

Udskriftsdato: fredag den 19. juni 2026

AFG nr 9957 af 22/10/2024 (Gældende)

Udlejning af parkeringspladser var ikke udlejning af fast ejendom

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 24-1023930

Udlejning af parkeringspladser var ikke udlejning af fast ejendom

Skatterådet kunne bekræfte, men med en anden begrundelse, at de omhandlede parkeringsydelse, som Spørger leverer til beboerne i ejendommen X1-bygning, var momspligtige.

Skatterådet begrundede svaret med, at parkeringsydelse ikke opfyldte betingelserne for at være udlejning af fast ejendom i momslovens forstand, idet lejerer ikke kunne råde over arealet eller pladsen, som var den pågældende ejer, og udelukke andre herfra, når Spørger indgik flere lejeaftaler end der var pladser i parkeringskælder. Spørgers ydelse var derfor momspligtige efter momslovens § 4, stk. 1.

Skatterådsmøde 22. oktober 2024 - SKM2024.553.SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers historiske udlejning af parkeringspladser i X1-Bygning til beboerne i samme ejendom er momspligtig, når Spørger i eget navn alene har udlejet parkeringspladserne til beboere i ejendommen?

Svar

1. Ja, se dog begrundelse.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger, er et selskab, der har til formål at drive parkeringsvirksomhed.

Spørger har med start den x 2021 indgået en aftale (herefter "Aftalen") med Ejendomsselskabet G1-Virksomhed, via en rammeaftale mellem Spørger (i aftalen benævnt "Selskabet" og det af G1-Virksomhed koncernforbundne selskab G2-Virksomhed (I aftalen benævnt "Ejeren"). Af aftalen fremgår bl.a. følgende:

"

Driftsaftale

mellem

Spørger

og

G2-Virksomhed

Mellem

Spørger

[...]

(i følgende kaldet Selskabet)

og

G2-Virksomhed

[...]

(i følgende kaldet Ejeren)

Der er d.d. indgået aftale om parkeringsdrift i parkeringskælderen med indkørsel fra Y1-Adresse [...].

1. Parkeringsarealernes omfang og brug

1.1. [...]

[...]

1.4. (red.nr1. fjernet)

1.5. Selskabet forestår udlejning af parkeringspladser. Ejeren skal løbende holde Spørger underrettet om antallet af mulige udlejningspladser og give besked når og hvis antallet skal reguleres. [...] Det er aftalt at udlejning af p-pladser sker digitalt til de respektive områder via X, dette er beskrevet i bilag 3. [...] Prisen for døgnparkering 24/7 er aftalt til x kr. eks., moms. Og for dagsparkering 07-17 kr. x,- eks. moms. [...].

[...]

2 Selskabets forpligtigelser

2.1. Selskabets skal drive parkeringskontrol på området. (red.nr.2.fjernet) [...].

[...]

2.6. Selskabet modtager og administreret betaling for udlejning af p-pladser, og betaling fra mobile Apps samt automater og kontrolgebyrer. [...].

3 Ejerens forpligtigelser

3.1. (red.nr.3.fjernet)

[...]

7. Økonomi

7.1. (red.nr.4.fjernet)

7.2. (red.nr.5.fjernet)

7.3. (red.nr.6.fjernet)

[...]

Der er desuden udarbejdet en opstarts formular i henhold til gældende rammeaftale mellem Spørger og G2-Virksomhed. Af aftalen fremgår bl.a. følgende:

"Opstarts formular i henhold til gældende Rammeaftale mellem G2-Virksomhed og Spørger

(red.nr.7.fjernet)

Pladsens adresse: Y2-Adresse

(kaldet X1-bygning)

Pladsens omfang:

Udlejningen foretages alene for ejendommens beboere i X1-Bygning, med senere udvidelse til andre, hvis der er restpladser og efter nærmere aftale.

Antal parkeringsbåse:

154 stk., 10 El-bil og 6 HCP pladser

Der kan lejes 134 båse ud samt de 6 HCP Pladser

Obs; 4 båse anvendes indledningsvist som vendeplads

Parkeringsrestriktioner for pladsen

- (red.nr.8.fjernet)

- (red.nr.9.fjernet)

– Der tilbydes udlejning i kælderen flydende pladser til x kr. inkl. moms pr. måned

– Vedrørende El pladser:—Hvis man ønsker at oplade sin bil, er det muligt at køre hen på en el-plads. Dog er parkering tilladt i max 5 timer i tidsrummet 08-22 alle dage. I øvrige tidsrum er der ingen tidsbegrænsning på, dog kræves det, at der er gyldig p-tilladelse. Bilen skal være under ladning, når der parkeres på pladserne. [...].

Ifølge Aftalen skal Spørger varetage parkeringsdriften i parkeringskælderen under X1-Bygning, beliggende Y2-Adresse (herefter "Ejendommen"). Ejendommen, herunder parkeringskælderen er ejet af G1-Virk-somhed og beliggende i samme ejendom.

I parkeringskælderen findes 134 almindelige p-pladser, 6 handicappladser, samt 5 el-ladepladser. Parke-ringspladserne udlejes både til erhvervslejere samt til beboerne i Ejendommen.

På nuværende tidspunkt er der udlejet 153 parkeringspladser, hvoraf de 93 pladser er udlejet til beboerne i Ejendommen, mens de resterende 60 pladser er udlejet til erhvervslejere. Erhvervslejerne holder ikke til i Ejendommen, og kan alene parkere i Ejendommen i dagtimerne.

I parkeringskælderen opereres der med såkaldte "flydende pladser", således at hverken beboere eller erhvervslejere har faste pladser.

Spørger har siden indgåelsen af Aftalen foretaget udlejning af parkeringspladser inkl. moms, både til beboerne i Ejendommen, samt til erhvervslejerne. Af det fremsendte eksempel på en parkeringsaftale med en beboer fremgår bl.a. følgende:

"

PARKERINGSFTALE 24/7 (DØGNPARKERING)

X1-Bygning,

Mellem Spørger [...] (herefter "selskabet") og [...] (herefter kaldet" brugeren") er der d.d. indgået følgende aftale:

1. Parkeringsaftalen gælder for ...1... stk. parkeringsplads(er) på selskabets parkeringsareal parkeringskælderen X1-Bygning, Y2-Adresse.

2. *Brugeren parkerer på første ledige plads. Hvis der ikke er ledige pladser, kan selskabet ikke gøres ansvarlig, ligesom brugeren ikke har krav på reduktion af vederlaget.*

[...]

8. *(red.nr.10 fjernet) Brugeren erklærer at være bekendt med selskabets generelle parkeringsbestemmelser, idet brugeren har modtaget en kopi heraf.*

[...]"

Af det til Skattestyrelsens fremsendte eksempel på en parkeringsaftale med erhvervslejere fremgår bl.a. følgende:

"

PARKERINGSAFTALE 07:00 - 17:00

X1-Bygning

Mellem Spørger [...] (herefter kaldet "selskabet") og [...] (herefter kaldet "brugeren") er der d.d. indgået følgende aftale:

1. *Parkeringsaftalen gælder for 25 stk. parkeringsplads(er) på selskabets parkeringsareal parkeringskælder X1-Bygning, Y2-Adresse.*

2. *Brugeren parkerer på første ledige plads. Hvis der ikke er ledige pladser, kan selskabet ikke gøres ansvarlig, ligesom brugeren ikke har krav på reduktion af vederlaget.*

3. [...]

4. *Vederlaget udgør kr. x inkl. moms pr. plads pr. måned (x ekskl. moms pr. plads pr. måned).*

[...]

9. *(red.nr.11 fjernet) Brugeren erklærer at være bekendt med selskabets generelle parkeringsbestemmelser, idet brugeren har modtaget en kopi heraf.*

[...]"

