

Udskriftsdato: 25. december 2025

AFG nr 9457 af 27/08/2019 (Gældende)

Moms - Virksomhedsoverdragelse - Ejendomsprojekt

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-1775436

Moms - Virksomhedsoverdragelse - Ejendomsprojekt

Skatterådet bekræfter, at Spørger kan overdrage et antal ejendomsprojekter som momsfrie virksomhedsoverdragelser. Der er tale om overdragelse af ejendomme opført med henblik på udlejning, og overdragelserne omfatter bl.a. entreprisekontrakter og uopsigelige lejekontrakter for hovedparten af de enkelte ejerlejligheder.

Videre bekræfter Skatterådet, at overdragelse af et ejendomsprojekt opført med henblik på udlejning ikke kan anses som en momsfri virksomhedsoverdragelse, fordi køber har til hensigt at sælge de enkelte ejerlejligheder i stedet for at fortsætte udlejningsvirksomheden.

Skatterådsmøde 27. august 2019 - SKM2020. 191. SR

Redigeret ved offentliggørelsen

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers overdragelse af ejendomsprojektet vedrørende delområde X til H1 udgør en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers overdragelse af en del ejendomme (ejerlejligheder der skal anvendes til bolig- henholdsvis erhvervsmæssig udlejning) samt ejerlejligheder (parkeringskældre til momspligtig udlejning) til H2 m.fl. udgør en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers overdragelse af en ejendom til H3 ikke udgør en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Et ejendomsudviklingsselskab, Spørger, der er 100 % ejet af M K/S, erhvervede fra 2010 og årene frem en årrække en række ejendomme med det formål at udvikle et ejendomsprojekt.

De opførte ejendomme skal primært anvendes til momsfritaget boligudlejning, men der skal også ske momspligtig erhvervsmæssig udlejning og momspligtig udlejning af parkeringskældre.

Spørger har samarbejdet med Kommunen om lokalplanprocessen og Lokalplan blev vedtaget i 2014 af Byrådet.

Efter aftale blev områdets infrastruktur etableret af Kommunen. Kommunen og Spørger har aftalt en fordeling af omkostningerne til dette formål.

Videre har Spørger fået udarbejdet arkitekttegninger, indhentet nødvendige tilladelser, bl.a. byggetilladelse, indgået aftale om en totalentreprise for opførelse af ejendommene mv.

Der er tale om et meget stort projekt, og der har været en dialog med flere investorer. For at imødekomme investorerne er det nødvendigt, at delområderne X og Z udskilles fra Spørger i et antal nyoprettede

selskaber, H2 m.fl. samt H3, der skal ejes af M K/S. Anmodningen vedrører alene udskilningen af disse delområder.

Anmodningen vedrører således M K/S og Spørgers overdragelse af de enkelte ejendomsprojekter til de respektive nyoprettede selskaber, H2 m.fl. samt H3, der ligesom Spørger er 100 pct. ejet af M K/S.

Nærmere om Delområde X

Udlagt til centerformål i form af etagehusbebyggelse med tilhørende fællesfaciliteter, vej-, færdsels- og opholdsarealer. I delområdet kan der etableres butikker, liberale erhverv, restauranter og lignende som naturligt kan indpasses i et butikscenter. Området kan desuden anvendes til boliger og offentlige formål, herunder institutioner og faciliteter til fritids- og kulturformål.

Spørger fik byggetilladelse til delområde X i 2015, og indgik kort der efter en betinget totalentreprisekontrakt med G A/S.

Spørger indgik en lejeaftale vedrørende en butik i 2017.

Lejeforholdet forventes at træde i kraft i 2018. Spørger er frivillig registreret for udlejning af fast ejendom, og lejen tillægges moms. Videre er lejekontrakten uopsigelig i et antal år, og ved overdragelse af lejemålet til tredjemand, har lejer forkøbsret til samme pris/forhold.

Spørger afventede denne lejekontrakt, før man igangsatte byggeriet i delområde X. Dette skyldes bl.a., at når først 'ankerlejeren' er på plads, opnås der bedre finansiering som en konsekvens af den øgede sikkerhed i projektet.

Repræsentanten har i forbindelse med høringen oplyst, at den erhvervsmæssige udlejning er påbegyndt på tidspunktet for udarbejdelsen af denne indstilling.

