

Udskriftsdato: 22. december 2025

AFG nr 9682 af 22/06/2021 (Gældende)

Moms på serviceydelser ifm. udlejning af lejligheder

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-0184335

Moms på serviceydelser ifm. udlejning af lejligheder

Skattestyrelsen vurderede, at den samlede "pakke" bestående af en flerhed af serviceydelser som blev leveret ved indgåelse af en membership agreement, ikke kunne anses som en bi-ydelse til udlejning af nogle lejligheder, men derimod måtte anses som en selvstændig hovedydelse omfattet af momslovens § 4, stk. 1.

Der blev lagt vægt på, at det stod lejerne frit for, om de ønskede at indgå en membership agreement eller ej, samt at det ville være kunstigt at anse udlejningsydelsen og tilkøbet af en membership agreement som én samlet ydelse. Derfor måtte tilkøbet af en membership agreement anses som et mål i sig selv.

Skatterådsmøde 22. juni 2021 - SKM2021. 380. SR

Spørgsmål

1. Er Skattestyrelsen enig i, at ydelserne i den pågældende membership agreement, leveret til lejerne af Spørger, skal anses som bi-ydelser til udlejningen af lejlighederne leveret af Spørger og dermed faktureres uden moms?

Svar

1. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørgers aktivitet består i udlejning af lejligheder i København til private boligformål. Udover udlejning af lejligheder i København har Spørger via udenlandske datterselskaber også udlejning af lejligheder i andre storbyer i Europa.

De pågældende lejligheder er beliggende på attraktive lokationer i København og er fuldt ud møbleret. Lejlighederne er indrettet med relativt dyre møbler i et nordisk design og bærer præg af luksus.

Spørger koncernens forretningskoncept består af mere end blot udlejning af de pågældende lejligheder. Der er tale om et moderne bofællesskab (community), hvor lejlighederne består af et antal private værelser, men hvor der er fælles køkken og badeværelser. Derudover vil der ofte være en form for fællesrum, hvor der arrangeres fælles aktiviteter af Spørger i større eller mindre grad. Af den årsag indgår lejerne også en indbyrdes aftale om anvendelsen af lejligheden, hvori det defineres, hvilke af de private værelser der tilhører den enkelte lejer, hvilke rum alle har adgang til, mulighed for at bytte private værelser etc. Kopi af den pågældende kontrakt er vedlagt.

Ved leje af lejlighederne er lejerens forpligtet til at binde sig for minimum 3 måneder, og der er dermed ikke tale om momspligtig udlejning af hotelværelser. I den forbindelse skal det bemærkes, at lejerne typisk vil have deres folkeregisteradresse på den pågældende adresse, hvor de bor til leje.

Spørger udlejer derfor lejlighederne uden moms, da der er tale om udlejning til private boligformål. Spørgers aktivitet består på nuværende tidspunkt udelukkende i den pågældende udlejning af lejligheder. Vi har vedlagt kopi af lejekontrakt mellem Spørger og en lejer. Af lejekontrakten fremgår det, hvad der er inkluderet i lejen udover selve lejen af lejligheden (el, gas vand etc.).

Udover Spørger er der i koncernen også etableret selskabet H1, som leverer en række serviceydelser til de pågældende lejere omfattet af en "membership agreement", hvilket lejerne opkræves et særskilt beløb

for. Vi har vedlagt kopi af en membership agreement, hvoraf det fremgår, at der bliver leveret følgende ydelser:

- Rengøring af private værelser, fælles køkken og bad
- Basis husholdningsprodukter såsom håndsæbe, toiletpapir, salt og peber, madolie og lignende
- Elektricitet
- WIFI i højeste kvalitet
- Streamingydelser (Netflix, HBO etc.)
- Vedligeholdelse af lejlighederne (maling af lokaler, udskiftning af møbler, hårde hvidevarer etc.)
- Fuld møblering af de pågældende lejligheder (private værelser, køkken og badeværelser) med relativt dyre møbler i nordisk design
- Organisering af sociale aktiviteter
- Kundesupport vedrørende diverse forhold der måtte opstå

De pågældende membership agreements er strikt taget ikke obligatoriske, men ydelserne der indgår via et medlemskab, er en central del af selve forretningskonceptet med at bo i et moderne bofællesskab. For lejerne vurderes ydelserne generelt som særdeles attraktive, og de ydelser, der følger med via medlemskabet, er således en vigtig årsag til, at lejerne vælger Spørger frem for andre udlejere. Derudover er medlemskabet også økonomisk set gjort attraktivt, hvilket samlet set fører til, at det reelt set kun er rent teoretisk, at det ikke vil være alle lejere, der indgår en membership agreement.

Ideelt set ville selve udlejningen af lejlighederne og de ydelser der er omfattet af den pågældende membership agreement blive leveret og faktureret af et og samme Spørger selskab, da det ikke ønskes at lejerne skal have aftaler med mere end et Spørger selskab. Tilsvarende ville Spørger også have foretrukket, at ydelserne i den pågældende membership agreement ikke kunne fravælges, da det netop er en del af hele forretningskonceptet. Et sådan setup er dog ikke muligt, når lejelovgivningen samtidig skal tages i betragtning, og derfor har Spørger koncernen set sig nødsaget til at levere ydelserne fra to separate selskaber (Spørger og H1).

Momsmæssigt ønsker man dog at fastholde den oprindelige tanke omkring ét samlet koncept, hvor målet - i overensstemmelse med fritagelsesbestemmelsernes overordnede formål - er at gøre det billigst muligt for lejerne (herunder ved at de belastes mindst muligt af moms) at bo til leje. Det påtænkes derfor at foretage en momsmæssig fællesregistrering af Spørger og H1, da man derved kommer tættest muligt på det ideelle/ønskede set-up, hvor der kun bliver leveret og faktureret fra et selskab, uden at komme i karambolage med lejelovgivningen.

Opkrævningen af selve lejen og opkrævningen af ydelserne i den pågældende membership agreement vil herefter momsmæssigt blive leveret fra én og samme enhed, uanset at der juridisk set leveres fra to selvstændige enheder. Håbet hermed er, det bliver så simpelt som muligt set fra lejernes side, ved at fakturaerne for selve lejen og ydelserne i den pågældende membership agreement faktureres på den samme faktura, og fra det samme momsnummer (det afregnende momsnummer) - men dog med begge selskabers juridiske navne anført på fakturaen.

Spørger har i sine efterfølgende høringsbemærkninger, modtaget den 1. juni 2021, uddybet følgende:

Spørgers koncept indebærer bl.a., at de lejligheder de udlejer, er top istandsatte og møbleret med dyre designermøbler. Derudover modtager beboerne en række serviceydelser (som beskrevet i vores anmodning om bindende svar).

På grund af den store investering i indretning per lejlighed, og det høje serviceniveau overfor beboerne, er udgifterne til både opstart og løbende drift høje, og disse udgifter kan forretningsmæssigt ikke dækkes ind kun ved at opkræve en almindelig husleje. Dette har ført til, efter at Spørger har rådført sig med

adskillige advokater, at membership agreement ikke længere formelt er direkte obligatorisk for beboerne, da lejelovgivningen indeholder visse begrænsninger, der vil umuliggøre en fastholdelse af det koncept, som definerer Spørgers profil i markedet.

Som det fremgår af anmodningen om det bindende svar, er ydelserne i den pågældende membership agreement strengt taget ikke obligatoriske, men ydelserne er yderst attraktive og som sagt et helt centralt element i hele Spørgers forretningskoncept. Årsagen til at en lejer vælger Spørger fremfor en anden "almindelig" udlejer, er netop dette koncept. Reelt set er det derfor kun teoretisk, at en lejer ikke vælger også at indgå den pågældende membership agreement.

Som udgangspunkt er vi enige med Skattestyrelsen i, at det har stor betydning, om det pågældende membership agreement er obligatorisk eller ej. I den konkrete situation hvor den eneste årsag til, at det pågældende membership agreement ikke er obligatorisk, alene er på grund af anden lovgivning (lejelovgivningen), er det imidlertid vores holdning, at dette ikke skal bevirke, at det pågældende membership agreement fra et momsmæssigt synspunkt ikke skal anses som obligatorisk.