I parkeringsaftalerne med såvel beboere i Ejendommen som Erhvervslejere fremgår, at "*Brugeren erklærer sig bekendt med selskabets generelle parkeringsbestemmelser, idet brugeren har modtaget en kopi heraf.*" Af de generelle parkeringsbestemmelser fremgår bl.a. følgende:

"

PARKERINGSBESTEMMELSER

1. *(red.nr.12 fjernet)*

[...]

6. *(red.nr.13 fjernet)*

7. *Der må ikke standses eller parkeres ved reserverede parkeringspladser.*

8. [...]

9. *Det præciseres, at der under ingen omstændigheder må parkeres på handicappladser selvom, du har krav på en parkeringsplads på parkeringsområdet.*

10. [...]”

Af de fremsendte eksempler på opkrævninger til henholdsvis beboere i ejendommen Y2-Adresse og erhvervslejere, som benytter parkeringsarealet, fremgår at opkrævningen sker i Spørgers navn.

Når en lejer flytter ind i Ejendommen, får de besked på, at de kan kontakte Spørger, hvis de ønsker at leje en parkeringsplads i Ejendommen. Det kan lægges til grund for denne anmodning om bindende svar, at lejekontrakten mellem G1-Virksomhed og beboeren, på leje af boligdelen, intet nævner om parkering, leje af parkering eller kontaktoplysninger til Spørger.

På G3-Virksomheds hjemmeside, som er et koncernforbundet selskab til G1-Virksomhed, fremgår det, at der kan indgås en lejeaftale om en unummereret parkeringsplads i p-kælderen i Ejendommen, samt at der skal rettes kontakt til Spørger for mere information og priser. Se uddrag af hjemmesiden nedenfor:

(red.billede.nr.1.fjernet)

(red.billede.nr.2.fjernet)

(red.billede.nr.3.fjernet)

På hjemmesiden er der ligeledes et link til Spørgers hjemmeside.

På Spørgers hjemmeside kan der oprettes et abonnement på leje af en parkeringsplads Det gælder både for beboere i Ejendommen, samt for erhvervslejere.

Prisen på Spørgers hjemmeside er vist som angivet pr. måned inkl. moms. Se uddrag fra Spørgers hjemmesiden nedenfor.

(red.billede.nr.4.fjernet)

(red.billede.nr.5.fjernet)

(red.billede.nr.6.fjernet)

Efter der er udfyldt og indsendt en ansøgning om at tegne et abonnement på leje af en parkeringsplads i Ejendommen fremsender Spørger en lejekontrakt (herefter "Parkeringsaftalen") til underskrift hos ansøgeren (herefter benævnt "Brugeren"), hvoraf det overfor Brugeren fremgår, at Parkeringsaftalen indgås mellem Spørger og Brugeren.

Af Parkeringsaftalen fremgår det yderligere, at betalingen er inkl. moms og skal ske til Spørger. Af Parkeringsaftalen fremgår det også, at Brugeren opkræves x kr. inkl. moms (x kr. ekskl. moms) for udstedelse af p-tilladelsen.

Spørger har således både overfor beboerne i Ejendommen og erhvervslejeren foretaget den faktiske udlejning i eget navn.

Spørger har medtaget alle lejeindtægterne, både lejeindtægter opkræver hos beboerne i Ejendommen og erhvervslejeren, som momspligtig omsætning og afregnet moms heraf til Skattestyrelsen.

I forhold til afregningen mellem Spørger og G1-Virksomhed, har Spørger hver måned udstedt afregningsbilag på vegne af G1-Virksomhed indeholde beløb ekskl. moms, beløb inkl. moms, momsbeløb gældende moms m.v.

Spørger har gennem hele samarbejdet med G1-Virksomhed været af den opfattelse af indgåelse af Parkeringsaftalerne med erhvervslejerne, samt beboerne i Ejendommen er momspligtig således, at opkrævningen af parkeringsindtægterne historisk og frem til dagsdato er sket med tillæg af moms, da Spørger i begge henseender - efter Spørgers opfattelse - har indgået Parkeringsaftalerne i eget navn.

G1-Virksomhed har nu stillet spørgsmål ved, hvorvidt udlejningen af de u-nummererede parkeringspladser til beboerne i Ejendommen er momspligtig.

Tvivlen grunder i, at G1-Virksomhed har været af den opfattelse, at Spørger ifølge Aftalen burde have indgået Parkeringsaftalerne med beboerne i Ejendommen i G1-Virksomheds navn, og ikke i Spørgers navn. Aftalen nævnet dog intet om dette, hvorfor Spørger og G1-Virksomhed har forstået aftalen forskelligt.

Realiteten er dog, at der historisk alene er indgået Parkeringsaftaler i Spørgers navn, og aldrig i G1-Virksomhed navn.

Af Aftalen pkt. 1,5 fremgår det, at Selskabet (Spørger) forestår udlejning:

"Selskabet forestår udlejning af parkeringspladser. Ejeren skal løbende holde Spørger underrettet om antallet af mulige udlejningspladser og give besked når og hvis antallet skal reguleres. Antallet fremgår som et særligt punkt på alle pladsaftaler. Det er aftalt at udlejning af p-pladser sker digitalt til de respektive områder via Spørger, dette er beskrevet i bilag 3. Der kan også lejes via Spørgers kundeservice. Dette vil ligeledes være digitalt. Prisen for døgnparkering 24/7 er aftalt til kr. x, - eks. moms. Og for dagsparkering 07-17 kr. x, - eks. moms. Priserne justeres automatisk med min. x% årligt eller til markedsniveau, fra og med 1. januar 2022."

Spørger ønsker derfor nu Skatterådets bekræftelse på, at Spørgers historiske udlejning af parkeringspladser i Ejendommen til beboerne i Ejendommen er momspligtig, når Spørger historisk i eget navn har udlejet parkeringspladserne til beboerne i Ejendommen.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er Spørgers opfattelse, at Spørgers faktiske historiske udlejning af u-nummererede parkeringspladser i eget navn til beboerne i Ejendommen udgør en afgiftspligtig transaktion, jf. momslovens § 4, stk. 1, da udlejningen af de u-nummererede parkeringspladser og lejlighederne i Ejendommen ikke er udlejet til den samme lejer af én og samme ejer (udlejer).

Det er derfor Spørgers opfattelse, at den historiske udlejning af de u-nummererede parkeringspladser til beboerne i Ejendommen og udlejningen af lejlighederne i Ejendommen ikke kan anses for at udgøre én enkelt økonomisk transaktion, hvorfor udlejningen af de u-nummererede parkeringspladser efter Spørgers opfattelse ikke kan anses som værende en accessorisk ydelse til udlejningen af lejlighederne i Ejendommen, som foretages af G1-Virksomhed.

Udlejningen af parkeringspladser til beboerne i Ejendommen er derfor efter Spørgers opfattelse momspligtig, jf. momslovens § 4, stk. 1, da afgiftsfritagelsen for udlejning og bortforpagtning af fast ejendom blandt andet ikke omfatter parkeringspladser, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, sidste pkt.

Spørger uddyber ovenstående begrundelse i det følgende.

Spørger driver selvstændig økonomisk parkeringsvirksomhed og er derfor en afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3, stk. 1.

Momslovens § 3, stk. 1, har følgende ordlyd:

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

Udgangspunktet er derfor, at udlejning af de u-nummererede parkeringspladser, som udgangspunkt må anses som værende en momspligtig transaktion, jf. momslovens § 4, stk. 1.

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

"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."

Visse transaktioner er momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1. Det fremgår af momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, at udlejning og bortforpagtning af fast ejendom er fritaget for afgift. Afgiftsfritagelsen omfatter dog blandt andet ikke parkeringspladser.