Nærmere om Delområde Y og Z

Her er det muligt at opføre små boliger.

Videre er delområde Y og Z, sammen med de resterende delområder, udlagt til dels blandet bolig- og erhvervsformål, herunder butikker, liberale erhverv, restauranter, offentlige formål og lignende, med tilhørende fællesfaciliteter.

Spørger har udviklet Projektet i samarbejde med et arkitektfirma, som også har været involveret i lokalplanprocessen, byggetilladelsen, dialog med Stadsarkitekten mm. Anvendelse af de enkelte delområder er fastlagt i denne forbindelse.

Det fremgår af en oversigt på internettet, at det er hensigten at bygningerne (de enkelte ejerlejligheder) i delområde Y og Z skal udlejes, med undtagelse af bygning B, der skal sælges.

Udlejningen sker på projektstadiet, for at sikre, at så meget som muligt er udlejet, når den enkelte ejendom er færdigopført. På tidspunktet for indsendelsen af indeværende anmodning var næsten alle lejligheder udlejet.

Spørger fik byggetilladelse i 2016 til etageboliger samt parkeringskælder i delområde Y og Z og indgik umiddelbart herefter en betinget totalentreprisekontrakt med G A/S.

Investor og Delområder Y og Z

En investor, Køber, og M K/S, der ejede Spørger 100 %, indgik medio 2017 en betinget købsaftale. Aftalen er indgået med M K/S, da det i forbindelse med forhandlingerne med investorerne stod klart, at delområderne Y og Z skulle udskilles fra Spørger til en række nye selskaber.

Videre fremgår det af den betingede købsaftale, at overdragelsen af en række selskaber (H2 m.fl. og H3) fra M K/S til Investor successivt vil finde sted mellem ultimo 2017 og primo 2020.

Dette skyldes, at Investor, Køber, vil overtage et fuldt færdigopført og udlejet byggeri uden nogen form for risiko i forbindelse med opførelsen eller udlejningen. Købers overtagelse af de enkelte ejendomme/selskaber forudsætter således, at byggeriet er færdigmeldt, og at der er udstedt ibrugtagningstilladelse. Det fremgår af aftalen, at M K/S, Sælger, skal forestå udlejningen af boligerne på projektstadiet, og at Køber er garanteret en gennemsnitlig pris pr. lejemeter. Derved er Køber garanteret et afkast af sin investering fra dag ét.

Udskillelse af Spørger

Før transaktionen kan foretages, skal ejendommene(-projekterne) udskilles fra Spørger til en række selskaber, der, ligesom Spørger, ejes 100 % af moderselskabet M K/S.

Delområde X

Udskillelsen skete i 2017 til H1.

Der er på tidspunktet for indsendelsen af anmodningen ingen købere til dette selskab.

Delområde Y og Z

Udskillelsen skete ultimo 2017 til et antal selskaber, H2 m.fl. og H3. Kort herefter er parkeringskælderens, udskilt til et antal selskaber, P m.fl. Det er sket uden skattemæssige konsekvenser, da der er handlet mellem skattetransparente enheder.

Det var vigtigt at etablere en struktur, som gjorde det muligt at overdrage de enkelte selskaber, når den enkelte ejendom/bygning var færdiggjort og endeligt kunne tages i brug til den påtænkte anvendelse. Investor ønskede at overtage fuldt udlejede ejendomme med henblik på at få forrentet sin kapital. Det er Spørger, der har ansvaret for at bygningerne færdiggøres og sættes i drift i henhold til aftalegrundlaget.

Spørgers formål med Projektet samt videreførelse af de nye selskaber

Spørgers formål med Projektet er at udvikle området med henblik på at opføre ejendomme. Det er primært til brug for momsfrataget boligudlejning, men også til momspligtig erhvervsmæssig udlejning.

Udlejningen af de enkelte bygninger påbegyndes på projektstadiet. Det er for at sikre, at så meget som muligt er udlejet, når den enkelte ejendom er færdigopført. Det sker med succes, idet der foreligger en fuld lejeoversigt, hvoraf det fremgår, at næsten alle lejligheder var lejet ud på tidspunktet for indsendelse af anmodningen.