Sagt med andre ord er det vores holdning, at set fra et momsmæssigt synspunkt skal det pågældende membership agreement anses for obligatorisk, da det i praksis aldrig vil blive fravalgt af beboerne (så havde beboerne valgt en anden udlejer i stedet).

Ud fra ordlyden af udkastet til det bindende svar er det vores vurdering, at Skattestyrelsen ikke har haft dette med i sine overvejelser. Vi vil derfor venligst bede Skattestyrelsen tage aktivt stilling til dette i sit udkast til Skatterådet.

For god ordens skyld skal det bemærkes, at i det nuværende setup er den pågældende membership agreement rent faktisk obligatorisk, og fremgår i en og samme kontrakt som selve udlejningen, men da dette som nævnt medfører en begrænsning i forhold til at konceptet forretningsmæssigt hænger sammen, så er de - imod deres ønske - tvunget til at ændre i det eksisterende koncept.

Den påkrævede ændring betyder, at udlejningen juridisk set skal ske fra et selskab (Spørger), mens ydelserne i den pågældende membership agreement skal leveres af et andet selskab (H1). Momsmæssigt er det i den forbindelse tilstræbt at fastholde det nuværende set-up i videst muligt omfang, herunder af hensyn til at sikre, at beboerne kan nøjes med at modtage en faktura (opkrævning for leje og membership), hvilket er årsagen til fællesregistreringen mellem Spørger og H1. Effekten af fællesregistreringen har vi kommenteret nærmere på i afsnittet nedenfor.

I udkastet til det bindende svar fremgår det på side 8, at "der er heller ikke taget stilling til, hvorvidt det er korrekt at en fællesregistrering, som beskrevet i nærværende sag har den effekt, at udlejningen af lejlighederne og leveringen af ydelserne i den pågældende membership agreement momsmæssigt er leveret af en og samme afgiftspligtige person". Hvorvidt dette er tilfældet eller ej, er efter vores opfattelse helt essentielt for det bindende svar.

Som det fremgår af anmodningen om det bindende svar, er det vores klare holdning, at fællesregistreringen vil betyde, at udlejningen af lejlighederne og ydelserne i den pågældende membership agreement skal anses for leveret af en og samme afgiftspligtige person set fra et momsmæssigt synspunkt. Dette er en utvetydig konsekvens af fællesregistreringen mellem de to selskaber, og vi undrer os derfor over, hvor Skattestyrelsens kommentar kommer fra.

Hvis Skattestyrelsen er i tvivl om, eller har lagt til grund, at udlejning og membership agreement tilbydes af hver sin afgiftspligtige person, så er vi enige i, at membership agreement ikke er/kan være en bi ydelse til selve udlejningen. Ved vurderingen af hvorvidt ydelserne i den pågældende membership agreement

kan anses for bi-ydelser til udlejningen af lejlighederne, og dermed momsfritaget, er det derfor af helt afgørende betydning, at Skattestyrelsen aktivt tager stilling til effekten af fællesregistreringen.

Det er vores vurdering, at det forhold, at det pågældende membership agreement ikke kan gøres obligatoriske alene på baggrund af begrænsninger i lejelovgivningen, ikke skal have den betydning, at det pågældende membership agreement ikke kan anses for obligatorisk set fra et momsmæssigt synspunkt, når det i praksis aldrig fravælges af beboerne.

Derudover er det vores meget klare vurdering, at fællesregistreringen af de to Spørger selskaber vil have den betydning, at udlejningen af lejlighederne og ydelserne i det pågældende membership agreement skal anses for leveret af en og samme afgiftspligtige person.

På ovennævnte baggrund vil ydelserne i den pågældende membership agreement dermed skulle anses for bi-ydelser til udlejningen.

Vi skal venligst bede Skattestyrelsen indarbejde ovenstående i udkastet til Skatterådet samt tage aktivt stilling til de to forhold, som begge er helt essentielle for sagens udfald.

Hvis Skattestyrelsen - mod forventning - ikke mener, at Skattestyrelsen kan tage aktivt stilling til forholdet vedrørende fællesregistreringens betydning, skal vi bede Skattestyrelsen lægge til grund, at fællesregistreringen har den ovenfor beskrevne betydning.

Såfremt der ikke tages aktivt stilling til dette forhold, eller det alternativt lægges til grund at fællesregistreringen har den beskrevne betydning, så vil det bindende svar efter vores holdning blive udstedt på et forkert grundlag.

Det svar, du ønsker, og din begrundelse for det:

Det er vores holdning, at spørgsmål 1 skal besvares med "ja".

Lovgrundlag

Momslovens paragraf 4, stk. 1, har følgende ordlyd:

"§ 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."

Bestemmelsen implementerer blandt andet momssystemdirektivets artikel 14 og 24 i dansk ret. Direktivet har følgende ordlyd:

"Artikel 14 (1) Ved levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode."

"Artikel 24 (1) Ved levering af ydelser« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer."

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 8 (momsfritagelsesbestemmelse) har følgende ordlyd:

"§ 13, stk. 1, nr. 8. Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejningen eller bortforpagtningen. Fritagelsen omfatter dog ikke udlejning af værelser i hoteller og lign., udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum end 1 måned, udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads, samt udlejning af opbevaringsbokse."

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 135 (1) (l) (momsfritagelsesbestemmelse) i dansk ret. Direktivet har følgende ordlyd:

"Artikel 132 (1) (l) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom

Praksis

C-173/88

I sag C-173/88, Morten Henriksen, fremgår det af præmis 22, at momsfritagelsen for udlejning af fast ejendom ikke omfatter udlejning af parkeringspladser, der ikke sker i tilknytning til en momsfrataget udlejning af fast ejendom.

C-349/96

I sag C-349/96, Card Protection Plan, fremgår det af præmis 29, at det skal undersøges, hvad der særligt karakteriserer ydelserne, og derefter vurderes, om den afgiftspligtige person (leverandøren) overfor en gennemsnitsforbruger leverer en hovedydelse med et antal bi-ydelser, eller om der er tale om separate hovedydelser.

Derudover fremgår det i præmis 30, at en ydelse skal anses som en bi-ydelse, når den ikke udgør et mål i sig selv, men blot er en ydelse til brug for at anvende hovedydelsen på bedst mulig vis.

Endvidere fremgår det i præmis 31, at det ved vurderingen af hvorvidt en ydelse skal anses som en bi-ydelse, ikke har afgørende betydning, om der faktureres et samlet beløb for alle ydelserne eller om der faktureres et særskilt beløb for hver enkelt af ydelserne.

Den juridiske vejledning

Af den juridiske vejledning fremgår det blandt andet indirekte af afsnit D. A. 5.8.12, at udlejning af parkeringspladser som udgangspunkt er en momspligtig ydelse. Af afsnit D. A. 5.8.12 fremgår der imidlertid også følgende:

"Parkeringsplads momsfrataget når i nær tilknytning til en momsfrataget udlejning af fast ejendom

Udlejning af pladser til parkering af køretøjer er momsfrataget, når udlejningen sker i nær tilknytning til en momsfrataget udlejning af fast ejendom.

Dette er tilfældet, hvis:

- *pladsen til parkering af køretøjer og den faste ejendom, der er bestemt til anden brug, hører til samme bebyggelse, og*
- *begge de nævnte ejendomme udlejes til den samme lejer af én og samme ejer."*

Endvidere fremgår det af afsnit D. A. 4.1.6.2, at:

"Ved afgørelsen af, om en ydelse skal anses for en bi-ydelse eller en uafhængig hovedydelse, skal der lægges vægt på, om ydelsen for den gennemsnitlige forbruger udgør et mål i sig selv eller et middel til at udnytte leverandørens hovedydelse. Ved den gennemsnitlige forbruger forstås i denne sammenhæng den gennemsnitlige aftager, uanset om aftagerne af ydelsen er private, virksomheder mv. eller begge dele"

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det fremgår af momslovens § 4, stk.1, at der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 8 fritager imidlertid udlejning af fast ejendom.

Af den juridiske vejledning afsnit D. A. 5.8.12 fremgår det, at udlejning af parkeringspladser skal behandles som momsfrie bi-ydelser, såfremt disse parkeringspladser hører til den samme ejendom og såfremt udlejeren af den faste ejendom og parkeringspladserne er samme udlejer/enhed og lejerer af både ejendommen og parkeringspladserne er samme person.