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

"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 fore et kortere tidsrum end 1 måned, udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads, samt udlejning af opbevaringsbokse."

Det følger af EF-domstolens dom i C-173/88, Skatteministeriet mod Morten Henriksen, at udlejning af parkeringspladser, der ellers er omfattet af undtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt., er momsfrataget, såfremt udlejningen sker i nær tilknytning til den momsfrataget udlejning af fast ejendom.

Dette fremgår af sagens præmis 14-16:

"14 Det skal imidlertid bemærkes, at begrebet "udlejning af fast ejendom", som er genstand for afgiftsfritagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 13 B, litra b), ud over udlejning af faste ejendomme, der er udlejningens hovedgenstand, omfatter udlejning af alle goder, der er accessorier hertil."

15 Udlejning af pladser til parkering af køretøjer er herefter ikke undtaget fra den således hjemlede afgiftsfritagelse, såfremt udlejningen sker i nær tilknytning til en afgiftsfri udlejning af fast ejendom, der er bestemt til anden brug, som f.eks. beboelsesejendomme eller erhvervsjendomme - i den forstand, at de to lejeforhold udgør én økonomisk transaktion."

16 Dette er tilfældet, såfremt - for det første - pladsen til parkering af køretøjer og den faste ejendom, der er bestemt til anden brug, hører til samme bebyggelse, og såfremt - for det andet - begge de nævnte ejendomme udlejes til den samme lejer af én og samme ejer."

Ifølge dommens præmis 16 skal følgende betingelser således være opfyldt, før udlejningen af parkeringspladserne kan anses som værende en accessorisk ydelse til den momsfrie udlejning af lejligheder i Ejendommen:

- a) pladsen til parkering af køretøjer og den faste ejendom, der er bestemt til anden brug, hører til samme bebyggelse, og
- b) såfremt begge udlejes til samme lejer af en og samme ejer.

EF-Domstolen kommer frem til følgende afgørelse i dommen C-173/88:

"1. Artikel 13, B, litra b) i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 skal fortolkes således, at begrebet "udlejning af pladser til parkering af køretøjer" omfatter udlejning af ethvert areal, der bestemt til parkering af køretøjer, herunder lukkede garager, dog at sådanne lejemål ikke er undtaget fra afgiftsfritagelsen for "udlejning af fast ejendom", såfremt udlejningen sker i nær tilknytning til en afgiftsfri udlejning af fast ejendom, der er bestemt til anden brug.

2. Artikel 13 B, litra b) i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at medlemsstaterne momsfrtager udlejning af pladser til parkering af køretøjer, der ikke er omfattet af fritagelsen i henhold til den nævnte bestemmelse, dvs. ikke sker i nær tilknytning til en afgiftsfri udlejning af fast ejendom, der er bestemt til anden brug."

Der er i nærværende sag ikke tvivl om, at både Ejendommen og parkeringskælderer hører til samme bebyggelse, samt at Ejendommen, som indeholder parkeringskælderer, ejes af samme ejer, nemlig G1-Virksomhed. Dog udlejes parkeringspladserne og den faste ejendom, der er bestemt til anden brug, ikke til den samme lejer af en og samme ejer, da Spørger foretager udlejningen af Parkeringspladserne i eget navn, hvorfor betingelserne fastlagt i EF-Domstolens dom i C-173/88 ikke er opfyldt.

Spørgers udlejning af parkeringspladserne i Ejendommen sker således ikke i nær tilknytning til den momsfrtagne udlejning af den faste ejendom, der er bestemt til anden brug, og kan således ikke momsfrtages.

Skatterådet har desuden i de bindende svar SKM2020.26SR, SKM2020.27. SR og SKM2020.28SR taget stilling til, hvad der skal forstås ved "af en og samme ejer".

Se den af Spørger beskrevne praksis nedenfor under SKM2020.26.SR.

SKM2017.299.BR angik, om et ejendomsselskabs udlejning af parkeringspladser til en ejerforening i en ejendom i Y1 Kommune var momspligtig i medfør af momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt. eller om udlejningen som hævdet af ejerforeningen skulle anses for at være et accessorisk led i en af kommunen foretaget momsfrtaget udlejning efter § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt., af den grund, hvorpå ejerforeningens beboelsesejendom var beliggende.

Parkeringspladserne lå et i et underjordisk parkeringsanlæg, der befandt sig under den bygning, hvorpå ejerforeningens bygning var opført. Bygningen var opført af ejendomsselskabet, men var overdraget til ejerforeningen i forbindelse med ejerforeningens stiftelse og opdelingen af ejendommen i ejerlejligheder.

Byretten fastslog, at der var tale om et udlejningsforhold mellem ejendomsselskaber og ejerforeningen.

Videre henviste retten til, at det følger af EU-Domstolens dom i sag C-173/88, Henriksen (jf. Højesterets efterfølgende dom i sag U1990.72/2H), at der er to kumulative betingelser for at anse en udlejning af en parkeringsplads for at være i nær tilknytning til en udlejning af fast ejendom, således at de to lejeforhold udgør én økonomisk transaktion.

Den første betingelse var, at pladsen til parkering af køretøjer og den faste ejendom, der er bestemt til anden brug, hører til samme bebyggelse. Den anden betingelse var, at begge de nævnte ejendomme udlejes til den samme lejer af én og samme ejer.

Det var ubestridt, at den første betingelse var opfyldt.

Derimod var den anden betingelse ikke opfyldt, eftersom parkeringsanlægget var ejet og udlejet af ejendomsselskabet til ejerforeningen, mens grunden under ejerforeningens bygning var ejet og udlejet af kommunen til ejerforeningen.

Byretten bemærkede, at den af ejerforeningen påberåbte senere praksis for EU-Domstolen om den momsmæssige kvalifikation af sammensatte ydelser ikke ændrede på det resultat, der følger af dommen i Henriksen-sagen, som specifikt tager stilling til den momsmæssige behandling af udlejning af parkeringsplads.

Retten tilføjede, at det forhold, at Y1 Kommune som offentlig myndighed og grundejer har varetaget det samfundsmæssige hensyn, at bebyggelsens beboere har ordnede parkeringsforhold, kunne ikke føre til det resultat, at ejendomsselskabets udlejning af parkeringspladserne til ejerforeningen kunne anses for at være en med kommunens udlejning af grunden sammenhængende ydelse.

Byrettens dom blev desuden stadfæstet af Østre Landsret i SKM2018.434.ØLR.

I det (de) bindende svar SKM2020.26.SR (herunder SKM2020.27.SR og SKM2020. 28SR) tager Skatterådet stilling til, hvorvidt Spørger momsfrig kunne udleje parkeringspladser i et parkeringshus i nær tilknytning til udlejning af momsfrie lejemål i en udlejningsejendom.

Af det bindende svar fremgår det, under Skattestyrelsens indstilling og begrundelse, hvad der skal forstås ved "af en og samme ejer". I de bindende svar fremgår følgende:

" ...

Ad b)

P-pladsen og den faste ejendom, der er bestemt til anden brug, skal udlejes til den samme lejer af en og samme ejer.

...

I C-173/88, præmis 16, stilles krav om at udlejningen foretages af en og samme ejer, hvis der skal være tale om en accessorisk ydelse. Set i lyset af, at der er to udlejningsaftaler, hvis indbyrdes sammenhæng skal vurderes, kan det umiddelbart undre, at der skal være tale om samme ejer og ikke samme udlejer. Det vil ofte være identitet mellem ejer og udlejer, men ikke altid, som denne sag viser.

En gennemgang af præmis 16 i den tyske, engelske og franske oversættelse viser således overensstemmende, at det ikke er entydigt, at det skal være samme "ejer", idet flere oversættelser henviser til samme "udlejer".