Videre er det oplyst, at M K/S efterfølgende har indgået en 'Drifts- og udlejningsaftale' med et administrationsselskab for Investor. Ifølge denne aftale skal M K/S fortsætte med at stå for driften og udlejningen af ejendommene i H2 m.fl. efter at selskaberne er overdraget.

Alle ejendomme er af Spørger udviklet / opført med henblik på udlejning. Det er sket med det formål at kunne udbyde disse som solide investeringsprojekter for investorer. Hensigten med udlejning er videreført i de selskaber, hvortil ejendommene er overdraget.

En undtagelse er dog ejendommen i H3, der lige som de andre ejendomsprojekter er opført med henblik på udlejning, men som Investor ønsker at overtage med henblik på (videre-)salg af de enkelte ejerlejligheder.

Moms ved udskillelserne

Delområde X - H1

Delområde X er overdraget til H1. Der er tale om overdragelse af et blandet ejendomsprojekt, som skal anvendes til momsfri boligudlejning og momspligtig erhvervsudlejning. Som beskrevet er der inden overdragelsen indgået en lejeaftale omkring momspligtig udlejning af en butik. Videre foretages der aktive handlinger for at udleje de øvrige erhvervslokaler, jf. bl.a. hjemmesiden. Det kan oplyses, at der på tidspunktet for indsendelsen af anmodningen pågik forhandlinger med interesserede erhvervslejere.

Der vil ligeledes ske udlejning af ejerlejlighederne på projektstadiet.

Repræsentanten har ved høringen oplyst, at hensigten vedrørende udlejning af de [...] boligenheder er videreført og foretaget på projektstadiet efter overtagelsen fra Spørger. På tidspunktet for udarbejdelse af denne indstilling var alle boligenheder udlejet på almindelige, uopsigelige lejevilkår. Første indflytning skete i 2019.

Spørger har opnået en frivillig momsregistrering for den erhvervsmæssige udlejning, som ligeledes er indhentet af H1 efter erhvervelsen af ejendommen. Spørger har herefter afmeldt den frivillige registrering.

Der overdrages et igangværende byggeprojekt med tilhørende aftaler. Overdragelsen er behandlet som en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Der er i den forbindelse overdraget reguleringsforpligtelser fra Spørger til køber, ligesom Skattestyrelsen er orienteret om overdragelsen.

Delområde Y og Z - H2 m.fl. og H3

Delområde Y og Z er overdraget til et antal koncernforbundne selskaber. Overdragelsen af de enkelte ejendomsprojekter (bygninger) til de købende selskaber er opdelt efter det forventede færdiggørelsestidspunkt for de enkelte bygninger. Kendetegnet for alle ejendomsprojekterne er, at Spørger har stået for hele projektudviklingen og indgået aftaler, som medfører, at der fremkommer en ejendom, der kan sættes i drift efter endt færdiggørelse.

De enkelte ejendomsprojekter var på overdragelsesdagen på forskellige stadier, herunder fra færdigopført og fuldt udlejet til igangværende ejendomsprojekt under opførelse, som udlejes på projektstadiet og reelt er overdraget med en udlejningsgaranti.

Vedrørende H2

Spørger har til dette selskab overdraget et antal ejendomme samt en ejerlejlighed (parkeringskælder). Spørger havde på tidspunktet for overdragelsen fuldt ud taget ejendommene i brug til momsfrataget boligudlejning.

Videre foretages der momspligtig udlejning bl.a. af p-pladser i terræn. Der er indhentet en frivillig momsregistrering for denne erhvervsmæssige udlejning, og H2 har videreført denne udlejning. Spørger har efterfølgende afmeldt den frivillige registrering.

Spørger har taget fuldt momsfradrag for udgifter til parkeringskælderens, og der er i forbindelse med overdragelsen opgjort og overdraget en reguleringsforpligtelse.

Overdragelsen af ejendommene samt parkeringskælderens er håndteret som en virksomhedsoverdragelse uden tillæg af moms, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Vedrørende 'm.fl.'

Der er til disse selskaber overdraget ejendomsprojekter, hvor bygningerne er under opførelse. Der overdrages således en række ejendomme, hvor der til hver bygning knytter sig et fuldt lokalplangrundlag, byggetilladelse, aftale med entreprenøren om opførelse, igangværende arbejder samt aftale om, at M K/S varetager udlejningen.

