

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 10448 af 20/12/2022 (Gældende)

Salg af byggegrunde anvendt til moms fritaget virksomhed

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-0367326

Salg af byggegrunde anvendt til momsfrataget virksomhed

Spørger ejer en landbrugsejendom på 105.699 m². Spørger har som eneejer erhvervet Ejendommen pr. 1. august 2004 og ejer Ejendommen i personligt regi. Spørger har i sin ejertid ikke selv anvendt Ejendommen. Ejendommen har udelukkende været og er fortsat stillet vederlagsfrit til rådighed for X I/S. X I/S anvender jorden til landbrugsdrift og udlejer bygningerne. Stuehuset udlejes momsfrataget, mens driftsbygninger udlejes inklusive moms. Spørger har i 2021 indgået en betinget købsaftale med en Køber i henhold til hvilken, Køber kan erhverve en ubebygget del af Ejendommen.

Skatterådet kan ikke bekræfte, at Spørger ikke sælger ejendommen i egenskab af afgiftspligtig person, idet Spørger ikke kan anses for at have stillet ejendommen vederlagsfrit til rådighed for interessentskabet. Der er herved henset til, at interessentskabet betaler de til ejendommen hørende ejendomsskatter, renter og afdrag mv. på ejendommen.

Skatterådet kan derimod bekræfte, at Spørgers salg af ejendommen er momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 2, under forudsætning af, at Spørger i sin ejerperiode indtil overdragelsen til køber, er blevet tilfaktureret en momspligtige omkostninger, som Spørger ikke har kunnet fradrage af den årsag, at omkostningerne har haft en direkte og umiddelbar tilknytning til den momsfratagne udlejning.

Skatterådsmøde 20. december 2022 - SKM2023. 71. SR

Spørgsmål

1. Er Spørger en afgiftspligtig person i relation til salg af Delejendommen og derved omfattet af momsloven?
2. Er salg af Delejendommen momsfrit?

Svar

1. Ja
2. Ja, se begrundelse

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

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger ejer matr. x, herefter "Ejendommen". Matriklen er på 105.699 m². Spørger har som eneejer erhvervet Ejendommen pr. 1. august 2004 og ejer Ejendommen i personligt regi.

Spørger har i sin ejertid ikke selv anvendt Ejendommen. Ejendommen har udelukkende været og er fortsat stillet vederlagsfrit til rådighed for et interessentskab (X I/S), som består af Spørger og Y.

X I/S anvender jorden til landbrugsdrift og udlejer bygningerne. Stuehuset udlejes momsfrataget, mens driftsbygninger udlejes inklusive moms.

Spørger har på intet tidspunkt selv været momsregistreret for aktiviteter på Ejendommen og har som naturlig konsekvens heraf heller ikke haft frivillige registreringer på Ejendommen.

Ejendommen er p.t. beliggende i landzone, men en del af Ejendommen forventes overført til byzone inden for en kort årrække jf. lokalplansarbejde, der p.t. pågår.

Spørger har i 2021 indgået en betinget købsaftale med en Køber i henhold til hvilken, Køber kan erhverve en ubebygget del af Ejendommen, herefter "Delejendommen".

Køber skal selv byggemodne Delejendommen, jf. aftalens punkt 3.1.

Overtagelse vil finde sted 4 uger efter opfyldelsen af betingelserne i aftalens punkt 20, hvoraf følgende fremgår:

" 20. BETINGELSER

20.1 Denne betingede købsaftale er fra Sælgers side betinget af, at:

20.1.1 Geodatastyrelsens udstykningsapprobation til at udstykke Ejendommen fra hovedejendommen opnås.

20.2 Denne betingede købsaftale er fra Købers side betinget af, at:

20.3 der fra underskriftsdagen indrømmes Køber 8 ugers due diligence periode, herunder frist for at foretage undersøgelser, herunder arkæologiske-, miljø- og geotekniske undersøgelser på Ejendommen, jf. pkt. 13.1-13-3., hvor der ikke fra Købers side fremsættes indsigelser. Indsigelser skal ikke begrundes nærmere af Køber, ligesom evt. begrundelse ikke behøver være saglig. Disse indsigelser skal meddeles Sælger skriftligt senest kl. 12.00 på due diligence periodens sidste dag. Modtager Sælger ikke indsigelser bortfalder nærværende betingelse.

20.4 der foreligger endelig upåklaget, godkendt lokalplan til opførelse af tæt lav boliger på ejendommen, dog minimum 115 boliger, senest den 1/7 2022 Er denne betingelse ikke opfyldt bortfalder aftalen i sin helhed, og Parterne kan ikke i denne anledning rejse krav mod hinanden og det forudbetalte månedlige beløb refunderes ikke til køber.

20.5. Geodatastyrelsens udstykningsapprobation til at udstykke Ejendommen fra hovedejendommen opnås.

20.6 Der opnås endelig skøde uden præjudicerende retsanmærkninger.

20.7 Bortfalder aftalen af grunde jf. 20 eller af andre grunde, tilfalder alt materiale og arbejder - som Køber har ladet udføre på ejendommen i forbindelse med udarbejdelse af lokalplanen, vederlagsfrit Sælger."

Det er videre oplyst, at ejendommen ikke er medtaget som aktiv i skatteregnskabet for interessentskabet idet den er ejet af Spørger personligt.

Interessentskabet betaler dog de til ejendommen hørende ejendomsskatter, renter og afdrag mv. på jorden. Det gælder, uanset hvis omkostning det reelt er. Således opkræves ejendomsskatter eksempelvis af Spørger, da han ejer ejendommen 100 pct., men udgiften dækkes af interessentskabet (fordeler omkostningen).