Den engelske version anvender ordet "landlord", hvis primære betydning er udlejer. Det kan dog også oversættes til "godsejer", men sædvanligvis ikke til "ejer".

Den tyske version anvender ordet "Vermieter", der entydigt oversættes til "udlejer".

Den franske version anvender ordet "propriétaire", der sædvanligvis betyder "ejer", men som også kan have betydningen "udlejer".

Betingelsen om, at der skal være tale om samme ejer (udlejer) stilles af EF-Domstolen som led i en vurdering af, om udlejningen af parkeringspladsen sker i nær tilknytning til en afgiftsfri udlejning af fast ejendom, der er bestemt til anden brug, i den forstand, at de to lejeforhold udgør én økonomisk transaktion.

På den baggrund giver det efter Skattestyrelsens opfattelse god mening at forstå betingelsen således, at der skal være tale om samme udlejer. Leverandøren til de to ydelser er således den samme..."

I det bindende svar tiltræder Skatterådet indstilling og begrundelse, mens de oplister dommen C-173/88's præmis 16 på både tysk, engelsk og fransk. Oversættelsen viser, som også nævnt af Skattestyrelsen, at det ikke er entydigt, at det skal være samme "ejer", idet flere oversættelser henviser til samme "udlejer".

" C-173/88, Morten Henriksen, engelsk version, præmis 16

"That is so, on the one hand, if the parking place and the immovable property to be used for another purpose are part of a single complex and, on the other, if both properties are let to the tenant by the same landlord."

C-173/88, Morten Henriksen, tysk version, præmis 16

“Das ist dann der Fall, wenn der platz für das Abstellen von Fahrzeugen und das für einen anderen Gebrauch bestimmte Grundstück Teil ein og desselben Gebäudekomplexes sind und diese beiden Gegenstände von ein un demselben Vermieter an ein und denselben Mieter vermietet werden.”

C-173/88, Morten Henriksen, fransk version, præmis 16

"Tel est le cas si, d'une part, l'emplacement pour le stationnement des véhicules et l'immeuble destine á une autre usage font partie d'un même ensemble immobilier et si, d'autre part, ces deux biens sont loués au même locataire par le même propriétaire."

I afgørelsen SKM2007.882.LSR fra Landsskatteretten blev en andelsboligforenings udlejning af parkeringspladser til medlemmer ikke anset for momsfristaget.

I afgørelsen fra Landsskatteretten blev andelsboligforenings udlejning af parkeringspladser til både andelshaver og udenforstående lejere i sin helhed anset for momspligtig udlejning.

Af afgørelsen fra Landsskatteretten fremgår det bl.a.:

"... Det følger af EF-Domstolens faste retspraksis, herunder C-326/99, Goed Wonen, præmis 47 og C-275/01, Sinclair Collis Ltd, præmis 22, at fritagelserne i sjette momsdirektivs artikel 13, er selvstændige fællesskabsretlige begreber. Endvidere har EF-Domstolen i flere domme, herunder C-2/95, SDC, udtalt, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette momsdirektivs artikel 13, skal fortolkes indskrænkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person.

...

Tre retsmedlemmer, herunder retsformanden, udtaler:

I forholdet mellem andelsboligforeningen og andelshaverne er andelsboligforeningens vedtægter gældende, hvorfor forholdet som udgangspunkt ikke er omfattet af den danske lejelovgivning.

Det fællesskabsretlige begreb udlejning af fast ejendom er omfattet af fritagelsesbestemmelserne og skal derfor fortolkes indskrænkende. Da EF-Domstolens eksisterende praksis for fastlæggelsen af begrebet udlejning af fast ejendom, som er angivet overfor, ikke giver faste holdepunkter for at antage, at begrebet omfatter forholdet mellem andelsboligforeninger og andelshavere, kan forholdet ikke anses for omfattet af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt.

Allerede af denne grund kan udlejningen af parkeringspladserne til foreningens andelshavere ikke anses for at være et momsfrist accessorium til momsfri udlejning af fast ejendom.

Foreningens udleje af parkeringspladser må derfor anses for momspligtig i sin helhed, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt."

Ifølge afgørelsen fra Landsskatteretten følger det af EF-Domstolens faste retspraksis, herunder C-326/99, Goed Wonen, præmis 47 og C-275/01, Sinclair Collis Ltd., præmis 22, at fritagelserne i sjette momsdirektivs artikel 13 er selvstændige fællesskabsretlige begreber. Ligeledes fremgår det, at EF-Domstolen i flere domme herunder C-2/95, SDC, har udtalt, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette momsdirektivs artikel 13, skal fortolkes indskrænkende.

Hertil kommer, at der i EF- og EU-Domstolens eksisterende praksis ikke findes faste holdepunkter for, at udlejning af parkeringspladser kan anses som værende en accessorisk ydelse til den momsfrie udlejning af den faste ejendom, når parkeringspladserne og den faste ejendom de facto udlejes af to forskellige udlejere. Der er således ikke tale om, at begge udlejes til den samme lejer af en og samme ejer (udlejer), hvorfor forholdet ikke kan anses for omfattet af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt.

Af ovenstående praksis fremgår det, at følgende betingelser skal være opfyldt, før udlejningen af parkeringspladserne kan anses som værende en accessorisk ydelse til den momsfrie udlejning af lejligheder i Ejendommen;

- a) pladsen til parkering af køretøjer og den faste ejendom, der er bestemt til anden brug, hører til samme bebyggelse, og
- b) såfremt begge udlejes til den samme lejer af en og samme ejer.

Da dette ikke synes tilfældet for nærværende anmodning om bindende svar, er det Spørgers opfattelse, at Spørgers udlejning af parkeringspladser til beboerne i Ejendommen ikke kan anses for omfattet af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt.

Spørgsmålet 1 skal derfor efter Spørgers opfattelse besvares bekræftende med "ja".

Spørgers bemærkninger til Skattestyrelsens indstilling til svar

Ud fra Skattestyrelsens sagsfremstilling forstår Spørger, at Skattestyrelsen mener, at udlejning af parkeringspladser kun kan være afgiftsfri i nær tilknytning til afgiftsfri udlejning af fast ejendom, hvis udlejningen af parkeringspladserne er omfattet af ML § 13, stk. 1, nr. 8, 2 pkt.

Det er således nødvendigt for at udlejning af parkeringspladser kan ske afgiftsfrit i nær tilknytning til afgiftsfri udlejning af fast ejendom, at udlejningen af parkeringspladsen kan defineres som værende fast ejendom i momsmæssig henseende.

Modsat vil det sige, at hvis der ikke er tale om udlejning af parkeringspladser, der kan anses som værende omfattet af begrebet "fast ejendom" (afgrænset areal, lejer har råderet som ejer), så kan udlejningen af parkeringspladsen ikke fritages som udlejning af parkeringspladser i nær tilknytning til afgiftsfri udlejning af fast ejendom.

Hvis dette er korrekt forstået, vil vi opfordre til, at Skattestyrelsen uddyber dette yderligere i sagsfremstillingen, da det efter vores opfattelse ikke fremgår helt klart.

Hvis ovenstående er korrekt forstået, så vil vi desuden opfordre Skattestyrelsen til at uddybe, hvordan begrebet "flydende pladser" skal forstås i forhold til begrebet fast ejendom. Det er for Spørger uklart, på baggrund af sagsfremstillingen, hvorvidt flydende pladser kan defineres som værende fast ejendom, hvis

der fx alene udlejes 149 parkeringsbåse (og ikke 153), som er antallet af parkeringsbåse, som Spørger kan disponere over.