Det er vores vurdering, at disse principper tilsvarende finder anvendelse i den konkrete sag, så ydelserne i den pågældende membership agreement skal sidestilles med den momsmæssige behandling ved udlejning af parkeringspladser i tilknytning til udlejning af fast ejendom.

Det betyder, at H1's levering af ydelserne i den pågældende membership agreement som udgangspunkt skal behandles som en momspligtig ydelse, da selskabet ikke samtidig har aktivitet i form af udlejning af fast ejendom (lejligheder) til medlemmerne.

Efter vores vurdering vil den påtænkte fællesregistrering af Spørger og H1 imidlertid ændre på dette udgangspunkt, da de to selskaber herefter momsmæssigt skal anses som én afgiftspligtig person.

Når der oprettes en fællesregistrering har det den effekt, at udlejningen af lejlighederne og leveringen af ydelserne i den pågældende membership agreement momsmæssigt er leveret af en og samme afgiftspligtige person til den samme person (lejerer). Dermed har vi en situation, der svarer til de ovenfor skitserede principper for afgrænsningen af momsfri kontra momspligtig udlejning af parkering. Ydelserne i den pågældende membership agreement skal derfor anses som en momsfri bi-ydelse til den momsfrie udlejning af lejlighederne.

Som skrevet indledningsvist er den pågældende membership agreement strikt taget ikke obligatorisk for lejerne, og de kan således teoretisk set fravælge den. I den konkrete sag er det dog vores vurdering, at dette - af følgende to årsager - ikke har betydning for vurderingen af, om der er tale om en biydelse eller ej.

For det første har det været Spørger koncernens klare ønske og udgangspunkt, at udlejningen og ydelserne i den pågældende membership agreement skulle leveres af et og samme selskab. Såfremt dette var tilfældet, ville der efter vores vurdering ikke være tvivl om, at ydelserne i den pågældende membership agreement skulle behandles som momsfrie bi-ydelser. Den eneste årsag til at leveringen ikke sker fra kun ét selskab, er fordi dette giver udfordringer med lejelovgivningen. Ved at levere membership ydelserne fra et særskilt selskab (H1), som er fællesregistreret med Spørger, kan Spørger koncernen på den ene side håndtere forholdene omkring lejelovgivningen, og samtidig nøjes med opkrævning overfor lejerne fra ét momsnummer/CVR-nummer.

Det er vores vurdering, at eksterne forhold som lejelovgivningen ikke bør have den betydning, at ydelserne i den pågældende membership agreement ikke kan anses som momsfrie bi-ydelser til den momsfrie udlejning.

For det andet er det stort set kun en teoretisk situation, at en lejer ikke indgår den pågældende membership agreement, da den er gjort yderst attraktiv, og dermed af lejerne ses som et middel til at udnytte Spørgers hovedydelse (udlejning af lejligheden) på de bedst mulige vilkår. Dette er samtidig hovedkriteriet anvendt i CPP-afgørelsen fra EU-Domstolen (sag C-349/96).

Udover ovenstående skal der også henses til, at fritagelsesbestemmelsernes overordnede formål er, at de fritagne ydelser (og dertil naturligt tilknyttede ydelser) skal være billigst muligt for lejerne. Sagt med andre ord: at det samlet set skal være billigst muligt for lejerne at bo til leje, herunder inklusive de samlede omkostninger, der er forbundet hermed. I Spørger koncernens tilfælde inkluderer ydelserne i den pågæl-

dende membership agreement dette, da det er en central del af Spørger koncernens forretningskonceptet, og årsagen til at en lejer vælger at leje en lejlighed hos Spørger fremfor hos andre udlejere. Muligheden for at fællesregistrere Spørger og H1 muliggør som sagt dette formål, da der dermed faktureres fra en og samme afgiftspligtige person uden opkrævning af moms, da ydelserne i den pågældende membership agreement skal behandles som momsfrie bi-ydelser.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at ydelserne i den pågældende membership agreement, leveret af H1 til lejerne, skal anses som bi-ydelser til udlejningen af lejlighederne, leveret af Spørger, og dermed kan faktureres uden moms?

Begrundelse

I følge momslovens § 4, stk. 1, er hovedreglen, at der skal betales afgift af ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Som en undtagelse til denne hovedregel er udlejning af fast ejendom fritaget for afgift, jfr. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8.

I den foreliggende sag har lejerne af Spørgers lejemøbler mulighed for at tilkøbe en "membership agreement", hvorved der vil blive leveret visse serviceydelser. Det er frivilligt om man ønsker at indgå en aftale og der vil ske særskilt opkrævning herfor.

Følgende serviceydelser er omfattet af den nævnte membership agreement:

- Rengøring af private værelser, fælles køkken og bad
- Basis husholdningsprodukter såsom håndsæbe, toiletpapir, salt og peber, madolie og lignende
- Elektricitet
- WIFI i højeste kvalitet
- Streamingydelser (Netflix, HBO etc.)
- Vedligeholdelse af lejlighederne (maling af lokaler, udskiftning af møbler, hårde hvidevarer etc.)
- Fuld møblering af de pågældende lejligheder (private værelser, køkken og badeværelser) med relativt dyre møbler i nordisk design
- Organisering af sociale aktiviteter
- Kundesupport vedrørende diverse forhold der måtte opstå

Ud fra ordlyden i nævnte membership agreement får man ved indgåelse af aftalen alle ovenstående services leveret, og det vil kun være muligt for udlejer at ændre på "pakkens" indhold.

Udgangspunktet er herefter, at leveringen af serviceydelserne, som følge af den indgåede membership agreement, ikke er omfattet af momsfrigørelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, medmindre denne ydelse i forhold til hovedydelsen, der består af udlejning af en lejlighed, må anses som en bi-ydelse.

Momsmæssigt skal en bi-ydelse behandles på samme måde som den hovedydelse, som bi-ydelsen er en del af. Uafhængige hovedydelser skal derimod behandles selvstændigt.

Ved afgørelsen af, om en ydelse skal anses for en bi-ydelse eller en uafhængig hovedydelse, skal der lægges vægt på om ydelsen for den gennemsnitlige forbruger udgør et mål i sig selv eller er et middel til at udnytte leverandørens hovedydelse., jf. EU domstolens dom C-349/96, Card Protection Plan (CPP). Ved den gennemsnitlige forbruger forstås i denne sammenhæng den gennemsnitlige aftager, uanset om aftagerne af ydelsen er private, virksomheder mv. eller begge dele.

Hvis vederlaget for en ydelse udgør en væsentlig del af det samlede vederlag for to forbundne ydelser, kan ydelsen som udgangspunkt ikke anses for en bi-ydelse.

Dog vil den pågældende ydelse alene udgøre et element i en sammensat ydelse, der momsmæssigt skal behandles som en enkelt ydelse, selvom vederlaget for (del)ydelsen udgør en væsentlig del af det samlede vederlag for de to ydelser, hvis der efter en konkret vurdering er en så nær sammenhæng mellem de to ydelser, at det vil være kunstigt at anse begge ydelser for selvstændige hovedydelser. Tilsvarende vil en ydelse kun udgøre en bi-ydelse, selvom vederlaget for (del)ydelsen udgør en væsentlig del af det samlede vederlag for de to ydelser, hvis størrelsen af omkostningen til delydelsen ikke påvirker, hvordan kunden opfatter ydelsen, og kunden betragter delydelsen som et middel til at udnytte den anden ydelse.

Derimod vil der være tale om to hovedydelser, hvis leverandøren tilbyder to ydelser, hvoraf den ene kan fravælges. I så tilfælde vil der kun være tale om én enkelt ydelse, hvis der efter en konkret vurdering er en så nær sammenhæng mellem de to ydelser, at det vil være kunstigt at anse begge ydelser for selvstændige hovedydelser.

I sag SKM2007. 672. LSR kom landsskatteretten frem til, at en rengøringsydelse, som kunne tilkøbes særskilt ved leje af et sommerhus, skulle anses som en hovedydelse. Der blev lagt vægt på, at det at anse salget af rengøring som en del af formidlingsydelsen ville være en kunstig samling af ydelser, samt at rengøringen ikke kunne anses som et middel til at udnytte hovedydelsen, da det var frivilligt for den enkelte lejer, hvorvidt denne selv ønskede at forestå rengøringen. Set med forbrugerens øjne, var salget af rengøringen og udlejning af en feriebolig derfor to uafhængige ydelser, da ydelserne ikke nødvendigvis blev købt samtidigt og lejer selv havde muligheden for at forestå rengøringen.

