til Skatterådets bindende svar i SKM 2020.191. SR, hvor der blev overdraget et antal ejendomsprojekter som momsfrie virksomhedsoverdragelser. I SKM. 2020.191. SR blev der bl.a. overdraget en række ejendomme, i hvilke der var både momsfrie lejemål såvel som momspligtige erhvervslejemål. Det skal derfor ikke tillægges nogen betydning, om der er blandede aktiviteter i det overtagne ejendomsprojekt. Det afgørende vil derimod være, om der reelt er tale om en virksomhed i drift. I den henseende er det af stor betydning, om der allerede er dannet et indtægtsgrundlag for den overtagende køber, hvilket bl.a. kan sikres ved allerede indgåede lejeaftaler, m.v.

Vi vil for god ordens skyld også henvise til Skatterådets bindende svar i SKM2019. 211. SR, i hvilken Skatterådet vurderede, at en betinget købsaftale vedrørende en udlejningsejendom ikke kunne anses for at være en momsfri virksomhedsoverdragelse. Spørger kunne således ikke anses for at drive virksomhed med udlejning af boliger, som skulle overdrages til køber, men derimod virksomhed med opførelse og salg af bygninger, som skulle leveres til køber. I modsætning til de faktiske omstændigheder i denne sag, er der i forbindelse med nærværende anmodning ikke indgået en købsaftale mellem Spørger og køber, inden byggeriet er påbegyndt.

Modsat var tilfældet i SKM2019. 212. SR, hvor en overdragelse af en nyopført udlejningsejendom med igangværende virksomhed på overdragelsestidspunktet var en virksomhedsoverdragelse. Det er efter vores opfattelse sammenlignelige forhold der gør sig gældende i SKM2019. 212. SR og nærværende sag, da der overdrages en nyopført ejendom med igangværende udlejning, der vil blive fortsat af køber. Tilsvarende har Spørger i nærværende sag ydet en lejegaranti over for køber i de første 24 måneder. Køber har med andre ord et garanteret indtægtsgrundlag ved købet af virksomheden.

Konklusion

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmålet skal besvares med et "ja". Der er tale om en overdragelse, der inkluderer alle de aktiver, der danner grundlaget for aktiviteten (virksomheden), og som muliggør, at køber kan drive virksomheden videre.

Spørger vil overdrage en ejendom i drift, hvortil der allerede er indgået lejekontrakter med lejere til den pågældende ejendoms lejemål. Spørger vil frem til overdragelsestidspunktet varetage udlejningsaktiviteterne og indgå lejeaftaler vedrørende ejendommens lejemål, og Spørger har således forpligtet sig til, at der på tidspunktet for overdragelsen er sket udlejning af minimum 70 % af bolig-lejemålene i ejendommen. At Spørger iværksætter og påbegynder udlejningen af lejemålene påviser Spørgers intention om at anvende ejendommen til udlejning. Spørger har således skabt indtægtsgrundlaget inden overdragelsen af lejekontrakterne til køber, som denne indtræder i med henblik på at videreføre disse.

Spørger har igangsat udlejningen med hjælp fra en professionel mægler, der har erfaring med udlejning af lignende ejendomsprojekter. Dette er sket ved øvrige ejendomme, som på nuværende tidspunkt er i drift, og det er ligeledes hensigten med denne ejendom. Spørger yder Køber en lejegaranti ("Rent Guarantee"), hvormed Spørger garanterer Køber en gennemsnitlig lejeindtægt pr. kvadratmeter ved første udlejning af lejemålene i de første 24 måneder. Dette understøtter argumentet om, at Spørger har haft en reel udlejningshensigt med ejendommen og således ikke blot overdrager nye bygninger.

Fordi Spørger således overdrager en eksisterende virksomhed til køber, udgør salget af udlejningsejendommen en virksomhedsoverdragelse på tidspunktet for overdragelsen. Spørgsmålet bør derfor besvares med "ja".

"Begrundelse for det ønskede svar på spørgsmål 2".

Det er vores opfattelse, at overdragelsen af ejendommen med tilhørende lejekontrakter kan kvalificeres som en momsfri virksomhedsoverdragelse.

Vi henviser i øvrigt til lovgrundlag og argumentation fra spørgsmål 1.

"Begrundelse for det ønskede svar på spørgsmål 3".

Det er vores opfattelse, at overdragelsen af ejendommen med tilhørende lejekontrakter kan kvalificeres som en momsfri virksomhedsoverdragelse.

Vi henviser i øvrigt til lovgrundlag og argumentation fra spørgsmål 1.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørgers overdragelse af aktiviteterne bestående af en eksisterende udlejningsejendom med tilhørende lejekontrakter, beliggende på [...], matrikel nr. xx, (herefter betegnet "Ejendom 1") udgør en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Begrundelse

Spørger driver selvstændig økonomisk virksomhed og er dermed en afgiftspligtig person, jf. momsloven § 3, stk. 1.

Spørger har ladet sig omfatte af en frivillig registrering for den del af lejemålene, hvor dette er muligt, jf. momslovens § 51. Der er således for alle tre ejendomme, Ejendom 1, Ejendom 2 og Ejendom 3, en mindre del af udlejningsaktiviteten, som vil være omfattet af en frivillig registrering.

Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet, jf. momsloven § 4, stk. 1.

Det fremgår af momsloven § 8, stk. 1, at levering mod vederlag omfatter salg af virksomhedens aktiver, når der er fuld eller delvis fradragsret ved indkøb af aktivet.

Til levering mod vederlag kan dog efter momsloven § 8, stk. 1, 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.

Efter praksis vil overdragelse af en udlejningsejendom med tilhørende lejeaftaler efter omstændighederne skulle anses for en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Se fx SKM2013. 59. SR og SKM2012. 503. SR.

Genstandene for overdragelserne, Ejendom 1, Ejendom 2 og Ejendom 3, anvendes alle tre i såvel momsplichtig som momsfritaget udlejningsaktivitet, idet spørger har ladet sig omfatte af en frivillig registrering for den del af udlejningen, som ikke omfatter boliger, men som omfatter erhvervslejemål.

Skatterådet har i SKM2013. 59. SR anset, at overdragelse af en udlejningsejendom med såvel bolig- som erhvervslejemål efter omstændighederne kunne overdrages som en virksomhedsoverdragelse.

Bestemmelsen om virksomhedsoverdragelse i momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., blev indført ved lov nr. 375 af 18. maj 1994. Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at der skal betales afgift ved salg af en virksomheds aktiver, når der er opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøb mv. af aktivet, og at salg af aktiver, der alene har været anvendt i forbindelse med ikke-registreringspligtig virksomhed, derfor ikke skal afgiftsbelægges.

Det fremgår videre, at der dog ikke kan beregnes afgift ved overdragelse af aktiver, hvis overdragelsen sker som led i en overdragelse af selve virksomheden eller af en del af denne, hvor virksomheden drives videre af den nye indehaver som registreret virksomhed. Det kan siges, at der i dette tilfælde sker en afgiftsmæssig succession, hvor den nye indehaver indtræder i overdragerens afgiftsmæssige status.

Momsloven § 8, stk. 1, 3. pkt. omhandler overdragelse af "virksomheden eller en del af denne". Momsdirektivet art. 19 omhandler overdragelse af "en samlet formuemasse".

I bemærkningerne til lov nr. 375 af 18. maj 1994 fremgår, at ved "aktiver" forstås varelagre, maskiner og andre driftsmidler samt immaterielle rettigheder som patentrettigheder.

EU-domstolen har i sag C-497/01, *Zita Modes* udtalt, at 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 eventuelle immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan forsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed. Begrebet omfatter derimod ikke en ren overdragelse af goder som salg af en varebeholdning.

I nærværende sag er oplyst, at ejendommene vil være i drift ved overdragelsen. Køber har således betinget sig, at mindst 70 % af boligerne i ejendommene er udlejet. Boligdelen udgør langt den overvejende del af ejendommenes areal, og Skattestyrelsen finder på den baggrund, at der er vil være tale om overdragelse af en igangværende virksomhed.

Skattestyrelsen har lagt vægt på, at køber har til hensigt at fortsætte udlejningsvirksomheden, og at de tre overdragne ejendomme såvel sammen som hver for sig udgør en helhed, der er tilstrækkelig til at muliggøre, at der fortsat kan drives selvstændig økonomisk virksomhed. Det er oplyst i anmodningen, at køber ved overdragelsen vil være omfattet af en frivillig registrering, jf. momslovens § 51.

Der skal i almindelighed være tale om, at sælgeren ophører med at drive den overdragne del af virksomheden. Når man vurderer, om der er tale om en "overdragelse af virksomheden eller en del af denne", lægges der derfor vægt på, at sælger ophører med driften af den overdragne økonomiske enhed samtidig med, at der lægges vægt på købers hensigt med overtagelsen af den økonomiske enhed.

I nærværende sag er det oplyst, at Spørger i en periode efter overdragelsen kan fortsætte med at udføre det praktiske arbejde med udlejningen på vegne af køber, såfremt der på overdragelsestidspunktet fortsat er ikke-udlejede lejemål. Skattestyrelsen lægger vægt på, at Spørger som oplyst netop udfører dette arbejde på vegne af køber, idet køber efter overdragelsen vil have den overordnede risiko for virksomheden, samt at der er tale om en del af udlejningsaktiviteten, som for spørgers vedkommende vil være afgrænset såvel i omfang som tidsmæssigt.

Det er herefter Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers overdragelser af de tre ejendomme kan anses for momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momsloven § 8, stk. 1, 3. pkt.

Det bemærkes for god ordens skyld, at momslovens § 43, stk. 3, nr. 5, foreskriver, at der skal reguleres for momsfradraget, hvis et driftsmiddel overdrages som led i hel eller delvis momsfrataget overdragelse af virksomheden, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. En momsfrataget overdragelse sidestilles med driftsmid-

lets overgang til ikke fradragsberettiget anvendelse. Såfremt køberen overtager reguleringsforpligtigelsen, kan regulering dog undlades.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ja.