Vi vil således opfordre Skattestyrelsen til at uddybe, om udlejningen af flydende pladser kan anses som værende omfattet af begrebet "fast ejendom", hvis der alene udlejes det antal parkeringspladser, som udlejer råder over, således lejer som udgangspunkt altid vil være garanteret en fast plads inden for et nærmere defineret område (149 pladser), eller vil anvendelsen af flydende pladser altid føre til, at udlejningen ikke kan anses som værende udlejning af fast ejendom, men i stedet momsretligt skal kvalificeres som en momspligtig leverance af en tjenesteydelse i form af "retten til at parkere", og derfor aldrig kan ske afgiftsfrit i nær tilknytning til udlejning af fast ejendom.

Det er vores opfattelse, at nærværende sagsfremstilling giver anledning til uklarhed omkring ovenstående, fremhævede punkter, hvorfor vi håber, at Skattestyrelsen på vores opfordring vil uddybe sagsfremstillingen på de ovenstående, fremhævede punkter.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørgers historiske udlejning af parkeringspladser i X1-Bygning til beboerne i samme ejendom er momspligtig, når Spørger i eget navn har udlejet parkeringspladserne til beboerne i ejendommen.

Begrundelse

Spørger har historisk indgået aftaler om parkering mod vederlag i forhold til 134 almindelige p-pladser og 6 handicappladser beliggende i kælderen under ejendommen X1-Bygning.

Historisk har Spørger således drevet selvstændig økonomisk virksomhed med tilrådighedsstillelse af parkeringspladser mod et vederlag. I forhold til denne aktivitet er Spørger derfor en afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3, stk. 1, hvorefter afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed samt definitionen af begrebet økonomisk virksomhed i momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1.

I medfør af momslovens § 4, stk. 1, skal der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Udgangspunktet er derfor, at Spørger skal opkræve moms af de ydelser, som Spørger leverer i medfør af parkeringsaftalerne.

Ydelser bestående i udlejning og bortforpagtning af fast ejendom er imidlertid momsfritaget, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, som implementerer momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l, og stk. 2, litra b, i dansk ret.

I henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, omfatter momsfritagelsen for udlejning af fast ejendom bl.a. ikke udlejning af parkerings- og garagepladser til køretøjer.

For at en leverance kan være omfattet af en undtagelse til en fritagelse, er det en forudsætning, at leverancen i udgangspunktet er omfattet af fritagelsen, idet betingelserne herfor er opfyldt, jf. præmis 44 i EU-Domstolens dom i sag C-270/09, MacDonald Resorts Ltd.

Konkret har Spørger indgået individuelle aftaler med bl.a. beboerne i ejendommen X1-Bygning om parkering i parkeringskælderen under ejendommen. Det er oplyst, at der i parkeringskælderen opereres med såkaldte "flydende pladser", dvs. u-nummererede pladser. Medkontrahenterne har derfor ikke krav på at kunne parkere på en nærmere afgrænset og identificerbar plads i parkeringskælderen.

Som konsekvens af, at der er tale om u-nummererede pladser kan Spørger udleje flere parkeringspladser end der forefindes i parkeringskælderens. Spørger disponerer ifølge anmodningen over 140 parkeringspladser, i form af 134 ordinære parkeringspladser samt 6 handicappladser, mens der aktuelt er indgået 153 parkeringsaftaler.

I parkeringsaftalerne er det derfor også præciseret, at i tilfælde af, at der ikke forefindes ledige p-pladser, kan Spørger ikke gøres ansvarlig, ligesom medkontrahenten i sådanne tilfælde ikke har krav på en reduktion af vederlaget.

Ved at indgå en parkeringsaftale med Spørger, får medkontrahenten en ret til at parkere, men ikke har krav herpå, idet parkering forudsætter, at der er ledige pladser.

Med henblik på besvarelsen af spørgsmålet, skal det indledningsvist vurderes, om Spørgers leverancer opfylder betingelserne for at blive kvalificeret som "udlejning af fast ejendom" i fritagelsesbestemmelsens forstand.

Hverken momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra 1, eller momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, definerer begrebet "udlejning af fast ejendom".

Ifølge fast retspraksis er de begreber, som anvendes i fritagelsesbestemmelserne i momssystemdirektivet selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvorfor de skal underlægges en fællesskabsdefinition, jf. præmis 16 i EU-Domstolens afgørelse i sag C-184/03, Temco Europe SA.

Begreberne i fritagelsesbestemmelserne skal endvidere fortolkes strengt, idet momsfrigørelserne er undtagelser fra det almindelige princip om, at der skal opkræves moms af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person, jf. præmis 17 i EU-Domstolens afgørelse i sag C-284/03, Temco Europe SA.

I flere domme har EU-Domstolen defineret begrebet "udlejning af fast ejendom" i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i fritagelsesbestemmelsen, således at det i det væsentlige består i, at rettighedshaveren for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til at råde over en fast ejendom, som om den pågældende var ejer heraf og udelukke andre fra at udnytte denne rettighed, jf. denne definition i præmis 19 i sag C-284/03, Temco Europe SA.

Ved bedømmelsen af, om en bestemt leverance skal kvalificeres som "udlejning af fast ejendom" i fritagelsesbestemmelsens forstand, skal det derfor vurderes, om leverancen har de karakteristika, som ifølge EU-Domstolen er kendetegnende for aftaler om bortforpagtning og udlejning af fast ejendom. I henhold til EU-Domstolens praksis er det en forudsætning for at leverancen kan kvalificeres som "udlejning af fast ejendom", at alle betingelserne er opfyldt, jf. præmis 22 og 23 i EU-Domstolens dom i sag C-55/14, Régie communale autonome du stade Luc Varenne.

Det skal på denne baggrund vurderes om:

- parkeringsaftalen vedrører en nærmere angiven periode
- leverancen sker mod vederlag
- parkeringsaftalen indebærer, at medkontrahenten tildeles retten til at råde over en fast ejendom, som om den pågældende var ejer heraf og kan udelukke andre fra at udnytte denne rettighed

Det fremgår af parkeringsaftalerne, at medkontrahenterne i en med Spørger aftalt periode og mod et vederlag opnår retten til at parkere i parkeringskælderens under ejendommen X1-Bygning. Betingelserne herom er således opfyldt.

Det skal herefter vurderes, hvorvidt parkeringsaftalen tillige indebærer, at "*medkontrahenterne opnår en ret til at råde over en fast ejendom, som var den pågældende, ejer heraf og udelukke andre fra at udnytte denne rettighed*".

Både EU-Domstolen, Landsskatteretten og Skatterådet har i en række afgørelser forholdt sig til betingelsens nærmere indhold.

I sag C-275/01, Sinclair Collis Ltd., vurderede EU-Domstolen, at der ikke var tale om udlejning af fast ejendom, når indehaveren af nogle lokaler gav ejeren af en cigaretautomat ret til at opstille automaten i lokalerne.

EU-Domstolen henså ved afgørelsen til, at kontrakten ikke havde til formål passivt at stille et areal eller en plads til rådighed, således at der sikres medkontrahenten en ret til at råde over arealet eller pladsen, som var den pågældende ejer, og til at udelukke andre fra at udnytte denne mulighed, jf. dommens præmis 27.

Dette blev ifølge EU-Domstolen understøttet af, at det i kontrakten ikke var bestemt, på hvilket præcist afgrænset areal eller på hvilken bestemt plads automaterne skulle opstilles inden for etableringsområdet, jf. dommens præmis 28.

På denne baggrund konkluderede EU-Domstolen, at rådigheden over en del af arealet af eller en plads i erhvervslokaler under disse omstændigheder kun var et middel til at udføre den tjenesteydelse, der er formålet med kontrakten, nemlig at sikre udøvelsen af en eneret til salg af cigaretter i etableringsområdet gennem opstilling og vedligeholdelse af automater mod betaling, jf. dommens præmis 30.