Ud fra ovenstående er det Skattestyrelsens vurdering, at den samlede "pakke" bestående af en flerhed af serviceydelser som leveres ved indgåelse af en membership agreement, ikke kan anses som en bi-ydelse til udlejning af lejeboligerne, men derimod må anses som selvstændige hovedydelser omfattet af momslovens § 4, stk. 1.

Der er ved vurderingen lagt vægt på, at det står lejerne frit for, om de ønsker at indgå en membership agreement eller ej, samt at det vil være kunstigt at anse udlejningsydelsen og tilkøbet af en membership agreement som én samlet ydelse. Derfor må tilkøbet af en membership agreement anses som et mål i sig selv.

Skattestyrelsen er opmærksom på, at levering af elektricitet som led i udlejning eller bortforpagtning kan være momsfrataget efter momsloven § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt., 2. led. I det foreliggende tilfælde, er der dog tale om en samlet "pakkeløsning", når lejereren vælger at tilkøbe en membership agreement og de forskellige ydelser omfattet af aftalen må derfor samlet set anses som én ydelse. Det er derfor ikke muligt at foretage en selvstændig momsmæssig vurdering af leveringen af elektricitet.

Skattestyrelsen har ved besvarelsen af spørgers spørgsmål ikke taget stilling til, hvorvidt der skal betales moms af selve huslejen for lejeboligerne. Der er heller ikke taget stilling til, hvorvidt det er korrekt at en fællesregistrering, som beskrevet i nærværende sag, har den effekt, at udlejningen af lejlighederne og leveringen af ydelserne i den pågældende membership agreement momsmæssigt er leveret af en og samme afgiftspligtige person.

Skattestyrelsen bemærkninger til Spørgers høringsbemærkninger af 1. juni 2021.

Spørgers høringsbemærkninger giver ikke anledning til at ændre indstillingen.

I henhold til de faktiske forhold har lejerne mulighed for at vælge "membership agreement" fra. At det fremføres, at et fravalg kun er en teoretisk mulighed og at anden lovgivning (lejeloven) har haft

betydningen for, hvordan Spørger har indrettet sin aktivitet kan ikke føre til et andet resultat. Under de i sagen gældende omstændigheder kan Skattestyrelsen ikke anse ydelsen for at kunne være en bi-ydelse til selve udlejningen i momsmæssig forstand, da tilkøbet af en membership agreement må anses for at udgøre et mål i sig selv.

Det er derfor overflødigt i nærværende besvarelse at vurdere, hvorvidt det er korrekt, at en fællesregistrering, som beskrevet i nærværende sag, har den effekt, at udlejningen af lejlighederne og leveringen af ydelserne i den pågældende membership agreement momsmæssigt er leveret af en og samme afgiftspligtige person.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "NEJ".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momslovens § 4, stk. 1.

Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering.

Stk. 2. Gas, vand, elektricitet, varme, kulde og lign. anses som varer.

Momslovens § 13, stk. 1.

Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift.

8) Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejningen eller bortforpagtningen. Fritagelsen omfatter dog ikke udlejning af værelser i hoteller og lign., udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum end 1 måned, udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads, samt udlejning af opbevaringsbokse.

Praksis

C-349/96, Card Protection Plan (CPP)

EU-domstolen vurderede, hvornår der er tale om sekundære ydelser eller uafhængige hovedydelse. Det fremgår af dommen, at der skal tages udgangspunkt i forbrugerens opfattelse af transaktionen (præmis 29), at det skal vurderes hvorvidt ydelserne i sig selv udgør et mål eller blot er et middel til at udnytte hovedydelsen (præmis 30) og at en tjenesteydelse, der i økonomisk henseende udgør en enkelt tjenesteydelse ikke kunstigt må samles/deles (præmis 29).

SKM2007. 672. LSR

Landsskatteretten frem til, at en rengøringsydelse, som kunne tilkøbes særskilt ved leje af et sommerhus, skulle anses som en hovedydelse. Der blev lagt vægt på, at det at anse salget af rengøring som en del af

formidlingsydelsen ville være en kunstig samling af ydelser, samt at rengøringen ikke kunne anses som et middel til at udnytte hovedydelsen, da det var frivilligt for den enkelte lejer, hvorvidt denne selv ønskede at forestå rengøringen. Set med forbrugerens øjne, var salget af rengøringen og udlejning af en feriebolig derfor to uafhængige ydelser, da ydelserne ikke nødvendigvis blev købt samtidigt og lejer selv havde muligheden for at forestå rengøringen.

D. A. 4.1.6.2 Hovedydelse og en eller flere biydelser

Indhold

Afsnittet beskriver, hvornår en transaktion, der består af flere varer og/eller ydelser, skal anses for én leverance bestående af en hovedydelse og en eller flere biydelser, der momsmæssigt skal behandles på samme måde som hovedydelsen.

Afsnittet indeholder:

- Resumé
- Retningslinjer
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Se også

- Se afsnit D. A. 4.1.6.1 om, at der findes to typer sammensatte leverancer.
- Se afsnit D. A. 4.1.6.3 om nært forbundne ydelser.
- Se afsnit D. A. 5.8.4.1.3 om hovedydelser og biydelser i forbindelse med udlejning af fast ejendom.
- Se afsnit D. A. 5.11.2 om hovedydelser og biydelser i forbindelse med finansielle ydelser.

Resumé

Momsmæssigt skal en biydelse behandles på samme måde som den hovedydelse, som biydelsen er en del af. Uafhængige hovedydelser skal derimod behandles selvstændigt.

Ved afgørelsen af, om en ydelse skal anses for en biydelse eller en uafhængig hovedydelse, skal der lægges vægt på, om ydelsen for den gennemsnitlige forbruger udgør et mål i sig selv eller et middel til at udnytte leverandørens hovedydelse. Ved den gennemsnitlige forbruger forstås i denne sammenhæng den gennemsnitlige aftager, uanset om aftagerne af ydelsen er private, virksomheder mv. eller begge dele.

Hvis vederlagt for en ydelse udgør en væsentlig del af det samlede vederlag for to forbundne ydelser, kan ydelsen som udgangspunkt ikke anses for en biydelse.

Dog vil den pågældende ydelse alene udgøre et element i en sammensat ydelse, der momsmæssigt skal behandles som en enkelt ydelse, selvom vederlaget for (del)ydelsen udgør en væsentlig del af det samlede vederlag for de to ydelser, hvis der efter en konkret vurdering er en så nær sammenhæng mellem de to ydelser, at det vil være kunstigt at anse begge ydelser for selvstændige hovedydelser. Tilsvarende vil en ydelse kun udgøre en biydelse, selvom vederlaget for (del)ydelsen udgør en væsentlig del af det samlede vederlag for de to ydelser, hvis størrelsen af omkostningen til delydelsen ikke påvirker, hvordan kunden opfatter ydelsen, og kunden betragter delydelsen som et middel til at udnytte den anden ydelse.

Det har ikke afgørende betydning, om der kun faktureres en enkelt pris.

Derimod vil der være tale om to hovedydelser, hvis leverandøren tilbyder to ydelser, hvoraf den ene kan fravælges. I så tilfælde vil der kun være tale om én enkelt ydelse, hvis der efter en konkret vurdering er en så nær sammenhæng mellem de to ydelser, at det vil være kunstigt at anse begge ydelser for selvstændige hovedydelser.

I forbindelse med sondringen hovedydelser/biudgifter dækker begrebet ydelse også levering af en vare.

Retningslinjer

Spørgsmålet, om hvorvidt en transaktion, der består af flere varer eller ydelser, skal anses for én eller flere leverancer, har særligt betydning for fastlæggelsen af leveringsstedet og ved anvendelsen af fritagelsesbestemmelserne. I andre EU-lande har spørgsmålet også betydning for momssatsen. Som følge af de erhvervsmæssige leverancers forskellighed er det umuligt at give et udtømmende svar på, hvordan problemet skal løses i hvert enkelt tilfælde. Se præmis 27 i EF-domstolens dom i sag C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP).