Spørgers opfattelse og begrundelse

Der er Spørgers opfattelse, at Spørger ikke er en afgiftspligtig person, og transaktionen omfattes derfor ikke af momslovens § 3. Spørgsmål 1 skal derfor besvares med et "Nej".

Selv hvis Spørger måtte være en afgiftspligtig person, vil transaktionen være momsfri. Spørgsmål 2 skal derfor besvares med et "Ja".

Afgiftspligtig person (spørgsmål 1)

For at en levering af varer eller ydelser kan omfattes af momsloven, er det en forudsætning, at leveringen foretages mod vederlag af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.

Ifølge momslovens § 3, stk. 1, forstås ved en afgiftspligtig person "juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed". Stk. 2 indeholder udvalgte udvidelser af begrebet, men ingen af de nævnte udvidelser er relevante her.

Ved økonomisk virksomhed forstås især udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

Virksomhed, der kun udøves lejlighedsvis, falder også ind under den generelle definition af begrebet økonomisk virksomhed. Der skal dog som anført i afsnit D. A. 3.1.3 i Den Juridiske Vejledning, være tale om indtægter af en vis varig karakter.

Et enkeltstående salg af fast ejendom fra en person, der ikke i øvrigt udgør en afgiftspligtig person, er ikke at anse økonomisk virksomhed. Særligt ikke, da Danmark ikke har implementeret momssystemdirektivets artikel 12, stk. 1, hvilket er nødvendigt, hvis enkeltstående salg af fast ejendom skal medføre, at en enkeltstående transaktion med fast ejendom kan udløse, at en sælger bliver en afgiftspligtig person. Se i den forbindelse præmis 33 i EU-domstolens dom i C-180/10 og C-181/10 (Slaby & Kuc-dommene) hvoraf det fremgår, at bestemmelsen "*fastsætter en mulighed, ikke en forpligtelse, for medlemsstaterne. For at kunne udnytte muligheden efter denne bestemmelse er medlemsstaterne derfor forpligtet til at beslutte at anvende bestemmelsen (jf. analog dom af 4.6.2009, sag C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, Sml. I, s. 4629, præmis 51 og 52)*".

Dommen er blandt andet kommenteret af Skatteministeriet i en kommentar, som er offentliggjort i SKM2012. 297. SKAT.

Af kommentaren fremgår i overensstemmelse med principperne fastslået i Slaby & Kuc-dommen;

"Da bemyndigelsen i momssystemdirektivets artikel 12, stk. 1, ikke er udnyttet i momsloven, er det en betingelse for, at et førstegangssalg af en fast ejendom med en ny bygning eller et salg af en byggegrund kan være momspligtigt efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a og b, at sælgeren er en afgiftspligtig person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. Derudover er det en forudsætning, at den afgiftspligtige person ikke blot udfører transaktionen som led i den pågældendes udøvelse af sin ejendomsret.

En privatpersons udstykning og salg af byggegrunde - uanset antallet og omfanget heraf - udgør ikke økonomisk virksomhed, medmindre den pågældende aktivt tager skridt mod en økonomisk udnyttelse af den faste ejendom gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder."

Som det fremgår af den indledende beskrivelse, har Spørger på intet tidspunkt taget Delejeendommen i brug i eget (personligt) regi, ligesom Spørger ikke vil byggemodne arealet. Det er derfor tydeligt, at Spørger ikke er en afgiftspligtig person. Salget må følgelig anses for at finde sted fra den private formue, jf. også EU-domstolens dom i Slaby & Kuc.

Spørger skal i tilknytning til ovenstående understrege, at Delejeendommen er stillet vederlagsfrit til rådighed for X I/S, hvilket ikke for Spørger er at agere afgiftspligtig person. Således har Skatterådet i et bindende svar fra 2018 fastslået, at det at stille et aktiv vederlagsfrit til rådighed for et interessentskab ikke skal anses som levering af en vare/ydelse mod vederlag. Det gælder, uanset at en interessent måtte modtage en overskudsandel fra I/S'et. Se i den forbindelse SKM2018. 267. SR.

Konsekvensen af det bindende svar og praksis på området i øvrigt, jf. argumentationen i det bindende svar, er derved helt naturligt, at Spørger ikke kan anses som en afgiftspligtig person ved frasalg af Delejemdommen. Transaktionen falder således uden for momsloven, idet der alene er tale om udøvelse af Ejendomsretten over godet (aktivet) ved frasalg af dette.

Det understreges, at det alene er Spørger, der har retsevne til at sælge Delejemdommen. X I/S har ingen retsevne hertil. Se i den forbindelse EU-domstolens dom i XT-sagen (C-312/19) og i HE-sagen (25/03), hvor det understreges, at der skal tages stilling til, hvilken enhed, der har retsevnen til at handle selvstændigt i den givne transaktion.

Det understreges endvidere, at Spørger hverken har taget eller vil tage aktive skridt mod udnyttelse af Ejendommen svarende til mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handledende eller tjenesteyder. Der gennemføres således ikke bygge-og anlægsarbejder, ligesom der ikke anvendes markedsføringsmidler.

Momspligtig transaktion (spørgsmål 2)

Hvis Spørger mod alt forventning må anses for at være en afgiftspligtig person ved salg af Delejemdommen, er det Spørgers opfattelse, at salget vil være momsfrit uanset. Således oppebærer Spørger intet momspligtigt vederlag for at stille jorden til rådighed over for I/S'et. Hvis et vederlag måtte foreligge - stik mod Skatterådets principielle udtalelse i SKM2018. 267. SR, må dette anses som vederlag for en momsfri bortforpagtning, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8.

En sådan momsfri anvendelse vil medføre, at momslovens § 13, stk. 2, bringes i anvendelse i henhold til hvilken " *varer, der alene har været anvendt i forbindelse med virksomhed, der er fritaget for afgift efter stk. 1, eller af varer, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag efter kapitel 9, er fritaget for afgift*".