SKM2002.602.LSR angik en hundepension, hvor ydelserne bestod i, at nummererede rum med et fast og måleligt areal blev stillet til rådighed for hundeejere. Landsskatteretten fandt, at leverancen skulle kvalificeres som udlejning af fast ejendom, idet retten lagde vægt på, at der var tale om nærmere afgrænsede og identificerbare rum, som den pågældende lejer havde en brugsret til.

Tilsvarende stillede Landsskatteretten i SKM2002.605. LSR, krav om, at det udlejede areal var afgrænset og identificerbart. Sagen angik møbelopbevaring, hvor de enkelte kunders møbler var separeret fra hinanden ved hjælp af flytbare skillerum. Med nedenstående begrundelse fandt Landsskatteretten, at aktiviteten med opbevaring af møbler ikke var omfattet af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8: "*Retten finder det således ikke godtgjort, at kontraktsparterne har betalt og betaler en leje for et afgrænset og identificerbart område eller dele af en ejendom. Retten har herved bl.a. henset til fremlagte kontraktmateriale, og til, at den pågældende alene har adgang til de opbevarede effekter efter nærmere aftale med klageren*".

I ovenstående afgørelser blev der således lagt afgørende vægt på, om aftalen indebar, at medkontrahenten fik råderet over et areal/rum, som var nærmere afgrænset og identificerbart.

Kravet om, at aftalen skal vedrøre et nærmere afgrænset område/areal, er præciseret af EU-Domstolen i sag C-284/03, Temco Europe SA. Sagen angik fire selskaber, der tilhørte samme koncern og som alle var underlagt en fælles, central ledelse. Der blev mellem Temco Europa SA og de tre øvrige selskaber indgået individuelle aftaler, hvorved Temco Europa SA gav selskaberne ret til at udøve deres virksomhed i selskabets faste ejendom med en lokaletildeling, der besluttes af bestyrelsen i Temco Europa SA, uden at de enkelte selskaberne havde en brugsret til en bestemt del af ejendommen, jf. faktum i dommens præmis 12.

EU-Domstolen vurderede, at betingelsen om, at medkontrahenten skal opnå en *ret til at råde over en fast ejendom, som var den pågældende, ejer heraf og udelukke andre fra denne rettighed*" også var opfyldt i en sådan situation.

I dommens præmis 24 og 25 konkluderer EU-Domstolen således følgende:

" 24. Desuden kan en lejekontrakt godt vedrøre bestemte dele af en ejendom, der skal benyttes i fællesskab med andre lejere.

25. At der i kontrakten er sådanne begrænsninger i retten til at bruge de udlejede lokaler er ikke til hinder for, at der er tale om en eneret i forhold til enhver anden person, som ikke i henhold til lov eller ifølge kontrakten kan påberåbe sig en ret til de goder, som lejekontrakten vedrører."

Det er Skattestyrelsens vurdering, at EU-Domstolens afgørelse i sag C-284/03, Temco Europe SA, præciserer, at kravet om, at medkontrahenterne i medfør af aftalen skal opnå rådighed over et nærmere defineret areal, også vil være opfyldt, i de tilfælde, hvor kontrakten angår en identificerbar ejendom eller en del heraf, men hvor rettighederne til at råde over det samme areal er overdraget til flere.

De i anmodningen om bindende svar omhandlede parkeringsaftaler vedrører u-nummererede parkeringspladser under ejendommen X1-Bygning. Aftalen giver således ikke medkontrahenterne krav på at parkere på en bestemt parkeringsplads. I lighed med forholdet i sag C-284/03, Temco Europe SA, opnår medkontrahenterne således alene en ret til at benytte en bestemt del af ejendommen, idet brugsretten til ejendommene er begrænset af, at parkeringskælderens skal benyttes i fællesskab med andre, som er tillagt tilsvarende rettigheder.

Med henvisning til EU-Domstolens dom i sag C-284/03, Tempo Europe SA, er det Skattestyrelsens vurdering, at det forhold at parkeringsaftalerne indebærer, at parkeringskælderens skal benyttes i fællesskab med andre og ikke vedrører en identificerbar parkeringsplads ikke udelukker, at leverancen momsretligt kan kvalificeres som udlejning af fast ejendom i fritagelsens forstand.

Kravet om, at medkontrahenten i medfør af aftalen skal have fået overdraget retten til at råde, som var denne ejer af den faste ejendom, var omdrejningspunktet i EU-Domstolens dom i sag i C-451/06, Gabrielle Walderdorff. Her fandt EU-Domstolen, at leverancen ikke kunne kvalificeres, som "udlejning af fast ejendom", jf. dommens præmis 22.

Dommen angik en fiskeklub, som fik overdraget retten til at fiske i to nærmere angivne vådområder. I forpagtningsaftalen med fiskeklubben forbeholdt ejeren af vådområdet sig retten til, at hun selv og en af hende godkendt gæst dagligt kunne bedrive fiskeri på vandområderne.

Ved vurderingen henså EU-Domstolen til, at fiskeklubben i medfør af forpagtningsaftalen udelukkende var tillagt retten til at udøve fiskeri i det omhandlede område og at Gabriele Walderdorff i aftalen med fiskeklubben havde forbeholdt sig retten til frit at bedrive fiskeri på vådområderne for sig selv og en af hende godkendt gæst om dagen, jf. dommens præmis 21.

På den baggrund konkluderede EU-Domstolen i præmis 23 følgende: *"Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at en tildeling af retten til at udøve fiskeri mod vederlag i henhold til en forpagtningsaftale, der er indgået for en periode på ti år af ejeren af det vandområde, som denne ret er tildelt for, og af indehaveren af fiskerettighederne til et offentligt ejet vandområde, ikke udgør bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom, eftersom den tildelte ret ikke giver ret til at tage den omhandlede faste ejendom i besiddelse og udelukke andre fra at udnytte en sådan ret.*

Det, som særligt karakteriserer leverancen i sag C-451/06, Gabrielle Walderdorff, var således, at det som blev overdraget i medfør af aftalen, var en fiskeret, og ikke en ret til at råde over en fast ejendom, som var fiskeklubben, ejer heraf og udelukke andre fra at herfra. Gabrielle Walderdorff, eller andre som måtte få overdraget retten hertil, kan uanset overdragelse af fiskerettighederne til fiskeklubben fortsat råde som ejer over den faste ejendom, så længe dette blot sker med respekt af fiskeklubbens ret til at fiske.

I lyset af EU-Domstolens dom i sag C-284/03, Temco Europe SA, er det Skattestyrelsens vurdering, at dommen i sag C-451/06, Gabriele Walderdorff, skal fortolkes således, at der skal skelnes mellem på den ene side den situation, hvor det som overdrages i medfør af aftalen er en "rettighed" som kan være knyttet op på fast ejendom, og på den anden side den situation, hvor aftalen indebærer, at medkontrahenten kan råde over en faste ejendom, som var denne ejer af denne, herunder udelukke at andre kan råde på samme måde over den faste ejendom. En sådan fortolkning af dommen understøttes af, at Gabriele Walderdorff i forhold til et ene vådområde alene havde fiskerettigheder, som derfor også var det eneste, som hun kunne overdrage til andre.

Betingelsen om, at medkontrahenten skal kunne til at råde over den faste ejendom, som var denne ejer og udelukke andre herfra, var også et element i EU-Domstolens dom i sag C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn

Dommen angik en lejeaftale vedrørende en identificerbar bådeplads i en havn. Af lejeaftalen fremgik, at såfremt pladshaver ikke ønskede at benytte sin bådeplads i en periode over 24 timers varighed, skulle pladsen uden godtgørelse stilles til disposition for gæster i havnen.