De enkelte selskaber har videreført disse ejendomsprojekter og udlejningen af de enkelte ejendomme. Ejendommene færdiggøres frem mod 2020, og der foretages udlejning på projektstadiet, således at de enkelte ejendomme er udlejet, når de er færdigopførte.

På tidspunktet for anmodningens indsendelse er de fleste ejendomme fuldt udlejede, og der er sket indflytning. Udlejningen er således sket med stor succes på projektstadiet.

Udlejning af de sidste bygninger vil ske på projektstadiet hen mod færdiggørelsen og den forventede indflytning i 2019. Projektudlejningen vil blive igangsat primo 2019. Det kan forudsættes, at der vil ske hel/delvis udlejning af disse lejligheder, jf. historikken for de øvrige ejendomme.

Nogle af selskaberne har endvidere overtaget ejerlejligheder (parkeringskældre).

Spørger har foreløbigt overdraget disse ejendomsprojekter med tillæg af moms. Der er ikke taget momsfradrag i de købende selskaber for boligdelen, da hensigten hele tiden har været at videreføre udlejningsvirksomheden.

Vedrørende H3

Dette selskab har overtaget projektet vedrørende opførelse af en bygning, herunder grunden, igangværende arbejder samt tilhørende aftaler. Spørger har oprindeligt påbegyndt opførelsen af denne ejendom med henblik på udlejning. H3 (med Investor som repræsentant) vil dog sælge lejlighederne med overtagelse umiddelbart efter endt opførelse (projektsalg), og H3 fortsætter derfor ikke den aktivitet, som Spørger igangsatte.

Spørger har afregnet moms af overdragelsen, og H3 har fratrasket denne moms.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgers repræsentant henviser til:

Momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9

EU Domstolens dom sag C-497/01, Zita Modes Sàrl, præmis 40 og 44.

Dansk praksis: SKM2018. 175. SR, SKM2017. 600. SR, SKM2017. 18. SR, SKM2017. 544. SR, SKM2012. 503. SR, SKM2012. 43. SR

Den Juridiske Vejledning 2019-1, afsnit D. A. 4.5.3, 'Salg af aktiver som led i en virksomhedsoverdragelse'.

Ikke offentliggjort bindende svar, SKAT j.nr. 14-2133550.

Der henvises til afsnittet 'Lovgrundlag, forarbejder og praksis' sidst i indstillingen.

Spørgers begrundelse

Spørger ønsker med spørgsmålene at få besvaret, om overdragelserne af Spørgers ejendomme på delområderne X, Y og Z til en række koncernforbundne selskaber kan betragtes som en virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, nr. 3. Derfor har Spørger nedenfor indledningsvist beskrevet, hvad der [efter Spørgers opfattelse] karakteriserer en virksomhedsoverdragelse i momslovens forstand.

Nærmere om "virksomhedsoverdragelse"

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

Skatterådet har dog i SKM2017. 18. SR konkluderet, at der ved overdragelse af en fuldt ud momsfritaget virksomhed (omfattet af momslovens § 13, stk. 1) ikke kan stilles krav om, at den nye indehaver er eller skal momsregistreres, men at det er en betingelse, at den overdragede virksomhed videreføres i en eller anden form. Dette er gentaget af SKAT i DJV, hvoraf det fremgår, at "en overdragelse af en momsfritaget virksomhed kan omfattes af momslovens § 8, stk. 1, uanset køberen ikke momsregistreres". Der er efterfølgende kommet flere afgørelser (også i relation til fast ejendom), der bekræfter denne praksis, jf. bl.a. SKM2018. 175. SR m.fl., som vi har refereret ovenfor.

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

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

På baggrund af disse generelle betingelser er der i praksis taget stilling til, at overdragelse af fast ejendom efter omstændighederne kan anses for en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse, jf. DJV samt den refererede praksis ovenfor.

Der er ud fra denne praksis sammenfattende tre grundlæggende betingelser, jf. bl.a. SKM2017. 600. SR, som skal opfyldes, før overdragelse af fast ejendom kan anses som en virksomhedsoverdragelse uden moms efter momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., herunder:

- At der er tale om en hel eller delvis overdragelse af et ejendomsprojekt/ejendom ("virksomhed"), der inkluderer alle de aktiver, der danner fundamentet for aktiviteten
- At sælger ophører med drift af den del af virksomheden, der overdrages
- At køber fortsætter driften af den del af virksomheden, der overdrages.