Sondring mellem hovedydelser og biudgifter

Når en transaktion består af en gruppe omstændigheder og handlinger, skal der først og fremmest tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion. Se præmis 12-14 i EF-domstolens dom i sag C-231/94, Fåborg-Gelting Linien, og præmis 28 i sag C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP).

Hver levering af varer eller tjenesteydelser skal sædvanligvis anses for en uafhængig og selvstændig levering. Se sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 1 (nu momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a). Samtidig må en levering af varer og ydelser, der i økonomisk henseende udgør en enkelt levering, ikke kunstigt opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng. Derfor må det undersøges, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion, og herigennem afgøres, om den momspligtige person leverer flere uafhængige hovedydelser (selvstændige leverancer af varer eller ydelser) eller en enkelt vare eller ydelse til kunden, forstået som en gennemsnitskunde. Se præmis 29 i sag C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP).

Efter Skattestyrelsens opfattelse forstås ved den gennemsnitlige kunde i denne sammenhæng den gennemsnitlige aftager, uanset om aftagerne af ydelsen er private, virksomheder mv. eller begge dele.

Der er tale om levering af en enkelt vare eller ydelse i tilfælde, hvor et eller flere elementer tilsammen skal anses for at udgøre hovedleveringen, medens omvendt et eller nogle elementer skal anses for sekundære ydelser (sekundære leveringer af varer eller ydelser), der momsmæssigt er stillet som hovedydelsen (hovedleveringen af enten en vare eller ydelse).

Dvs., at hvis virksomheden leverer et eller flere elementer, som tilsammen udgør en hovedydelse, og et eller flere elementer, som alene udgør biudgifter til hovedydelsen, så er der momsmæssigt alene tale om en levering.

En vare eller ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte den momspligtige persons hovedydelse på de bedste mulige betingelser. Se præmisserne 24 og 25 i dommen i de forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin (Howden Court Hotel-sagerne), præmis 30 i sag C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP), og præmisserne 26 og 27 i dommen i sag C-200/04, Ist internationale Sprach- und Studienreisen GmbH.

Særskilt fakturering

Det har ikke afgørende betydning, om der kun faktureres en enkelt pris. En momspligtig persons levering til en samlet pris til kunderne af en transaktion, der består af flere elementer, kan ganske vist tale for, at der foreligger en enkelt vare eller ydelse. Men hvis omstændighederne viser, at kunderne trods leverandørens enhedspris efterspørger flere særskilte leverancer, der hver især udgør et mål i sig selv, skal leverancerne momsmæssigt behandles særskilt. Se præmis 35 i dommen i de forenede

sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin (Howden Court Hotel-sagerne) og præmis 31 i sag C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP).

Tilsvarende taler en særskilt fakturering og en særskilt prisfastsættelse af ydelser for, at der foreligger uafhængige ydelser, dog uden at dette har afgørende betydning. Se præmis 44 i C-224/11, BGZ Leasing sp. z o.o.

Mulighed for fravalg

Hvis leverandøren tilbyder to ydelser, men det er muligt for aftageren at fravælge den ene, så er der tale om to selvstændige hovedydelser. Se præmis 22-24 i C-572/07, RLRE Tellmer Property. Se dog nedenfor om ydelser (leverancer), som det vil være kunstigt at adskille.

Ydelser med mærkbare følger for den samlede pris

Ydelser, hvis udførelse har mærkbare følger for en pakkepris eller en enhedspris, kan ikke betragtes som rene biydelser. Se præmis 26 i dommen i de forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin (Howden Court Hotel-sagerne), og præmis 28 i sag C-200/04, IST internationale Sprach- und Studienreisen GmbH. Se dog nedenfor om ydelser (leverancer), som det vil være kunstigt at adskille.

Se ligeledes omtalen i skemaet nedenfor af dommen i sag C-453/05, Volker Ludwig, præmis 19, hvor domstolen dels lægger vægt på, at en sammensat rådgivnings- og formidlingsydelse kun blev honoreret, hvis der blev indgået en låneaftale, og dels lægger vægt på, om rådgivningen blot blev udøvet i den indledende fase og var begrænset til at bistå kunden i valget af de produkter, der var bedst tilpasset kundens situation og behov, blandt de forskellige finansielle produkter.

Se endvidere omtalen i skemaet nedenfor af kendelsen i sag C-117/11, Purple Parking Ltd, og Airparks Services Ltd., om "off-airport" parking. Domstolen fandt, at der var tale om en sammensat ydelse, hvor parkeringen udgjorde hovedydelsen, og transporten til og fra lufthavnen udgjorde en biydelse. Det kunne ikke medføre et andet resultat, at omkostningerne til transporten udgjorde en væsentlig andel af de samlede omkostninger. Domstolen henviste til, at transportomkostningernes andel af de samlede omkostninger varierede betydeligt uden at det havde betydning for leveringen af ydelsen set med kundens øjne.

Nært forbundne ydelser

Der er tilsvarende tale om levering af en enkelt vare eller ydelse, når to eller flere omstændigheder eller handlinger, som en momspligtig person leverer til kunden, forstået som en gennemsnitskunde, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at opdele. Se dom i sag C-41/04, Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 22, og dom i sag C-44/11, Deutsche Bank AG, præmisserne 20-21.

Det har ikke afgørende betydning, om der faktureres særskilt for handlingerne/omstændighederne. Se præmis 25 i dommen i sag C-41/04 Levob.

Bemærk, at når der momsmæssigt er tale om én enkelt ydelse, fordi at elementerne og handlingerne er så nært forbundne, at de set under et udgør én enkelt ydelse, som det vil være kunstigt at opdele, så skal denne ydelse momsmæssigt bedømmes i sin helhed. Dvs. alle elementer og handlinger skal bedømmes set under et, idet ingen af dem udgør en hovedydelse. Se afsnit D. A. 4.1.6.1 To typer sammensatte leverancer og afsnit D. A. 4.1.6.3 Nært forbundne ydelser.

Det kan derfor give momsmæssigt forskellige resultater, om en transaktion bestående i flere elementer og handlinger momsmæssigt betragtes som en levering ud fra principperne for behandlingen af hovedydelser og biydelser eller fordi, at det vil være kunstigt at opdele en enkelt udelelig ydelse.

Fordeling af enhedspris mellem selvstændige hovedydelser

Om fordelingen af en enhedspris mellem uafhængige hovedydelser (selvstændige leverancer af varer eller ydelser), se præmisserne 39-46 i dommen i de forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin (Howden Court Hotel-sagerne), præmis 31 i sag C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP), præmisserne 41 og 45 i dommen i sag C-291/03, MyTravel plc, samt afsnit D. A. 8.1.1.8 om momsgrundlaget (fordeling af vederlaget).

Retningslinje fra momsudvalget (opladning af elektriske biler)

Retningslinje fra momsudvalget om opladning af elektriske biler er indarbejdet i afsnit D. A. 4.1.4.

D. A. 5.8.3 Kort om momsfrigtagelse for udlejning og bortforpagtning af fast ejendom

Hovedreglen er, at der er momsfrigtagelse for udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejning eller bortforpagtning. Se ML § 13, stk. 1, nr. 8.

Momsfrigtagelsen omfatter fast ejendom, herunder sommerhuse og langtidsudlejning af andre ferieboliger samt kursus-, selskabs- og mødelokaler mv.

Undtaget herfra er:

- Korttidsudlejning af andre ferieboliger
- Udlejning af hotelværelser
- Korttidsudlejning af værelser
- Udlejning af campingplads mv.
- Udlejning af parkeringsplads
- Udlejning af reklameplads
- Udlejning af opbevaringsbokse.

–

D. A. 5.8.4.1.1 Hvad er omfattet af momsfrigtagelsen?

Der er momsfrigtagelse for udlejning og bortforpagtning af fast ejendom. Se ML § 13, stk. 1, nr. 8.

Fritagelsen gælder både beboelsesejendomme, herunder fritids- og sommerhuse, og erhvervsejendomme.

Fritagelsen omfatter ikke udlejning af værelser i hoteller og lignende, udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads, samt udlejning af opbevaringsbokse.