I forhold til betydningen af, at bådepladsen kunne anvendes af andre, anførte EU-Domstolen følgende: *"I hovedsagen er det ubestridt, at forholdet mellem FML og brugerne af liggepladser på land, der har eneret i en bestemt periode til brug af de pladser, der tildeles dem, er omfattet af begrebet udlejning i nævnte bestemmelses forstand.*

Det forholder sig på samme måde med forholdet mellem FML og brugerne af bådepladser på vand, selvom en sådan plads lejlighedsvis kan benyttes af en anden både end pladshaverens, når sidstnævnte ikke selv benytter den til sin egen både. En sådan lejlighedsvis brug, der ikke berører pladshaverens rettigheder, kan ikke anses for at ændre forholdet mellem denne og havneforvalteren".

Det var således EU-Domstolens vurdering, at det faktum, at andre end medkontrahenten kunne benytte dennes bådeplads, var uden betydning for, hvorvidt leverancen kunne kvalificeres som "udlejning af fast ejendom", såfremt andres benyttelse ikke berørte pladshaverens rettigheder i medfør af aftalen.

Det forhold, at Spørger indgår flere aftaler om parkering end der er parkeringspladser ses at kunne påvirke den enkelte medkontrahents rettigheder i forhold til at kunne råde over ejendommen, som var denne ejer heraf, jf. at der ikke er garanti for at kunne parkere i parkeringskælderen.

Parkeringsaftalerne er endvidere karakteriseret ved at medkontrahenterne mod vederlag opnår ret til at parkere i parkeringskælderen, mens der ikke overdrages andre rettigheder i forhold til reelt at råde over ejendommen, heller ikke retten til at udelukke andre fra udbytte retten til at parkere.

På denne baggrund og med henvisning til EU-Domstolens domme i sag C-482/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn og sag C-451/06, Gabrielle Walderdorff, er det Skattestyrelsens vurdering, at betingelsen om, at medkontrahenten i medfør af aftalen skal overdrages en ret til at råde over den faste ejendom, som var denne ejer og udelukke andre fra at udnytte denne rettighed ikke er opfyldt.

Da leverancen ikke er omfattet af fritagelsesbestemmelsen, er det ikke relevante at vurdere, hvorvidt leverancen er omfattet af en udtagelse til fritagelsen.

Det er således Skattestyrelsens vurdering, at leverancen til beboerne i X1-Bygning momsretligt skal kvalificeres som en momspligtig leverance af en tjenesteydelse i form af retten til at parkere og ikke som udlejning af fast ejendom.

Henset til ovenstående indstiller Skattestyrelsen, at det bekræftes, at de af Spørger leverede ydelser er momspligtige, men med en anden begrundelse.

Med henvisning til Spørgers høringssvar skal Skattestyrelsen præcisere, at det ikke er Skattestyrelsens opfattelse, at det er en forudsætning for at tilrådighedsstillelse af parkeringspladser kan udgøre en accessorisk ydelse til udlejning af fast ejendom, at parkeringsydelsen udgør udlejning af fast ejendom i momslovens forstand.

For at en ydelse kan anses for at accessorisk ydelse til en hovedydelse er det imidlertid en forudsætning, at begge ydelser leveres af samme leverandør. Dette er bl.a. fastslået af Skatterådet i afgørelsen SKM2020.337.SR.

Konkret indgår Spørger i eget navn aftaler med beboerne i ejendommen X1-Bygning om tilrådighedsstillelse af parkeringspladser. Herudover leverer Spørger ikke andre ydelser til beboerne, jf. at det er ejeren af ejendommen, som i eget navn udlejer lejlighederne til beboerne.

Det er på denne baggrund Skattestyrelsens vurdering, at det ikke er relevant at foretage en vurdering af, hvorvidt de ydelser, som Spørger leverer, kan udgøre en accessorisk ydelse.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja, se dog begrundelse".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1

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.

Momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1 litra l) og stk. 2, litra b)

Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

l) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

[...]

2. Den i stk. 1, litra l), omhandlede fritagelse omfatter ikke følgende former for udlejning:

[...]

b) udlejning af pladser til parkering af transportmidler

Momslovens § 3, stk. 1

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

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.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 8

Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

[...]

8) Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder [...]. Fritagelsen omfatter dog ikke [...], udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads samt udlejning af opbevaringsboks.

Praksis

C-173/88, Morten Henriksen

[...]

14. Det skal imidlertid bemærkes, at begrebet "udlejning af fast ejendom", som er genstand for afgiftsfritagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 13 B, litra b), ud over udlejning af faste ejendomme, der er udlejningens hovedgenstand, omfatter udlejning af alle goder, der er accessorier hertil.

15. Udlejning af pladser til parkering af køretøjer er herefter ikke undtaget fra den således hjemlede afgiftsfritagelse, såfremt udlejningen sker i nær tilknytning til en afgiftsfri udlejning af fast ejendom, der er bestemt til anden brug - som f.eks. beboelsesejendomme eller erhvervsejendomme - i den forstand, at de to lejeforhold udgør én økonomisk transaktion.

C-275/01, Sinclair Collis Ltd.

15. Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at det udgør udlejning af fast ejendom i bestemmelsens forstand, at en indehaver af lokaler giver indehaveren af en cigaretautomat ret til at opstille automaten, forestå driften heraf og vedligeholde den i lokalerne i en periode på to år på et sted, der udpeges af indehaveren af lokalerne, mod, at denne får en procentdel af bruttofortjenesten fra salget af cigaretter og andre tobaksvarer i lokalerne, men der ikke indrømmes indehaveren af automaten andre rettigheder til at råde eller bestemme over lokalerne end dem, der fremgår af den skriftlige aftale, der er indgået mellem parterne.

[...]

27. Det bemærkes hertil at ifølge de oplysninger, den forelæggende ret har givet, har kontrakten ikke til formål passivt at stille et areal eller en plads til rådighed, således at der sikres medkontrahenten en ret til

at råde over arealet eller pladsen, som om den pågældende var ejer, og til at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed.

28. Dette støttes af, at det for det første i kontrakten ikke bestemmes på hvilket præcist afgrænset areal eller på hvilken bestemt plads automaterne skal opstilles iden for etablerementet. [...]

[...].

30. Rådigheden over en del af arealet eller en plads i erhvervslokaler udgør under disse omstændigheder i henhold til kontrakten kun et middel til at udføre den tjenesteydelse, der er formålet med kontrakten, nemlig at sikre udøvelsen af en eneret til salg af cigaretter i etablerementet gennem opstilling og vedligeholdelse af automater mod betaling af en procentdel af fortjenesten.

C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn

[...]

10 I de tilfælde, hvor pladsen lejes for et år, tildeles lejeren en bestemt og identificeret plads såvel som ret til anvendelse af havnens fælles faciliteter i form af toilet og bad m.v. Bådepladserne bliver indrettet efter bådens størrelse. Hver plads er særskilt nummereret og markeres med hækpæle/y-bomme eller flydebro med y-bomme. Ønsker en pladshaver ikke at benytte sin bådeplads i en periode over 24 timers varighed, skal pladsen uden godtgørelse stilles til disposition for gæster.

[...]

I hovedsagen er det ubestridt, at forholdet mellem FML og brugerne af liggepladser på land, der har eneret i en bestemt periode til brug af de pladser, der tildeles dem, er omfattet af begrebet udlejning i nævnte bestemmelses forstand. Det forholder sig på samme måde med forholdet mellem FML og brugerne af bådepladser på vand, selvom en sådan plads lejlighedsvis kan benyttes af en anden både end pladshaverens, når sidstnævnte ikke selv benytter den til sin egen både. En sådan lejlighedsvis brug, der ikke berører pladshaverens rettigheder, kan ikke anses for at ændre forholdet mellem denne og havneforvalteren.