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

Når der konkret er tale om en virksomhedsoverdragelse, kan sælger (her Spørger) ikke konkret vælge at opkræve og afregne moms i forbindelse med overdragelsen. Dette henset til formålet med reglen, som skal sikre, at der ikke sker tab for statskassen, jf. DJV afsnit D. A. 4.5.3 under afsnittet "Regel".

Som det fremgår oven for, er der kommet nye fortolkningsbidrag til hvilke overdragelser, der er omfattet af begrebet "virksomhedsoverdragelse" i momslovens forstand. Spørger ønsker på den baggrund at få sikkerhed for den momsmæssige behandling ved overdragelse af de enkelte ejendomme til syv koncernforbundne selskaber.

I det følgende er det beskrevet, hvordan de enkelte spørgsmål skal besvares efter Spørgers opfattelse.

Ad Spørgsmål 1

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med et "ja".

Som det fremgår af faktum, har Spørger udviklet Projektet, herunder de enkelte delområder. Det har dog af forretningsmæssige årsager været nødvendigt at udskille delområde X samt delområde Y og Z til en række koncernforbundne selskaber, som har videreført aktiviteten med de enkelte ejendomme, jf. ovenfor.

Spørger har i den forbindelse overdraget ejendomsprojektet vedrørende delområde X til H1 (Køber), jf. overdragelsesaftalen. Det fremgår af aftalen, at overdragelsen håndteres som en momsfri virksomheds-overdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Der er som beskrevet tale om et igangværende byggeri, som efter endt færdiggørelse skal anvendes til henholdsvis momspligtig udlejning og momsfri boligudlejning. Spørger har forinden overdragelsen udviklet hele projektet, og for delområde X er der konkret foretaget følgende:

- Godkendt lokalplan
- Udarbejdelse af helhedsplan
- Samarbejdsaftale med Kommunen vedrørende infrastruktur
- Udarbejdet arkitekttegninger mm. vedrørende opførelsen af bygningen
- Opnået godkendt byggetilladelse
- Indgået entreprisaftale med G A/S, omkring opførelse af nøglefærdigt, funktionsdueligt og indflytningsklart byggeri
- Indgået lejekontrakt omkring udlejning af en butik
- Opnået frivillig momsregistrering for den erhvervsmæssige udlejning (afmeldt i forbindelse med overdragelsen, hvorefter den er etableret af Køber)

Spørger overdrager således et igangværende byggeri med tilhørende aftalesæt, hvilket Køber i forbindelse med overdragelsen er indtrådt i. Køber kan derfor videreføre projektet vedrørende delområde X. Det indebærer, at når ejendommen er færdigopført, vil den blive anvendt til momspligtig og momsfri udlejning. Herudover har Køber videreført projektet ved bl.a. at lade sig omfatte af en frivillig momsregistrering for den kommende erhvervsmæssige udlejning.

SKAT har i en lignende sag - SKM2012. 43. SR - bekræftet, at det er muligt at overdrage en ejendom på projektstadiet som en virksomhedsoverdragelse uden moms. Der lægges i sagen vægt på, at "virksomheden" med de tilhørende aftaler var skabt inden overdragelsen, således at ejendommen kunne sættes i drift, når denne var færdigopført. Tilsvarende fremgår af SKM2012. 503. SR.

Spørger har i det konkrete tilfælde ligeledes formet ejendomsprojektet inden overdragelsen, således det på overdragelsestidspunktet udgør en "virksomhed", idet Køber kan videreføre projektet og sætte ejendommen i drift efter endt færdiggørelse. I den forbindelse er der garanti for indtægter fra den erhvervsmæssige udlejning (butikken) fra dag ét, da der foreligger en underskrevet lejekontrakt.

Videre foretages der aktive handlinger for at udleje de øvrige erhvervslokaler samt lejlighederne på projektstadiet af M K/S.

Det er på den baggrund Spørgers opfattelse, at de tre grundlæggende betingelser er opfyldt, hvorfor den konkrete overdragelse skal betragtes som en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Spørgsmål 1 bør derfor besvares med "ja".

Ad Spørgsmål 2

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares med et "ja".