D. A. 5.8.4.1.2 Definition: Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom

Indhold

Dette afsnit definerer begreberne udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Eksempler på udlejning
- Bygninger og bygningstilbehør

- Praksis
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Det grundlæggende kendetegn for udlejning af fast ejendom i momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l)'s forstand er, at rettighedshaver for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til

1. at råde over en fast ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og
2. at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed.

Se sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, præmis 21. Se sag C-275/01, Sinclair Collis Ltd, præmis 25-31.

Fritagelsen for udlejning af fast ejendom kan ikke anvendes analogt. Se sag C-269/00, Wolfgang Seeling, hvor virksomhedsindehaverens delvise private anvendelse af en fast ejendom, der tilhørte virksomheden, ikke var omfattet af begrebet "udlejning af fast ejendom", da anvendelsen var karakteriseret ved, at der ikke blev betalt leje, og ved, at der ikke forelå en egentlig kontrakt om varigheden af benyttelsen og om brugsretten til boligen og retten til at udelukke andre derfra.

Delvis privat benyttelse af virksomhedens faste ejendom som bolig for indehaveren er således ikke omfattet af momslovens af 13, stk. 1, nr. 8, om fritagelse for udlejning af fast ejendom. Derimod er en sådan privat benyttelse til boligformål omfattet af reglerne om ingen fradragsret i momslovens § 39, stk. 2, og § 42, stk. 1, nr. 2, jf. direktivets artikel 17, stk. 6. Der er derfor ikke fradragsret for anskaffelse og drift af bolig for virksomhedens indehaver og personale. Dette gælder, uanset om de pågældende lokaler tillige anvendes til momspligtige formål. Se D. A. 11.5.4.

Eksempler på udlejning

I dette afsnit gennemgås en række eksempler på begrebet udlejning.

Tivoli, dyrskuer

Udlejning af arealer til omrejsende tivolier eller dyrskuer, markeder, torvestader til fx frugt- og grønt-handlere etc. er momsfrit, når der må anses at foreligge udlejning af fast ejendom. Det vil som udgangspunkt være tilfældet, når lejer for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til at råde over et nærmere afgrænset areal, som om lejer er ejer heraf, herunder ligger bl.a. retten til at udelukke andre fra at benytte denne rettighed.

Cigaretautomat

En aftale om at opstille en cigaretautomat er ikke udlejning af fast ejendom.

En ejer af en cigaretautomat har ikke en ret til at råde over arealet eller pladsen, som om den pågældende er ejer, og har ikke en ret til at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed, når

- det ikke er aftalt, på hvilket præcist afgrænset areal eller på hvilken bestemt plads automaterne skal opstilles
- kontrakten ikke giver adgang til den del af lokalernes areal, hvor automaten befinder sig, fx at adgangen er begrænset til erhvervslokalernes åbningstid, og kræver et samtykke fra indehaveren af lokalerne og at tredjemand kun får fri adgang til automaterne i overensstemmelse med de nærmere praktiske bestemmelser, som indehaveren af lokalerne træffer.

Se sag C-275/01, Sinclair Collis Ltd, præmis 25-31.

Antennepositioner til telekommunikation

Udlejning af antennepositioner til placering af teknisk udstyr til telekommunikation er momspligtige leverancer af ydelser, jf. ML § 4, stk. 1, og kan således ikke betragtes som udlejning af fast ejendom, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8. Se SKM2012. 493. SR.

Møbelopbevaring

Møbelopbevaring kan ikke anses for udlejning af fast ejendom, når det ikke kan godtgøres, at der betales leje for et afgrænset og identificerbart område. Der kan ved vurderingen henses til at kontraktsparten kun har adgang til de opbevarede effekter efter nærmere aftale med virksomheden. Se SKM2002. 605. LSR.

Depotrum

Udlejning af depotrum der er etableret i varierende størrelser fra nogle få m² op til ca. 30 m² i bygninger, der tidligere har været anvendt til landbrug, anses for momsfritaget udlejning af fast ejendom. Se SKM2015. 107. BR.

Fiskerettighed

Der er ikke tale om udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom, når ejeren af en fiskerettighed forbeholder sig retten til stadig at fiske på vandområderne. Erhververen råder ikke over en ret til at udelukke alle andre fra at udnytte det lejede. Se sag C-451/06 Gabriele Walderdorff.

Bygninger og bygningstilbehør

Som fast ejendom anses såvel hele bygninger som enkelte lokaler. Til fast ejendom hører også selve grundstykket samt træer, avl på roden, hegn, brønde, anlæg og bygningstilbehør, så længe det er anbragt på grunden eller bygningen.

Bortforpagtning af en landbrugsejendom med tilhørende jorde er derfor omfattet af momsfritagelsen.

Når landbrugsjord med avl på rod udlejes, anses dette som en sammenhængende transaktion, hvor udlejningen udgør hovedydelsen. Hvis lejer ikke får overdraget avl på rod, kan han ikke råde over den faste ejendom, som om han var ejer heraf, jf. de grundlæggende kendetegn for udlejning af fast ejendom. Se SKM2015. 419. SR. Se C-278/18 Mesquita om bortforpagtning af vinmarker.

Se også D. A. 5.9.2.2 Definition af fast ejendom. Den nye EU-definition af fast ejendom gælder fra 1. januar 2017.

Praksis

1. Udlejning af flytbare men mere permanente bygninger
2. Ikke lejekontrakt men tilstrækkeligt med forvaltningsakt
3. Afståelse til ny lejer mod nøglepenge
4. Gradueret betaling - udvindingsret
5. Betaling efter fordelingsnøgle - Offentligt Privat Partnerskab OPP
6. Klinikfællesskab med adgang til lokaler
7. Andelsboligforeningers momsfritagede levering af brugsrettigheder
8. Udlejning/udlån til ansatte uden avance
9. Timeshare med tinglyst skøde, ikke udlejning men salg af fast ejendom
10. Timeshare uden tinglyst skøde, udlejning
11. Tidsubegrænset rettighed, ikke udlejning men salg af fast ejendom.

Ad a) Udlejning af flytbare men mere permanente bygninger

Udlejning af flytbare, men mere permanente bygninger er anset for at være momsfri udlejning af fast ejendom. Det må dog kræves, at bygningen opfylder de almindelig gældende karakteristika for fast ejendom.

Eksempel: Pavillonbygning

Udlejningen af en pavillonbygning kan blive anset som udlejning af fast ejendom.

Udlejning af en flytbar pavillonbygning som fx er opført på en grund tilhørende en teknisk skole og udlejet til skolen for en periode af 5 år, er udlejning af fast ejendom, når

- bygningen er forsynet med sædvanlige indvendige installationer og
- bygningen skal anvendes samme sted over et længere tidsrum.

Se MNA1987, 971.

Udlejning af en bygning, som er fremstillet af præfabrikerede dele, og skal fjernes ved lejekontraktens udløb og genanvendes på anden ejendom, er "udlejning af fast ejendom", når bygningen er grundfæstet på en sådan måde, at den ikke let kan demonteres eller flyttes. Se sag C-315/00, Rudolf Maierhofer.

Eksempel: Husbåd

Begrebet udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i momssystemdirektivets artikel 13, punkt B, litra b), omfatter udlejning af en husbåd, med dertil hørende afgrænset og identificerbart fortøjningsareal og anløbsbro, og som er gjort stationær ved hjælp af fortøjningsanordninger, der ikke let kan demonteres og er fastgjort til en flods bred og bund. Den omhandlede husbåd med tilhørende fortøjningsareal og anløbsbro var i henhold til lejeaftalen som omhandlet i hovedsagen, udelukkende beregnet til varig drift af restaurant og diskotek på den omhandlede fortøjningsplads. Se sag C-532/11, Susanne Leichenich.

Udlejning af havneplads (fortøjningsareal, herunder eventuelle landanlæg (fortøjningsbro, kajanlæg)), til stationære husbåde er også momsfritaget, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt. Se også D. A. 5.8.12

Eksempel: Olietanke

Udlejning af tankkapacitet som fx olietanke, der er 22 meter høje og 30 meter brede, er udlejning af fast ejendom, når

- tankene er fast placeret på grundene, og
- ikke kan flyttes.

Se SKM2010. 365. SR.

Ad b) Ikke lejekontrakt men tilstrækkeligt med forvaltningsakt

Det er ikke en betingelse, at der foreligger en egentlig lejekontrakt. En forvaltningsakt, hvorefter en person får ret til eksklusivt at råde over og anvende fx et depot for en bestemt periode, er omfattet af begrebet "udlejning af fast ejendom". Se sag C-174/06, CO. GE. P. Srl.