At momslovens § 13, stk. 2, også omfatter salg af fast ejendom, der udelukkende er anvendt til momsfrit formål af sælger, er fastslået i en række bindende svar. Vi henviser i den forbindelse til blandt andet SKM2010. 842. SR, SKM2012. 264. SR, SKM2012. 315. SR og SKM 2013.15. SR.

Spørgers høringsvar

Afgiftspligtig person

Spørger har noteret sig, at Skattestyrelsen er enig i, at Spørger som person og I/S'et er to forskellige enheder, og at I/S'et driver selvstændig økonomisk virksomhed ved at anvende jorden til landbrugsdrift og udleje stuehus uden moms og driftsbygninger med moms.

Skattestyrelsen vurderer dog, at Spørger som person driver selvstændig økonomisk virksomhed med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, jf. momslovens § 3. Hans personlige virksomhed består efter Skattestyrelsens vurdering i udlejning af landbrugsejendommen til I/S'et, fordi I/S'et betaler ejendomsskatter, renter og afdrag på Spørgers lån i ejendommen.

Spørger er uenig i, at Spørger som person driver selvstændig økonomisk virksomhed med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

Efter Spørgers vurdering agerer Spørger som privatperson, når han stiller ejendommen til rådighed for I/S'et, selvom I/S'et betaler ejerrelaterede udgifter. I/S'ets betaling af ejendomsskatter, renter og afdrag er alene udtryk for et generelt, praktisk, princip om, at når I/S'et betaler driftsomkostninger på aktivet, som I/S'et driver økonomisk virksomhed med, så betaler I/S'et direkte de enkelte opkrævninger stilet til privatpersonen.

Spørger mener, at dette er helt almindelig procedure i forbindelse med I/S'er og i øvrigt uproblematisk i forhold til tidligere praksis. Denne praktiske håndtering betyder ikke, at Spørger som ejer og som person også driver økonomisk virksomhed. Spørgers begrundelser for dette har følgende fire overskrifter:

1. Spørger har ikke som person taget aktive skridt mod en økonomisk udnyttelse af den fast ejendom gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en anden ejendomsudlejer.
2. Østre Landsret har i SKM2001. 409. ØLR taget stilling til, at udlejning mellem et I/S og interessenten ikke er erhvervsmæssig virksomhed.
3. Der er fast praksis fra EU-Domstolen i f.eks. sag C-415/98 og sag C-434/03 for, at privatpersoner kan holde aktiver i sin privatsfære, selvom de i øvrigt benyttes i forbindelse med erhvervsmæssig virksomhed.
4. Konsekvenserne af Skattestyrelsens vurdering skaber unødigt og ekstra administration i andre sammenhænge

Ad 1 - Spørger har som privatperson ikke taget aktive skridt mod en økonomisk udnyttelse af ejendommen

For at en privatperson kan anses for at være en afgiftspligtig person, der udøver selvstændig økonomisk virksomhed med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter kræves det, at vedkommende mobiliserer midler på linje med, hvad en producent, handlende eller tjenesteyder gør. Det følger af fast praksis fra EU-Domstolen, f.eks. præmis 50 og 51 i de forenede sager C- 180/10 og C-181/10 (Slaby og Kuc). Den almindelige udøvelse af en ejendomsret sker ikke i egenskab af at være afgiftspligtig person:

"En fysisk person, der har udøvet landbrugsvirksomhed på et bestemt areal, som senere - som følge af en ændring af lokalplanen, der ikke er udtryk for personens vilje - er blevet omdannet til grundstykker beregnet til bebyggelse, skal, når vedkommende påbegynder salg af jordarealet, ikke anses for momspligtig i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, og artikel 12, stk. 1, såfremt salget indgår som led i forvaltningen af personens personlige formue.

Såfremt personen derimod med henblik på gennemførelse af salget aktivt påbegynder at tage skridt mod en økonomisk udnyttelse af grunde gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder - som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit - skal personen betragtes som udøvende »økonomisk virksomhed« i den nævnte artikels forstand, og skal følgelig anses for en momspligtig person."

Vurderingen af om en person er en afgiftspligtig person, skal foretages ud fra en samtlige sagens konkrete omstændigheder, jf. f.eks. EU-domstolens dom i sagen vedrørende Enkler (C-230/94), præmis 29:

"Endvidere bemærkes, at uanset at det ikke på grundlag af kriterier vedrørende resultatet af den pågældende virksomhed i sig selv kan afgøres, om virksomheden udøves med henblik på at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter, er den periode, hvor godet faktisk udlejes, kundekredsens omfang og indtægternes størrelse, momenter, der — idet de udgør en del af samtlige konkrete omstændigheder — sammen med andre omstændigheder kan tages i betragtning ved vurderingen."

Det følger af præmis 53 i EU-domstolens dom i sag C-288/19, QM, at det i forbindelse med vurderingen af begrebet "afgiftspligtig person" i udlejningssituationer blandt andet skal vurderes, om der foreligger en aftale om udlejning, hvor f.eks. brugsperiode, ret til at anvende godet og at udelukke andre herfra m.v. er aftalt:

"Det påhviler derimod den ret, for hvilken sagen er indbragt, at efterprøve, om der foreligger en »egentlig aftale« mellem disse personer om brugsperioden og retten til at anvende godet og om at udelukke andre herfra, således som det er blevet fastslået på området for boligudlejning (jf. analogt dom af 8.5.2003, See-

ling, C-269/00, EU:C:2003:254, præmis 51, og af 29.3.2012, BLM, C-436/10, EU:C:2012:185, præmis 29)."