Spørger har til H2 m.fl. (Køber) overdraget de færdigopførte ejendomme samt ejerlejligheder (parkeringskælder). Ejendommene er som beskrevet taget i brug til momsfritaget udlejning og delvist til momspligtig erhvervsmæssig udlejning. Det fremgår af overdragelsesaftalen, at ejendommen overdrages med de tilhørende lejeaftaler, som Køber indtræder i og viderefører. Der er til Skattestyrelsen fremsendt en oversigt over de udlejede lejligheder og et eksempel på en lejeaftale for en lejlighed, som er indgået med Spørger.

Køber er som beskrevet tidligere momsregistreret for den momspligtige udlejning.

Det fremgår af praksis, at overdragelse af "rene" eller blandede udlejningsejendomme skal anses for en virksomhedsoverdragelse i momslovens forstand. Dette fremgår af de refererede bindende svar SKM2018. 175. SR samt SKM2017. 544. SR, hvor Skatterådet konkluderer, at der er tale om en virksomhedsoverdragelse, når udlejningsaktiviteten videreføres af køber. Videre nævnes det, at det er uden betydning for dette resultat, at køber ikke bliver momsregistreret i forbindelse med overdragelsen, jf. hertil SKM2017. 18. SR.

I det konkrete tilfælde overdrager Spørger en række ejendomme, som Spørger efter færdiggørelsen og forinden overdragelsen har taget i brug til primært momsfri boligudlejning og delvist til momspligtig udlejning. Det er derfor på tilsvarende vis - som i de nævnte bindende svar - Spørgers opfattelse, at de nødvendige aktiver for "virksomheden" er overdraget. Videre er Spørger ved overdragelsen ophørt med at drive virksomhed med de pågældende ejendomme, idet Køber efter dennes overtagelse har videreført udlejningsaktiviteten (de indgåede lejeaftaler). Det har omfattet, at Køber har ladet sig frivilligt momsregistrere for den erhvervsmæssige udlejning.

Til andre selskaber har Spørger overdraget ejendomme, som på det tidspunkt var igangværende ejendomsprojekter, hvor ejendommene blev opført med henblik på momsfri boligudlejning.

Udlejningen blev som beskrevet foretaget på projektstadiet, således at ejendommen kunne sættes i drift umiddelbart efter byggeriets færdiggørelse, hvilket er sket på nuværende tidspunkt, jf. den til Skattestyrelsen fremsendte lejeoversigten.

Spørger har overdraget ejendommene af hensyn til de forskellige investorer til et koncernbundet selskab (Køber), hvori aktiviteten er videreført.

Spørger henviser til nedennævnte praksis omkring overdragelse af fast ejendom på projektstadiet som en "virksomhed":

Rent erhvervsprojekt accepteret som virksomhedsoverdragelse

Skatterådet bekræftede i SKM2012. 43. SR, at hvis der er tale om et ejendomsprojekt, der skal anvendes til momspligtig udlejning, så kan det betragtes som en virksomhedsoverdragelse uden moms, selvom ejendommen endnu ikke er opført (eller påbegyndt opført). I sagen havde Spørger konkret ladet udlej-

ningen omfatte af en frivillig momsregistrering, da ejendommen skulle anvendes til erhvervsmæssig udlejning (ellers havde udlejningen været momsfri).

Projekt med salg af ejerlejligheder accepteret som virksomhedsoverdragelse

Det følger af Skattestyrelsens praksis, at overdragelse af ejendomsprojekter (ejendomme under opførelse) med henblik på salg af ejerlejligheder, konkret kan betragtes som en "virksomhedsoverdragelse" i momslovens forstand. Det fremgår bl.a. af de bindende svar SKM2017. 600. SR samt et ikke offentliggjort bindende svar, j.nr. 14-2133550.

De bindende svar er relevante i forhold til den konkrete anmodning, da Skattestyrelsen og Skatterådet bekræfter, at overdragelse af et grundstykke med et tilhørende aftalesæt omkring opførelse af ejerlejligheder med henblik på momspligtige salg, skal betragtes som en momsfri virksomhedsoverdragelse. Det er tilfældet, når sælger har udviklet projektet samt indgået aftaler, hvorved projektet er formet sådan, at grundlaget for virksomheden er skabt inden overdragelsen.