Ad c) Afståelse til ny lejer mod nøglepenge

Lejerens udnyttelse af sin afståelsesret er omfattet af begrebet "udlejning af fast ejendom".

En lejer som således udnytter sin afståelsesret i henhold til lejekontrakten og lader en tredjemand indtræde i lejekontrakten mod et vederlag fra tredjemand i form af fx 150.000 kr. i "nøglepenge", er også momsfritaget.

Se SKM2006. 614. VLR.

Ad d) Gradueret betaling - udvindingsret

Indtægter fra en udvindingsret ifølge aftale mellem fx ejeren af en landbrugsejendom og et grus- eller teglværk anses for momsfri udlejning af fast ejendom, uanset om betalingen for udvindingsretten er gradueret efter de udvundne materialers art, mængde og anvendelse mv.

Ad e) Betaling efter fordelingsnøgle - Offentligt Privat Partnerskab OPP

Når en offentlig institution vederlagsfrit overdrager brugsretten til et grundstykke til et OPP-selskab, som skal opføre fx et P-hus på grunden, og OPP-selskabet samtidig forpligter sig til at dele overskuddet med institutionen efter en på forhånd fastlagt fordelingsnøgle, er det udtryk for en leverance i momsmæssige henseende. Overladelse af brugsretten til grundstykket skal betragtes som udlejning af fast ejendom, som er momsfritaget. Overskuddet kan hermed ses som et momsfrit vederlag for udlejning af fast ejendom. Se ML § 13, stk. 1, nr. 8 og SKM2010. 34. SR.

Ad f) Klinikfællesskab med adgang til lokaler

Fysioterapeuters klinikfællesskaber, hvor der er indgået aftale imellem en klinikejer og en fysioterapeut med eget ydernummer, og hvor aftalen bl.a. omfatter tilladelse til at praktisere i klinikkens lokaler, benytte klinikkens faciliteter og tildeling af et antal patienter fra klinikken til den enkelte fysioterapeut, anses for at være momsfri bortforpagtning af fast ejendom.

Det er en betingelse for fritagelsen, at der ikke medfølger driftsmidler og løsørengenstande ud over det normale, samt at der ikke i lejekontrakt eller forpagtningskontrakt sker særskilt prisansættelse af brugsretten.

Den leverance fra en klinikejer, som består i muligheden for, at patienter bruger klinikejerens motionscenter, kan dog ikke indeholdes under fritagelsesbestemmelsen for udlejning af fast ejendom.

Se SKM2006. 31. SKAT.

Ad g) Andelsboligforeningers momsfritagede levering af brugsrettigheder

Andelsboligforeningers levering af brugsrettigheder til andelshaverne bliver anset for omfattet af momsfritagelsen for udlejning af fast ejendom. Se den beskrevne praksisændring nedenfor.

Tidligere blev forholdet mellem andelsboligforeninger og andelshavere ikke betragtet som udlejning, og var derfor ikke omfattet af momsfritagelsen for udlejning af fast ejendom i ML § 13, stk. 1, nr. 8. Se SKM2007. 882. LSR.

Landsskatteretten har imidlertid i kendelse af 28. september 2010, j. nr. 10-00946 ændret praksis.

I den forbindelse er udsendt genoptagelsesmeddelelse, SKM2010. 712. SKAT.

Herefter er andelsboligforeningers levering af brugsrettigheder til andelshaverne mod betaling af boligafgift omfattet af momsfritagelsen for udlejning af fast ejendom.

Den ændrede praksis træder i kraft 1. april 2011.

Ad h) Udlejning/udlån til ansatte uden avance

Erhvervsvirksomheder og faglige organisationer, som (korttids)udlejer eller udlåner ferieboliger til medarbejdere eller medlemmer, er omfattet af momspligten. Udlejning (udlån) af sommerhuse er momsfrataget. Se MNA1979, 592.

Erhvervsvirksomheders udlejning/udlån af ferielejligheder og sommerhuse til ansatte sker ofte uden avance.

Erhvervsvirksomheders udlejning/udlån af ferielejligheder, eventuelt i form af timeshares, til personalet er derfor almindeligvis ikke erhvervsmæssig virksomhed i henhold til momsloven. Det er dog en betingelse, at der ikke samtidig sker udlejning af andre faciliteter, fx cafeteriadrift fra virksomheden, eller at udlejningen fremstår som hoteldrift.

Spørgsmålet om, hvorvidt en sådan udlejning/udlån uden avance er af erhvervsmæssig karakter, så virksomheden bliver omfattet af momspligten, må herefter bero på en konkret vurdering.

Se TfS1986, 386MNA.

Ad i) Timeshare med tinglyst skøde, ikke udlejning men salg af fast ejendom

Salg af timeshare lejligheder med tinglyst skøde er anset som salg af fast ejendom.

Et feriecenter, som er opdelt i fx 20 ejerlejligheder og sælges som timeshares svarende til årets 52 uger, er salg af fast ejendom, når der bliver tinglyst skøde på alle timeshare lejlighederne, således at der ved køb af en lejlighed for 1 uge om året bliver tinglyst et skøde på 1/52 af en bestemt lejlighed i feriecenteret.

Se TFS1986, 344MNA.

Ad j) Timeshare uden tinglyst skøde, udlejning

Salg af en brugsret til en ferielejlighed, hvor der ikke er tinglyst skøde for brugsperioden, er anset for at være momspligtig udlejning af værelser eller ferielejligheder.

Salget af timeshares skal således sidestilles med anden momspligtig udlejning af værelser eller ferielejligheder og udlejning af ferielejligheder for kortere tidsrum end 1 måned er derfor omfattet af momspligten.

Se MNA1986, 935.

Ad k) Tidsubegrænset rettighed, ikke udlejning men salg af fast ejendom

Salg af en tidsubegrænset brugsret til en parkeringsplads i en parkeringskælder er sidestillet med levering af fast ejendom omfattet af ML § 13, stk. 1, nr. 9. Dette gælder, når den tidsubegrænsede rettighed

- frit kan overdrages til tredjemand uden den oprindelige indehavers samtykke og
- når rettigheden vedrører en bestemt del af parkeringsområdet, som er tydeligt afgrænset på varig måde, og som ikke kan flyttes.

Se SKM2009. 732. LSR.

D. A. 5.8.4.1.3.2 Hovedydelsen er udlejning af fast ejendom

Indhold

Dette afsnit handler om, hvornår hovedydelsen er udlejning af fast ejendom.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Eksempler
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

En ydelse skal anses for at være en hovedydelse

- når den for kunderne udgør et mål i sig selv, og
- ikke udgør et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser, og
- ydelsen ikke er et element i én enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele.

Se sag C-349/96, Card Protection Plan Ltd., præmis 30, og sag C-392/11, Field Fisher Waterhouse LLP, præmisserne 16-19, hvor disse kriterier fremgår.

Eksempler

1. Servicestation med løsøre
2. Staldplads
3. Rum i dyrepension
4. Udlejning af jagtret i længere tid end 1 måned
5. Overladelse af sportsfacilitet i længere tid end midlertidig
6. Undervisningslokale med edb-udstyr
7. Obligatorisk slutrengøring.

Ad a) Servicestation med løsøre

Der skal ikke betales moms af forpagtningsafgiften for en servicestation, selvom forpagtningsafgiften udover leje af fast ejendom i mindre omfang omfatter leje af løsøregenstande, såfremt vederlaget for leje af løsøre ikke er særskilt angivet i forpagtningskontrakten. Se MNA1967, 63.

Ad b) Staldplads

Udlejning af staldplads/hestebokse er omfattet af fritagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt., som udlejning af fast ejendom. Det er en praksisændring. Se TfS1994, 746MNA.

Udlejning af staldplads er momsfri. Ydelser som fx. fodring og pasning af heste, er momspligtige, selvom de leveres i forbindelse med udlejningen. Momsfri henholdsvis momspligtige leverancer skal påføres fakturaen særskilt. Se TfS1997, 671TSS.