Endelig følger det af præmis 39-40 i EU-Domstolens dom i de forenede sager C-53/09 og C-55/09, Loyalty Management UK og Baxi Group, at der ved vurderingen af, hvorvidt der foreligger levering mod vederlag, skal henses til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed.

Der er ikke indgået en "egentlig aftale" mellem Spørger og I/S'et om udlejning af den faste ejendom. Der er ingen aftale om periode, og der er ingen aftale om retten til at benytte ejendommen, herunder at udelukke andre fra det.

Spørger har således som privatperson ikke mobiliseret midler, der svarer til dem en anden reel udlejningsvirksomhed typisk gør, og han har ikke påtaget sig nogen anden økonomisk risiko end hvad man har som ejer af en fast ejendom. Samtidig er "vederlaget for udlejningen" ikke udtryk for en markedsleje. Der bliver tilsvarende ikke udstedt en faktura/anden form for opkrævning til I/S'et af Spørger. Han lægger blot sine opkrævninger til betaling i regi af I/S'et.

Den reelle økonomiske og forretningsmæssige virkelighed er, at når et I/S'et betaler de nævnte omkostninger, selvom opkrævningen er stilet til Spørger, er det blot udtryk for en mere generel praktisk foranstaltning som konsekvens af, at det er I/S'et, der betaler de løbende driftsomkostninger på de aktiver, som I/S'et benytter til sin virksomhed, lige som I/S'et betaler for den løbende vedligeholdelse af aktivet m.v.

At I/S'et betaler ejendomsskatter, renter og afdrag er ikke udtryk for, at Spørger udøver selvstændig økonomisk virksomhed med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter ved udlejning af ejendommen til I/S'et.

Et I/S er ikke forpligtet til at udarbejde et regnskab, men der skal foreligge et skatteregnskab. Da de nævnte udgifter er fradragsberettigede i forhold til den skattemæssige indkomstopgørelse er det naturligt at inkludere denne type udgifter i I/S-regnskabet og at lade I/S'et betale for dem.

Alternativet til denne praktiske løsning er, at Spørger betaler selv, men får en større overskudsandel ud fra I/S'et, så han kan betale ejendomsskatter m.v. selv. At I/S'et betaler medfører ikke, at Spørger lejer sin ejendom ud mod vederlag i egenskab af at være en afgiftspligtig person.

Ad 2 - Østre Landsret har bekræftet, at udlejning mellem en interessent og et I/S ikke er erhvervmæssig virksomhed

Østre Landsret har i SKM2001. 409. ØLR bekræftet, at interessenter og et I/S er uafhængige enheder. Ved transaktioner imellem dem skal der foretages en dybere analyse af, hvorvidt transaktionen er udtryk for erhvervmæssig virksomhed.

I sagen ejede et I/S en ejendom, som blev udlejet til de to interessenter, der drev momsfrataget lægevirksomhed. Der var indgået en lejeaftale mellem I/S'et og interessenterne. Der var oprindelig meddelt tilladelse til frivillig registrering for moms på udlejning, men den blev trukket tilbage, da skattemyndighederne mente, at der ikke var tale om erhvervmæssig udlejning, jf. kravet om dette i momslovens § 51.

Østre Landsret bekræfter, at der foreligger en sådan identitet mellem udlejer og lejer af den omhandlede ejendom, at udlejningen ikke kan anses for erhvervmæssig, jf. momslovens § 51. Betingelserne for frivillig registrering efter denne bestemmelse er således ikke opfyldt.

Ifølge den juridiske vejledning, afsnit D. A. 14.5.2, er kravet til erhvervmæssig udlejning efter momslovens § 51 følgende:

"For at få adgang til frivillig momsregistrering er det en betingelse, at der er tale om erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom. Ved erhvervsmæssig udlejning forstås, at lejen er fastsat ud fra markedsmæssige vilkår, at virksomheden påtager sig en økonomisk risiko samt at udlejningen sker for at opnå en vedvarende indtægt."

Den underliggende vurdering af begrebet i momslovens § 51 minder om den vurdering, der skal foretages efter momslovens § 3, når et aktiv bliver ejet af en privatperson og bruges af det I/S, som ejeren af ejendommen samtidig er interessent i.

Hvis man ikke kan opnå en frivillig momsregistrering efter momslovens § 51, fordi der ikke er tale om erhvervsmæssig udlejning, driver man med andre ord ikke selvstændig økonomisk virksomhed, jf. momslovens § 3.

Konkret er Spørgers "udlejning" ikke erhvervsmæssig. Lejen er ikke fastsat ud fra markedsmæssige vilkår og han har ikke som privatperson påtaget sig en økonomisk risiko der går ud over den generelle økonomiske risiko man har, når man ejer fast ejendom.

Når I/S'et betaler for Spørgers ejendomsskatter, er det således udtryk for, at omkostningerne er en skattemæssigt fradragsberettiget udgift. Den eneste konsekvens er, at Spørger samtidig får et mindre udbytte fra I/S'et, end han ville have fået, hvis han selv betalte ejendomsskatterne i privat regi. Som selvstændig erhvervsdrivende kan man i sin virksomhed have en privatforbrugskonto, hvilket dette også kan ses som udtryk for.

Også af den grund er tilrådighedsstillelsen ikke udtryk for udøvelse af økonomisk virksomhed med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Spørgers økonomi som privatperson er præcis den samme, uanset om han selv betaler ejendomsskatter m.v. på ejendommen, eller om I/S'et gør det på hans vegne.

Ad 3 - Der er EU-domstolspraksis for, at privatpersoner kan holde aktiver i sin privatsfære, uanset at de benyttes i erhvervsmæssig virksomhed

EU-Domstolens praksis for valg mellem at lade aktiver indgå i den private formue og virksomhedsformuen skal også i nærværende sag tages i betragtning. På nuværende tidspunkt indeholder indstillingen ikke en afvejning af denne praksis.