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørgers overdragelse af aktiviteterne bestående af en eksisterende udlejnings-ejendom med tilhørende lejekontrakter, beliggende på [...] matrikel nr. xx, (herefter betegnet "Ejendom 2") udgør en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Begrundelse

Der henvises til begrundelsen i spørgsmål 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ja.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at Spørgers overdragelse af aktiviteterne bestående af en eksisterende udlejnings-ejendom med tilhørende lejekontrakter, beliggende på [...] matrikel nr. xx, (herefter betegnet "Ejendom 3") udgør en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.?

Begrundelse

Der henvises til begrundelsen i spørgsmål 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med ja.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1-3

Momsloven § 3

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

Momsloven § 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.

Momsloven § 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 § 51

Told- og skatteforvaltningen kan give tilladelse til frivillig registrering af erhvervsmæssig udlejning, herunder bortforpagtning, af fast ejendom eller dele heraf. Kun lokaler, der udlejes eller forsøges udlejet, omfattes af den frivillige registrering. Den frivillige registrering kan ikke omfatte udlejning til boligformål. Der kan tilsvarende gives tilladelse til frivillig registrering af køb og til- og ombygning af fast ejendom, som er fritaget for afgift, jf. § 13, stk. 1, nr. 9, med henblik på salg til en registreret virksomhed.

Stk. 2. Frivillig registrering af udlejning af fast ejendom skal omfatte en periode på mindst 2 kalenderår. Foretages registrering, inden et byggeri afsluttes, regnes 2-års-perioden fra tidspunktet for første udlejnings påbegyndelse.

Stk. 3. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler for meddelelse af tilladelse til frivillig registrering efter stk. 1.

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

Momssystemdirektivet artikel 18

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).

Momssystemdirektivet artikel 19

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.

Momssystemdirektivet artikel 29

Artikel 19 finder tilsvarende anvendelse på levering af ydelser.

Forarbejder

L 124, 1993/94, bemærkninger til § 8 (vedtaget som lov nr. 375 af 18. maj 1994)

Folketingstidende 1993/94, 1. samling, Tillæg A, spalte 4385-4386

Efter stk. 1 skal der også betales afgift ved salg af en virksomheds aktiver, når der er opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøb m.v. af aktivet. Salg af aktiver, der alene har været anvendt i forbindelse med ikke-registreringspligtig virksomhed, skal derfor ikke afgiftsbelægges. Ved »aktiver« forstås varelagre, maskiner og andre driftsmidler samt immaterielle rettigheder som patentrettigheder. Der skal også betales afgift af salget, når det sker i forbindelse med ophør af virksomheden og afmeldelse fra registrering.

Der kan dog ikke beregnes afgift ved overdragelse af aktiver, hvis overdragelsen sker som led i en overdragelse af selve virksomheden eller af en del af denne, hvor virksomheden drives videre af den nye indehaver som registreret virksomhed. Det kan siges, at der i dette tilfælde sker en afgiftsmæssig succession, hvor den nye indehaver indtræder i overdragerens afgiftsmæssige status.

Bestemmelsen svarer til den gældende lovs § 11, stk. 4, og § 12, stk. 5. Der sker ingen ændringer i den gældende retstilstand på området.

Praksis

C-444/10, Christel Schriever

EU-domstolen udtalte, at overdragelse af ejendomsretten til en detailforretnings varebeholdning og erhvervsinventar - som finder sted samtidig med, at den nævnte forretnings lokaler på ubestemt tid, men opsigeligt med kort varsel af begge parter, udlejes til erhververen - udgør en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse i denne bestemmelses forstand, under forudsætning af at de overdragne goder er tilstrækkelige til, at den nævnte erhverver på varig vis kan fortsætte med en selvstændig økonomisk virksomhed.

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 fortsætte 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.

SKM2013. 59. SR

Skatterådet bekræfter, at salg af samtlige anparter i et selskab, som udelukkende indeholder en i 2011/2012 væsentligt til- og ombygget ejendom, skal betragtes som momsfrit salg af anparter.

Skatterådet kan ikke bekræfte, at der ved salg af en i 2011/2012 væsentligt til- og ombygget ejendom, kan foretages en momsmæssig opdeling af ejendommen.

Skatterådet finder, at når Spørger har købt en udlejningsejendom, der - medens til- og ombygningen står på - fortsat anvendes som en sådan, vil det efterfølgende salg af ejendommen være at anse som en momsfritaget virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., idet den pågældende ejendom

anses som en økonomisk enhed, som en eventuel køber selvstændigt vil kunne videreføre som økonomisk virksomhed.

Den pågældende ejendom er en blandet ejendom, der ud over to momsregistrerede butiksljemål indeholder fire boligljemål og et ikke-momsregistreret kontorljemål.

SKM2012. 503. SR

Skatterådet bekræfter, at Spørgers salg af hver enkelt af Ejendommene til Køber hver for sig vil udgøre en (individue) momsfr virksomhedsoverdragelse. Skatterådet bekræfter, at der foreligger en virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3 pkt., når bygning X under opførelse samt tilhørende udlejningsaftale apportindskydes i et selskab.