Ad c) Rum i dyrepension

Ikke omfattet af fritagelsen—Hundepensioner/dyrepensioner leverer typisk en pasningsydelse, der består af en separat boks evt. med løbegård, mad, en daglig gåtur/lejetid. Prisen for et pasningsophold er typisk et fast beløb pr. døgn, og et ophold er typisk af kortere varighed fra 1 til 4 uger.

Et dyreinternats levering til Dyrenes Beskyttelse, der bestod af udlejning af bure/lokaler samt levering af hermed forbundne pasningsydelser, blev anset som én samlet levering, der ikke kunne karakteriseres som momsfri udlejning af fast ejendom. Se SKM2018. 446. LSR.

Omfattet af fritagelsen—I en konkret afgørelse fra Landsskatteretten blev udlejning af rum i hundepension anset for udlejning af fast ejendom, idet der blev udlejet et nærmere afgrænset og identificerbart rum, som den pågældende lejer erhverver en brugsret til. Se ML § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt.

Det forhold, at den pågældende hundepension efter konkret aftale og mod særskilt betaling foretager momspligtige leverancer til lejeren, førte ikke til, at lejeaftalen blev sekundær i forhold til disse leverancer, med den virkning at også lejevederlaget blev momspligtigt. Ekstraydelserne kunne have meget forskellig karakter og kombineres efter behov, og de kan i princippet leveres af tredjemand uafhængigt af den indgåede lejeaftale.

Se SKM2002. 602. LSR.

Se også D. A. 5.8.4.1.3.3

Ad d) Udlejning af jagtret i længere tid end 1 måned

Udlejning af en jagtret, der sker for perioder under én måned, er altid momspligtig.

Hvis udlejning af en jagtret sker for en længere periode, kan udlejningen ske momsfrit, når

- der mellem udlejer og lejer er aftalt en bestemt brugsret til den faste ejendom
- udlejer ikke kan sælge samme brugsret til en anden person i samme tidsrum, og
- aftalen omfatter hele den faste ejendom eller særskilt afgrænsede og identificerbare områder eller dele af den faste ejendom.

Se MNA1986, 932.

Ad e) Overladelse af sportsfacilitet i længere tid end midlertidig

Overladelse af sportsfaciliteter mod betaling må anses for bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom.

Salg af midlertidig adgang til en sportsfacilitet kan dog ikke betragtes som bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom.

Se sag C-150/99, Lindöpark AB.

Midlertidig overdragelse af brugsretten til sportsanlæg til private personer, foreninger eller lignende med henblik på, at der skal udøves sport, må anses for en tjenesteydelse i form af at stille sportsfaciliteter til rådighed. Se SKM2009. 517. SKAT og SKM2013. 711. SR

Ad f) Undervisningslokale med edb-udstyr

En handelsskoles udlejning af undervisningslokaler med edb-udstyr er udlejning af fast ejendom, når,

- kunderne lejer et fuldt udstyret undervisningslokale inklusiv diverse edb-udstyr, og
- der ikke foreligger et fyldestgørende grundlag for en opdeling af ydelsen, herunder en særskilt prisfastsættelse af edb-udstyret.

Se SKM2007. 169. LSR.

Ad g) Obligatorisk slutrengøring

Udlejning af sommerhus med såkaldt "obligatorisk slutrengøring" er én samlet momsfri udlejningsydelse.

Når der er udlejet et sommerhus med såkaldt "obligatorisk slutrengøring", påhviler det ikke lejeren at foretage slutrengøring efter endt lejeophold. Det er sommerhusejeren der forestår slutrengøringen.

I den situation bliver der hverken leveret en ydelse fra ejeren til udlejningsbureauet eller fra bureauet til lejeren. Det gælder selvom der i fakturaen til lejeren eventuelt er anført en særskilt pris for slutrengøring.

Se SKM2008. 223. SR.

Udlejning af sommerhus med såkaldt "obligatorisk slutrengøring" anses for at være én samlet momsfri udlejningsydelse, når

- det fremgår af kontrakten, at det ikke påhviler lejer at foretage slutrengøringen, og
- denne derfor ikke aktivt tilvælger en rengøringsydelse, men blot lejer et rengjort sommerhus uden slutrengøringsforpligtelse.

Se SKM2008. 224. SR.

Se om valgfri slutrengøring i afsnit D. A. 5.8.4.1.3.3 "En anden hovedydelse end udlejning af fast ejendom".

D. A. 5.8.4.1.4 Momsfritagelse for formidling i eget navn

Indhold

Dette afsnit handler om momsfritagelse for formidling i eget navn efter ML § 4, stk. 4, herunder momsfritagelse for elektricitet, vand, varme og telefon som foretages som led i formidling af udlejning i eget navn.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Formidling af udlejning af sommerhuse i eget navn
- Servicecentre ikke anset for at handle i eget navn
- Leverancer af elektricitet, vand, varme og telefon, som foretages som led i formidling i eget navn
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Formidleren af momsfrataget udlejning er ikke momspligtig af selve formidlingsydelsen, når formidlingen sker i eget navn og for ejerens regning. Se **ML § 4**, stk. 4.

Formidling af udlejning af sommerhuse i eget navn

Formidling i eget navn som omhandlet i ML § 4, stk. 4, af udleje af sommerhuse, er fritaget som udlejning af fast ejendom. Se ML § 13, stk. 1, nr. 8 og SKM2007. 592. SR.

Servicecentre ikke anset for at handle i eget navn

De aktiviteter, som en række selvstændige servicecentre mod provisionsaflønnings udfører for et selskab, der driver virksomhed med udlejningsformidling af danske sommerhuse, er omfattet af afgiftspligten efter ML § 3, stk. 1, og § 4, stk. 1.

Sådanne servicecentre er ikke omfattet af ML § 4, stk. 4, idet servicecentrene ved levering af de omhandlede ydelser ikke handler i eget navn som formidler af en ydelse, der er momsfri efter ML § 13, stk. 1, nr. 8.

Se TfS1997, 422. TSS.

Leverancer af elektricitet, vand, varme og telefon, som foretages som led i formidling i eget navn

Leverancer af elektricitet, vand, varme og telefon, som bliver foretaget som led i formidling i eget navn efter ML § 4, stk. 4, er omfattet af momsfratagelsen for udleje af fast ejendom. Se den beskrevne praksisændring nedenfor.

Tidligere var leverancer af elektricitet, vand, varme og telefon, som blev foretaget som led i formidling af udleje af sommerhuse i eget navn efter ML § 4, stk. 4, momspligtige. Se TfS1997, 422. TSS.

Praksis ifølge TfS1997, 422. TSS bliver dog ændret ved SKM2006. 232. LSR. Herefter er leverancer af telefon (telefonforbrug) i forbindelse med sommerhusudlejning en naturlig og integreret del af leverancen med udleje af en fast ejendom. ML § 13, stk. 1, nr. 8 er således ikke anset for udtømmende i forhold til de tilknyttede leverancer, som bliver foretaget i forbindelse med udlejning af fast ejendom.

Herefter er i det hele leverancer af elektricitet, vand, varme og telefon, som bliver foretaget som led i formidling efter ML § 4, stk. 4, af udleje af sommerhuse, omfattet af momsfritagelsen for udleje af fast ejendom. Se genoptagelsesmeddelelse SKM2006. 740. SKAT.

D. A. 5.8.4.2 Gas, vand, elektricitet og varme samt antenneydelser og telefon som led i udlejning eller bortforpagtning

Indhold

Dette afsnit handler om momsfritagelse for leverancer som led i udlejning.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Antenneydelser
- Telefon
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejning eller bortforpagtning er momsfritaget. Se ML § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt., 2. led.

Opremsningen i ML § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt., 2. led, er ikke udtømmende. Se SKM2006. 232. LSR.

Antenneydelser

Levering af antenneydelser i udlejningsejendomme bliver anset for omfattet af fritagelsesbestemmelsen, når leveringen sker i forbindelse med udlejningen af den faste ejendom. Se TfS1996, 128 TSS.

Telefon

Leverancer af telefon (telefonforbrug) i forbindelse med sommerhusudlejning anses som en naturlig og integreret del af leverancen med udleje af en fast ejendom. ML § 13, stk. 1, nr. 8 kan således ikke anses som udtømmende i forhold til de tilknyttede leverancer, som foretages i forbindelse med udlejning af fast ejendom. Se SKM2006. 232. LSR.