EU-Domstolen har i mindst to sager, sag C-415/98, Laszlo Backsi, og sag C-434/03, P. Charles og T. S. Charles-Tijmens, fastlagt et princip om, at en selvstændig erhvervsdrivende frit kan vælge, om et aktiv henføres til privatsfæren eller til virksomhedsfæren. Det har imidlertid forskellige konsekvenser.

I sagen vedrørende P. Charles og T. S. Charles-Tijmens udtaler generaladvokaten i indstillingens punkt 59:

"Selv om en afgiftspligtig person overfører goder, som han har erhvervet i egenskab af privatperson, til sin virksomhed, vil dette også falde uden for anvendelsesområdet for momsen, da han ikke optræder i »denne egenskab«, men i egenskab af privatperson."

Videre udtaler generaladvokaten i punkt 75:

"Når goder erhverves som en del af en afgiftspligtig persons private formue, er de uden for momsens anvendelsesområde, og der er ingen fradragsret. Hvis de derefter anvendes i forbindelse med virksomheden, er der stadig ingen fradragsret, fordi det er den egenskab, hvori en person erhverver goderne, der er afgørende for, om der foreligger en fradragsret i første omgang, og fordi en person, der overfører goder

fra sin private formue til sin virksomhed, eller stiller dem til rådighed til virksomhedens anvendelse, ikke foretager en levering mod vederlag i egenskab af afgiftspligtig person."

I nærværende sag har Spørger valgt at beholde ejendommen i privat regi (uden for den erhvervsmæssige virksomhed). Dermed agerer han i forbindelse med virksomhedens brug af hans private aktiv stadig som en privatperson, der ikke foretager en levering mod vederlag i egenskab af afgiftspligtig person.

Dette er helt i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis.

Ad 4 -Konsekvenserne af Skattestyrelsens vurdering skaber ekstra administration i andre sammenhænge

I/S'er er en benyttet virksomhedsform i mange forskellige sammenhænge. Det er generelt forskelligt, om et I/S ejer aktiver, eller om de ejes af interessenterne og blot anvendes af I/S'et.

Konsekvensen af Skattestyrelsens vurdering i nærværende sag skaber behov for mange vurderinger generelt i forbindelse med I/S'er, og ekstra administration.

Lad os tage et eksempel med en virksomhed hvor to håndværkere er gået sammen i et I/S. Den ene håndværker ejer en varevogn, og den anden ejer noget værktøj. Det er tidligere købt i privat regi, og skal derfor ikke indgå i I/S'ets aktiver. De aftaler, at den løbende ejerafgift på varevognen skal betales af I/S'et, lige som brændstof og eventuelle reparationer af varevognen skal betales af I/S'et.

En sådan aftale vil - på baggrund af Skattestyrelsens vurdering af Spørgers aktivitet - udløse, at interessenten som ejer varevognen i personligt regi driver økonomisk virksomhed med udlejning af varevognen. I princippet udløser det et krav om, at interessenten som ejer varevognen også bliver momsregistreret i personligt regi, fordi han nu udlejer sin varevogn til I/S'et. Han skal opfylde momslovens krav til administration ikke bare i I/S-regi, men også i personligt regi. Han skal udfærdige og sende en faktura til I/S'et, og momsen skal indberettes. Når han skal sælge varevognen, skal han betale moms, uagtet at han købte den i egenskab af at være privatperson, og ikke kunne fratrække momsen på købet.

Et sådan vurdering vil udløse en dobbeltbeskatning i strid med momsdirektivet.

Aftalen om, at I/S'et betaler ejerrelaterede udgifter er mere generelt bare en aftale om, at I/S'et betaler driftsomkostningerne på aktivet helt på linje med, at I/S'et betaler for ejendomsskatter, brændstof og eventuelle vedligeholdelser/reparationer. Også af denne årsag er en interessents tilrådgivningsstilling af sit private aktiv ikke udtryk for "selvstændig økonomisk virksomhed", jf. momslovens § 3, selvom I/S'et betaler for ejerrelaterede udgifter.

Momslovens § 13, stk. 2

I forhold til denne bestemmelse skal vi bemærke, at der vil være tale om en væsentlig skærpelse af praksis, hvis det kræves, at en sælger har været nægtet momsfradrag for omkostninger. Dette er ikke en del af bestemmelsen og har aldrig tidligere været indfortolket ved anvendelsen af momslovens § 13, stk. 2.

Spørger har svært ved at se, at en sådan skærpelse kan ske uden lovændring.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger ikke er en afgiftspligtig person i relation til salg af Delejeendommen og derved ikke er omfattet af momsloven.

Begrundelse

Spørger har siden 2004 ejet ejendommen matr. x. Ejendommen er en landbrugsejendom på 105.699 m².

Det er oplyst, at Spørger siden erhvervelsen af ejendommen har stillet den vederlagsfrit til rådighed for interessentskabet X I/S, som Spørger driver sammen med Y.

Spørger har indgået en overdragelsesaftale i relation til en del af ejendommen. I henhold til aftalen er købesummen fastsat til xx kr.

Overtagelsesdagen er aftalt til 4 uger efter at betingelserne i aftalens pkt. 20 er opfyldt, herunder at der foreligger endelig, upåklaget og godkendt lokalplan til opførelse af tæt lav boliger på ejendommen.

Omfattet af momsloven er afgiftspligtige personer, hvilket ifølge lovens § 3 er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1, hvoraf det fremgår, at ved "afgiftspligtig person" forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved økonomisk virksomhed forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås især udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Se momssystemdirektivet, artikel 9, stk. 1, 2. afsnit.