C-284/03, Temco Europe SA

[...]

12. Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at transaktioner - hvorved et selskab samtidigt, i form af særskilte aftaler, overdrager selskaber, der er forbundet med dette en midlertidig ret til at tage den samme faste ejendom i brug mod betaling af et fast vederlag, der hovedsagelig er fastsat på grundlag af det benyttede areal - er udlejning af fast ejendom i denne bestemmelses forstand.

[...]

Domstolens svar

16. For det første bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at fritagelserne i sjette momsdirektivs artikel 13 er selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvorfor de må underlægges en fællesskabsdefinition [...].

17. For det andet skal de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette momsdirektivets artikel 13, fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. [...]

[...]

19. Domstolen har i adskillige domme defineret begrebet udlejning af fast ejendom i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b), således at det i det væsentlige består i, at rettighedshaveren for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til at benytte en fast ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed. [...].

[...]

24. Hvad endelig angår lejers eneret til at benytte ejendommen bemærkes, at denne ret kan begrænses i henhold til den med udlejer indgåede aftale og at den kun omfatter ejendommen, således som denne er defineret i aftalen. Udlejer kan derfor godt forbeholde sig ret til regelmæssigt at få adgang til den udlejede ejendom. Desuden kan en lejekontrakt godt vedrøre bestemte dele af en ejendom, der skal benyttes i fællesskab med andre lejere.

25. At der i kontrakten er sådanne begrænsninger i retten til at bruge de udlejede lokaler er ikke til hinder for, at der er tale om en eneret i forhold til enhver anden person, som ikke i henhold til lov eller ifølge kontrakten kan påberåbe sig en ret til de gode, som lejekontrakten vedrører.

[...]

C-451/06, Gabriele Walderdorff

[...]

21. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at ifølge den aftale, der er indgået mellem Gabriele Walderdorff og fiskeklubben, råder klubben udelukkende over retten til at udøve fiskeri i de omhandlede vandområder. Det fremgår ligeledes at de sagsakter, som er blevet fremlagt for Domstolen, at Gabriele Walderdorff ifølge forpagtningsaftalen forbeholder retten til frit at bedrive fiskeri på vandområderne for sig selv og en af hende godkendt gæst om dagen. Ifølge den i hovedsagen omhandlede aftale råder fiskeklubben således ikke over nogen ret til at udelukke andre fra at udnytte de vandområder, som Gabriele Walderdorff er indehaver af, eller de offentligt ejede vandområder, hvor hun har rådighed over en fiskeret, der er registreret i fiskeregisteret.

22. Uden at det er nødvendigt at tage stilling til spørgsmål om, hvorvidt, en forpagtningsaftale som den i hovedsagen omhandlede om retten til at udøve fiskeri vedrører fast ejendom, må det fastslås, at et af elementerne i definitionen af fællesskabsbegreberne om bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, der anvendes inden for rammerne af Fællesskabets momsordning, ikke forefindes i det foreliggende tilfælde, eftersom den i hovedsagen omhandlede forpagtningsaftale ikke indrømmer fiskeklubben en ret til at tage den omhandlede ejendom i besiddelse og udelukke alle andre fra at udnytte en sådan ret.

23. Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at en tildeling af retten til at udøve fiskeri mod vederlag i henhold til en forpagtningsaftale, der er indgået for en periode på ti år af ejeren af det vandområde, som denne ret er tildelt for, og af indehaveren af fiskerettighederne til et offentligt ejet vandområde, ikke udgør bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom, eftersom den tildelte ret ikke giver ret til at tage den omhandlede faste ejendom i besiddelse og udelukke andre fra at udnytte en sådan ret.

C-270/09, MacDonald Resorts Ltd

[...]

Muligheden for fritagelse i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)

[...]

44 Når sådanne rettigheder imidlertid tjener til at opnå midlertidig anvendelse af en bolig, skal det afgøres, om overdragelsen af disse rettigheder skal kvalificeres som "udlejning af fast ejendom" i henhold til artikel 13, punkt B, litra b), og om undtagelser fra fritagelsesordningen i denne bestemmelse finder anvendelse.

C- 55/14, Régie communale autonome du stade Luc Varenne

[...]

22. Det skal endvidere bemærkes, at for at der er tale om udlejning af en fast ejendom i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal alle de betingelser, der karakteriserer en sådan transaktion være opfyldt, dvs. at ejeren af en ejendom har indrømmet lejereren ret til mod vederlag og for en aftalt periode at bruge denne ejendom og at udelukke alle andre fra at udnytte en sådan ret. [...].

23. Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), udgør en undtagelse fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver ydelse, som mod vederlag udføres af en afgiftspligtig person, og skal således fortolkes strengt. Hvis en af de i foregående præmis opregnede betingelser ikke er opfyldt, kan bestemmelsen ikke anvendes analogt med den begrundelse, at anvendelsen af den pågældende ejendom bedst kan sidestilles med udlejning i denne bestemmelses forstand.

SKM2002.602 . LSR

Landsskatteretten finder, at udlejning af de omhandlede rum må anses for udlejning af fast ejendom efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt. Retten har herved lagt vægt på, at der udlejes et nærmere afgrænset og identificerbart rum, som den pågældende lejer erhverver en brugsret til.

SKM2002.605.LSR

Klagen har indtægter ved opbevaring af møbler (bohaver). Møblerne opbevares i lokaler, hvor de enkelte kunders møbler er separeret fra hinanden ved hjælp af flytbare skillerum.

[...]

Retten finder ikke, at den i sagen omhandlede aktivitet med møbelopbevaring er omfattet af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, om udlejning af fast ejendom. Retten finder det således ikke godtgjort, at kontraktsparterne har betalt og betaler leje for et afgrænset og identificerbart område eller dele af en fast ejendom. Retten har herved bl.a. henset til det fremlagte kontraktmateriale, og til at de pågældende alene har adgang til de opbevarede effekter efter nærmere aftale med klageren.

SKM2014.841.SR

I den konkrete sag anvendes de pågældende lokaler både af ejeren af ejendommen, Boligselskab 1 og af lejereren Boligselskab 2.

Sag C-184/03, Temco Europe SA angik et selskabs udlejning af en fast ejendom til 3 koncernforbundne selskaber, som sammen med Temco Europe SA var underlagt en fælles central lædelse-

[...]

Ligesom EU-Domstolen fastslog, at "... lejerens eneret til at benytte ejendommen [...] kan begrænses i henhold til den med udlejer indgåede aftale. [...] Udlejer kan derfor godt forbeholde sig ret til regelmæssigt at få adgang til den lejede ejendom. Desuden kan en lejekontrakt godt vedrøre bestemte dele af en ejendom, der skal benyttes i fællesskab med andre lejere. At der i kontrakten er sådanne begrænsninger i forhold til retten til at bruge de lejede lokaler, er ikke til hinder for, at der er tale om en eneret i forhold til enhver anden person, som ikke i henhold til lov eller ifølge kontrakten kan påberåbe sig en ret til det gode, som lejekontrakten vedrører.

Med henvisning til Generaladvokatens forslag til afgørelse og dommen i sag C-284/03, Temco Europe SA, er det SKATs opfattelse, at det ikke er en betingelse for, at der foreligger udlejning i momslovens forstand, at Boligselskab 2 er den eneste bruger af de pågældende lokaler. Udlejning af fast ejendom i momsmæssig henseende omfatter således også udlejning af ideelle andele af nærmere angivne lokaler.

SKM2020.337.SR

For at en ydelse skal kunne anses for at være en biydelse til en hovedydelse er det en forudsætning, at begge ydelser leveres af samme leverandør.