Økonomisk virksomhed omfatter ikke alene varig virksomhedsudøvelse, men også mere lejlighedsvis økonomiske transaktioner. Der skal dog som nævnt være tale om indtægter af en vis varig karakter, jf. også EU-Domstolens dom i sagen C-230/94, Renate Enkler.

Skattestyrelsen bemærker, at Spørger efter det oplyste har stillet landbrugsejendommen vederlagsfrit til rådighed for interessentskabet X I/S, som Spørger driver i lige sameje med Y.

Interessentskabet anvender ejendommen til både momsfritagne og momspligtige aktiviteter, og udgangspunktet er, at interessentskabet er en selvstændig afgiftspligtig person i forhold til Spørger, jf. også EU-Domstolens dom i sagen C-23/98, J. Heerma.

I sagen fastslog EU-Domstolen, at en landmands udlejning af en stald til et civilt selskab uden status af juridisk person, som landmanden stiftede sammen med sin ægtefælle, var økonomisk virksomhed i momsdirektivets forstand, og vederlaget for udlejningen var derfor momspligtigt. Herved forudsættes det, at der er tale om to selvstændige afgiftspligtige personer. Dette uagtet den hollandske regering for EU-Domstolen havde anført, at der ikke var tale om økonomisk virksomhed, når udlejningen af et materielt gode blot var en transaktion i et lukket kredsløb, såsom når en selskabsdeltager i et hollandsk civilt selskab udlejer et gode til selskabet. Udlejeren, som samtidig var selskabsdeltager, var ifølge regeringen endvidere medansvarlig for, at de forpligtelser, der for det lejende selskab fulgte af lejeforholdet, blev overholdt.

Det er på denne baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at der ved vurderingen af, hvorvidt Spørger er en afgiftspligtig person i momslovens forstand, ikke kan henses til interessentskabets anvendelse af landbrugsejendommen.

At interessentskabet skal anses for en selvstændig afgiftspligtig person i forhold til Spørger, understøttes i henhold til de fremlagte oplysninger endvidere af den forretningsmæssige og økonomiske virkelighed,

jf. også præmis 42 EU-Domstolens dom i sagen C-653/11, Paul Newey. Der er herved bl.a. henset til, at Spørger er tinglyst ejer af ejendommen, Spørger opkræves ejendomsskat af ejendommen, interessentskabet har indgået udlejningskontrakterne i relation til ejendommen, interessentskabet er frivilligt registreret for udlejning af driftsbygningerne, ligesom indtægterne fra henholdsvis landbrugsdriften og udlejningen indgår i interessentskabets regnskab.

Betingelserne for en tilsidesættelse af tilrådighedsstillelsen af landbrugsejendommen for interessentskabet i momsretlig henseende med henvisning til EU-Domstolens praksis for misbrug, jf. eksempelvis sag C-255/02, Halifax plx, ses heller ikke på det foreliggende grundlag at være opfyldt.

Dette med henvisning til, at anvendelsen af interessentskabskonstruktionen er en almindelig kommercielt anvendt konstruktion i landbrugsbranchen, ligesom tilrådighedsstillelsen er påbegyndt flere år før indførelsen af momspligten på byggegrunde. Herved kan hovedbetingelsen for anvendelsen af misbrugsprincippet ikke anses for opfyldt, idet hovedformålet med tilrådighedsstillelsen ikke anses for at være opnåelsen af en utilsigtet momsfordel, jf. eksempelvis sag C-255/02, Halifax plx.

Udgangspunktet er derfor, at Spørger må anses for i sin ejertid alene at have anvendt ejendommen til vederlagsfri tilrådighedsstillelse for interessentskabet, og aktiviteterne i relation hertil udgør derfor som udgangspunkt ikke indtægter af en vis varig karakter i momslovens forstand.

Det er imidlertid oplyst at interessentskabet har betalt de til ejendommen hørende ejendomsskatter, renter og afdrag mv., uanset Spørger må anses for rette omkostningsbærer af disse omkostninger.

Det er på denne baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger ikke kan anses for at have stillet landbrugsejendommen vederlagsfrit til rådighed for interessentskabet. Den økonomiske virkelighed, hvortil der ifølge EU-Domstolen skal henses ved anvendelsen af det fælles momssystem, er derimod efter Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger har stillet ejendommen til rådighed for interessentskabet mod dettes betaling af Spørgers omkostninger i forbindelse med ejerskabet af ejendommen. Interessentskabets betaling af disse omkostninger er derfor vederlag til Spørger for tilrådighedsstillelsen af ejendommen, og aktiviteten bliver på denne baggrund momspligtig, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Spørgers henvisning til SKM2001. 409. ØLR kan ikke medføre et andet resultat, idet sagen omhandlede begrebet "erhvervsmæssig" i momslovens § 51 om adgangen til frivillig registrering for moms, mens nærværende sag omhandler begrebet "afgiftspligtig person" i momslovens § 3, og disse vurderinger er ikke sammenfaldende.

Det er herefter Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger driver selvstændig økonomisk virksomhed, omfattet af momsloven, og dermed udgør Spørger en afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3, stk. 1.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at salget af Delejendommen er momsfrit.

Begrundelse

Det er med henvisning til besvarelsen af spørgsmål 1 Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger i sin ejertid har anvendt ejendommen til økonomisk virksomhed i momslovens forstand, idet Spørger har anvendt ejendommen til udlejning mod vederlag til interessentskabet.

Det bemærkes, at udlejning af fast ejendom er moms fritaget, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at når Spørgers salg af ejendommen sker i forlængelse af Spørgers anvendelse af ejendommen til moms fritaget udlejningsvirksomhed, så sker Spørgers overdragelse af ejendommen i egenskab af afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3.

Henset til, at overdragelsen sker mod vederlag, er udgangspunktet, at overdragelsen er momspligtig, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Det fremgår imidlertid af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, at levering af fast ejendom er moms fritaget. Fritagelsen omfatter dog ikke levering af en byggegrund.

Skattestyrelsen bemærker, at den overdragne ejendom i henhold til de fremlagte oplysninger er ubebygget, ligesom den befinder sig i byzone på overdragelsestidspunktet. Ejendommen anses derfor i momslovens forstand for en byggegrund, jf. momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1. Af denne årsag omfattes overdragelsen ikke af moms fritagelse i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Af momslovens § 13, stk. 2, fremgår imidlertid tillige, at levering af varer, der alene har været anvendt i forbindelse med virksomhed, der er moms fritaget efter momslovens § 13, stk. 1, og levering af varer, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag efter momslovens kapitel 9, er fritaget for moms.

Udgangspunktet er derfor, at såfremt et jordareal alene har været anvendt til brug for moms fritaget bortforpagtning, så vil en overdragelse heraf kunne omfattes af moms fritagelsen i momslovens § 13, stk. 2.

Skattestyrelsen bemærker hertil, at Spørger med henvisning til besvarelsen af spørgsmål 1 må anses for udelukkende at have anvendt ejendommen til moms fritaget udlejning, og betingelserne for moms fritagelse af overdragelsen i henhold til momslovens § 13, stk. 2, er derfor opfyldt.

Det bemærkes dog, at EU-Domstolen har understreget, at moms fritagelsen skal sikre, at en virksomhed ikke pålægges en dobbelt afgiftsbelastning i strid med det momsretlige neutralitetsprincip, jf. bl.a. præmis 15 i sag C-45/95, Kommissionen mod Italien.

Videre har EU-Domstolen udtalt, at moms fritagelsen tager sigte på tilfælde, hvor sælgeren har lagt moms på varen ved salget til virksomheden, og hvor virksomheden, fordi den er moms fritaget, ikke har kunnet fradrage den fakturerede moms, jf. den almindelige fradragsregel. Da virksomheden ikke har kunnet fradrage den på varen pålagte moms som indgående moms ved anskaffelsen af varen, skal virksomheden ikke lægge salgsmoms på sit eget videresalg af varen, da dette ville medføre en "dobbelt" momsbelastning af virksomheden, hvilket ville være i strid med det momsretlige neutralitetsprincip, jf. præmis 30 i EU-Domstolens kendelse i sagerne C-18/05 og C-155/05, Salus og Villa Maria Beatrice Hospital.

Højesteret har i SKM2019. 230. HR med henvisning til dommen i Salus og Villa Maria Beatrice Hospitalsagen også fastslået, at momslovens § 13, stk. 2, ikke er anvendelig i en situation, hvor sælgeren af en vare ikke har beregnet moms ved virksomhedens anskaffelse af varen.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at momslovens § 13, stk. 2, i lyset af retspraksis skal fortolkes således, at bestemmelsen angår tilfælde, hvor en virksomhed har betalt en af sælgeren faktureret moms ved anskaffelsen eller anvendelsen af et gode, og hvor virksomheden ikke har haft ret til at fradrage den betalte moms. Derimod finder fritagelsesreglerne i § 13, stk. 2, ikke anvendelse, når den manglende mulighed for fradrag ved anskaffelsen eller anvendelsen af godet skyldes, at sælgeren af godet, eller leverandøren af varen eller ydelsen i forbindelse med anvendelsen af godet, ikke har opkrævet moms

af sin levering. Endvidere er det en betingelse for anvendelsen af fritagelsen i § 13, stk. 2, at enhver fradragsret for en betalt moms ved anskaffelsen eller anvendelsen af godet har været udelukket.

Det er således efter Skattestyrelsens opfattelse en betingelse for, at Spørgers overdragelse af ejendommen kan omfattes af momslovens § 13, stk. 2, at Spørger i sin ejerperiode indtil overdragelsen til Køber, er blevet tilfaktureret momsplichtige omkostninger, som Spørger ikke har kunnet fradrage af den årsag, at omkostningerne har haft en direkte og umiddelbar tilknytning til den momsfritagne bortforpagtningsvirksomhed. Det antages i denne forbindelse, at Spørger i forbindelse med købet af ejendommen ikke er blevet tilfaktureret moms, idet levering af fast ejendom er momsfritaget, jf. Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja, se begrundelse".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Af momslovens § 3, stk. 1, fremgår følgende:

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

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1, hvoraf følgende fremgår:

"Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter."

Praksis

C-230/94, Renate Enkler

Udlejning af et materielt gode er en udnyttelse af godet, der anses som økonomisk virksomhed, når udlejningen iværksættes med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

C-23/98, J. Heerma

Momsdirektivet skal fortolkes således, at når en person som sin eneste økonomiske virksomhed i bestemmelsens forstand udlejer et materielt gode til et selskab som f.eks. et nederlandsk civilt selskab, som han er deltager i, skal denne udlejningsvirksomhed anses for at blive udøvet selvstændigt som omhandlet i bestemmelsen.

C-653/11, Paul Newey

En britisk låneformidler oprettede et selskab på Jersey (uden for EU's momsområde). Herefter leverede Jersey-selskabet låneformidlingsydelserne, men ved hjælp af låneformidleren som underleverandør. Reklame rettet mod potentielle låntagere var afgørende for låneformidlingsaktiviteten. Jersey-selskabet indkøbte reklameydelserne fra et andet Jersey-selskab, som ikke var forbundet med låneformidleren eller dennes eget Jersey-selskab. Reklameydelserne var efter momslovgivningen på Jersey ikke pålagt moms. Imidlertid indkøbte Jersey-reklameselskabet reklameydelserne fra britiske reklamebureauer uden britisk moms, idet ydelserne blev anset for at have momsmæssigt beskatningssted på Jersey. Den britiske låneformidler var ikke af sit selskab på Jersey bemyndiget til at træffe aftale på selskabets vegne om køb af reklameydelserne. Han havde imidlertid beføjelse til at godkende indholdet af reklamerne, og han arbejdede med henblik herpå sammen med en ansat hos et britisk reklamebureau. Som følge af møder mellem de to, fremsendte denne medarbejder hos reklamebureauet anbefalinger til Jersey-reklameselskabet. Jersey-reklameselskabet fremsendte herefter anbefalinger til direktørerne for låneformidlerens selskab på Jersey, der efter at have modtaget disse hver uge mødtes for at tage stilling til de påtænkte reklameudgifter. I praksis blev ingen af disse anbefalinger forkastet.

Domstolen udtalte, at kontraktvilkår - skønt de udgør et forhold, der skal tages i betragtning - ikke er afgørende for identifikationen af leverandøren og modtageren i forbindelse med en "levering af (tjeneste)ydelser" i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i 6. momsdirektivs artikel 2, nr. 1), og artikel 6, stk. 1. De kan særligt forkastes, når det viser sig, at de ikke afspejler den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed, men udgør et rent kunstigt arrangement, som ikke hænger sammen med den økonomiske virkelighed og alene er gennemført med henblik på at opnå en afgiftsmæssig fordel, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge.

C-53/09 og C-55/09, Loyalty Management UK & Baxi Group

De betalinger, der foretages af den virksomhed, som driver det omhandlede program, til de indløsende selskaber, der leverer præmiegoderne til kunderne, i sag C-53/09 skal anses for en modydelse, betalt af en tredjemand, for en levering af goder til disse kunder, eller i givet fald en tjenesteydelse, der leveres til de nævnte kunder; det tilkommer imidlertid den forelæggende ret at efterprøve, om disse betalinger ligeledes udgør en modydelse for en tjenesteydelse, som svarer til en særskilt ydelse.

De betalinger, som foretages af sponsoren, til den virksomhed, der driver det omhandlede program, og som leverer præmiegoderne til kunderne, i sag C-55/09 skal anses dels for en modydelse, betalt af en tredjemand, for en levering af goder til disse kunder, dels for en modydelse for en tjenesteydelse, som leveres af den virksomhed, der driver programmet, til fordel for denne sponsor.

Det bemærkes endvidere, at det er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem, at der tages hensyn til den økonomiske virkelighed.

C-255/02, Halifax plx

Domstolen udtaler, at 6. momsdirektiv skal fortolkes således, at det ikke giver afgiftspligtige personer ret til at fradrage købsmoms, når de transaktioner, der begrunder denne ret, udgør et misbrug. Konstatation af et misbrug kræver for det første, at de omhandlede transaktioner - selv om de betingelser formelt er overholdt, der er fastsat i de relevante bestemmelser i sjette direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet - ville indebære opnåelse af en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele. For det andet skal det tillige fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er at opnå en afgiftsfordel.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Af momslovens § 3, stk. 1, fremgår følgende:

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

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1, hvoraf følgende fremgår:

"Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter."

Af momslovens § 4, stk. 1, fremgår følgende:

"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."

Af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, fremgår følgende:

" Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

.....

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

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

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

Af momslovens § 13, stk. 2, fremgår følgende:

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

Af momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1 (tidligere § 56, stk. 1) fremgår følgende:

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

Praksis

C-45/95, Kommissionen mod Italien

EU-domstolen udtaler, at den omstændighed, at det beløb, der opkræves ved dobbelt afgiftsbelastning, er af ringe størrelse kan ikke fritage Italien for at gennemføre sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), korrekt, hvilken bestemmelse netop har til formål at undgå dobbelt afgiftsbelastning i strid med det princip om afgiftsmæssig neutralitet, som ligger til grund for det fælles merværdiafgiftssystem.

C-18/05 og C-155/05, Salus og Villa Maria Beatrice Hospital

EU-domstolen har fastslået, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), har til formål at undgå dobbelt afgiftsbelastning i strid med det princip om afgiftsmæssig neutralitet, som ligger til grund for det fælles momssystem (dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 15).

Det første sætningsled i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), giver således mulighed for ved den fritagelse, som det foreskriver, at undgå, at videresalg af goder gøres til genstand for en ny afgiftspålæggelse, når de forudgående er erhvervet af en afgiftspligtig person til brug for en form for virksomhed, der er fritaget i henhold til artikel 13, og momsen derfor ved denne erhvervelse er endeligt erlagt uden mulighed for fradrag heraf.

SKM2019. 230. HR

Højesteret bemærkede at EU-Domstolen i de forenede sager C-18/05 og C-155/05 (Salus og Villa Maria Beatrice Hospital) har taget stilling til artikel 13, punkt B, litra c, i sjette momsdirektiv. Momssystemdirektivets artikel 136, litra a, svarer til denne artikel. Efter dommens præmis 31 er det en betingelse for at være omfattet af bestemmelsen, at de videresolgte goder forudgående er erhvervet af en afgiftspligtig person til brug for en form for virksomhed, der er fritaget i henhold til artikel 13 (der svarer til momssystemdirektivets artikel 135), og at momsen ved denne erhvervelse er endeligt erlagt uden mulighed for fradrag heraf.

Højesteret fandt, at momslovens § 13, stk. 2, 1. led, ikke finder anvendelse ved forsikringsselskabers salg af forsikringskøretøjer, idet forsikringskøretøjerne ikke har været anvendt til brug for forsikringsvirksomhed efter § 13, stk. 1, nr. 10, og da der ikke beregnes moms i forbindelse med forsikringsselskabernes overtagelse af forsikringskøretøjer fra forsikringstagerne