Det er vigtigt at bemærke, at SKAT i j.nr. 14-2133550 anerkender, at det er uden betydning, at der foretages udlejning på et senere tidspunkt, hvis ejerlejlighederne ikke kan sælges (spørgsmål 2). Derfor er virksomhedsformen - momspligtig eller momsfri - som udgangspunkt uden betydning for vurderingen af, om der konkret er tale om en virksomhedsoverdragelse, jf. nærmere nedenfor.

Nyopførte boligudlejningsejendomme er en virksomhedsoverdragelse

Skattestyrelsen har senest bekræftet, at momsfritagne udlejningsejendomme, som er opført og er i drift, kan overdrages uden moms som en virksomhedsoverdragelse, jf. SKM2018. 175. SR og SKM2017. 544. SR. I den sammenhæng er det som nævnt uden betydning, at køber ikke bliver momsregistreret, jf. SKM2017. 18. SR.

Projekt med opførelse af en investeringsejendom er også en virksomhedsoverdragelse

Det er ud fra disse bindende svar Spørgers opfattelse, at overdragelse af ejendomsprojekter, som består i overdragelse af en ejendom med igangværende arbejder samt et tilhørende aftalesæt, som medfører, at den enkelte ejendom kan sættes i drift til momsfritaget boligudlejning efter endt opførelse, ligeledes skal betragtes som en virksomhedsoverdragelse efter momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Det er baseret på Skattestyrelsens praksis Spørgers opfattelse, at følgende omstændigheder er vigtige elementer ved vurderingen af, om der foreligger en "virksomhed" i momslovens forstand (alle skal ikke nødvendigvis være opfyldt):

- Sælger har forestået udviklingen af projektet, herunder ved forhandlinger med kommunen og andre interessenter samt opnået nødvendige tilladelser
- Der er udarbejdet arkitekttegninger og evt. indhentet rådgivning fra ingeniører m.fl.
- Der er tilvejebragt et lokalplansgrundlag, der muliggør projektet
- Der er en godkendt byggetilladelse for de enkelte ejendomme, der overdrages
- Der er en aftale med eller et tilbud fra en entreprenør, som sikrer, at bygningerne bliver opført
- Der er indgået samarbejdsaftale med øvrige interessenter, der sikrer en samlet udvikling af området
- Der er foretaget økonomiske beregninger på fremtidig forretning ud fra forventede lejeniveauer på de enkelte ejendomme (forretningscasen)
- Der er lavet udkast til lejeaftaler
- Der er indgået aftale i forhold til formidlingen af udlejningen, der typisk påbegyndes seks måneder før forventet færdiggørelse af byggeriet

I denne anmodning, overdrager Spørger ét (/flere) ejendomsprojekt(er), der fungerer som en "virksomhed", og som er videreført af Køber:

Spørger har konkret udviklet det samlede område, som projektet omhandler. I relation til overdragelse af de enkelte ejendomme beliggende på delområderne Y og Z har Spørger således forestået hele projektudviklingen med henblik på primært at opføre lejligheder til momsfrataget boligudlejning. Videre har Spørger sikret de nødvendige tilladelser og aftaler, som muliggør projektet og opførelse af ejendommene til momsfri udlejning.

Der er på overdragelsestidspunktet af de enkelte ejendomme, ultimo 2017, til 100 % ejede koncernforbundne selskaber derfor tale om overdragelse af mere end blot fast ejendom, da de enkelte ejendomme udgør selvstændige "virksomheder". Det begrundes med, at Spørger har forestået følgende inden overdragelsen til de enkelte selskaber:

- Spørger har efter erhvervelsen af de enkelte ejendomme tilbage i 2010 været i tæt dialog med Kommunen og tilvejebragt en helhedsplan for området.
- Spørger har i forlængelse heraf arbejdet videre med lokalplanen for området, der blev vedtaget i 2014.
- Spørger har forestået hele projektudviklingen i forhold til anvendelsen af Projektområdet - konkret delområderne Y og Z i relation til de stillede spørgsmål. Dette ved at udarbejde projektmateriale i samarbejde med arkitekter, Kommunen mm.
- Spørger har i samarbejde med Kommunen sørget for en samlet tilvejebringelse af hele infrastrukturen for området.
- Spørger har arbejdet på og fået en godkendt byggetilladelse til opførelse af alle ejendommene på delområderne Y og Z.
- Spørger har forhandlet og indgået aftale med totalentreprenør G A/S, hvorved det er sikret, at der bliver opført nøglefærdige, funktionsduelige og indflytningsklare ejerlejligheder.
- Spørger har sikret leverancer af byggemateriel til byggerierne.
- Spørger har ud fra forventede lejeniveauer lavet økonomiske beregninger på det forventede afkast. Det er sket med henblik på at kunne tilbyde og indgå i dialog med relevante investorer, som er interesserede i disse investeringsejendomme.
- Der foretages aktive markedsføringstiltag omkring udlejningen af de enkelte lejligheder. Det er i form af, at Spørger bl.a. har sørget for udarbejdelse af brochure og en hjemmeside, hvor der løbende reklameres for de ejendomme, der er klar til indflytning inden for kort tid.
- M K/S varetager udlejningen, herunder indgåelse af lejeaftaler, indflytning mm., da dette selskab har ressourcerne samt ekspertisen til at forestå udlejningen, da de varetager denne opgave for alle ejendommene i koncernen. Der er således udarbejdet standardlejeaftaler, og udlejningen foretages løbende på projektstadiet. Dette sker også, efter ejendommene er overdraget til de enkelte selskaber, ligesom det sker i forhold til ejendomme, der allerede er overdraget til investor.
- Der er foretaget udlejning af de enkelte lejligheder på projektstadiet, hvorefter lejerne er flyttet ind i de enkelte ejendomme efter endt færdiggørelse, jf. lejeoversigten. De færdigopførte ejendomme er på nuværende tidspunkt stort set fuldt udlejet.

Det er således tydeligt, at Spørger har udviklet et ejendomsprojekt, hvor de enkelte ejendomme på delområderne Y og Z kan fungere som selvstændige "virksomheder", da hovedparten af dem er sat i drift til momsfrataget boligudlejning efter færdiggørelsen. Som det er formuleret i et ikke offentliggjort bindende svar, så er det forhold, at der er tale om en "virksomhed", underbygget af, at:

"Hvis erhververen derimod alene havde erhvervet en grund og ikke en virksomhed, ville erhververen have været nødsaget til at udarbejde sin egen projektplan for området og selv sikre sig de fornødne tilladelser mv. Endvidere ville vedkommende selv skulle entrere med arkitekter, ingeniører, bygherreråd-

givere etc. Erhververen indtræder derimod i dette tilfælde i en eksisterende virksomhed med projektering og salg af ejendomme. [...]"

Ved erhvervelsen af projektet vedrørende opførelse og udlejning af én af ejendommene indtræder Køber derfor i en eksisterende "virksomhed". Den omfatter retten til at få opført bygningen i overensstemmelse med den indgåede totalentreprisekontrakt med G A/S, samt øvrige tilladelser i overdragelsesaftalen.

Videre er det ved Spørgers aktive handlinger inden overdragelsen sikret, at der vil ske udlejning af denne ejendom efter endt færdiggørelse, da der er fastsat lejepriser, der er udarbejdet en lejeaftale, markedsføring, og M K/S forestår udlejningen på projektstadiet på vegne af Køber. I den forbindelse kan det fremhæves, at M K/S har givet en udlejningsgaranti over for Investor, hvorfor der utvivlsomt vil blive og er foretaget aktive handlinger, for at ejendommene bliver udlejet hurtigst muligt. Ifølge den indgåede Drifts- og udlejningsaftale vil M K/S forsætte med at stå for udlejningen. Herudover har Spørger ansvaret for, at bygningerne færdiggøres og sættes i drift i henhold til aftalegrundlaget. Investoren er således garanteret et afkast fra dag ét, hvilket bekræfter, at denne erhverver en "virksomhed".

Spørgers udvikling af projektet og indgåelse af aftaler - vedrørende opførelse af denne ejendom med henblik på momsfritaget boligudlejning - har således medført, at Køber har kunnet videreføre denne intention og sætte ejendommen i drift efter endt opførelse. Det ses ved, at hele ejendommen på nuværende tidspunkt er udlejet, jf. den interaktive oversigt på hjemmesiden samt lejeoversigten. Der er sket indflytning.

Hele denne udvikling og efterfølgende udlejning har medført, at det er muligt at levere nøglefærdige og udlejede investeringsejendomme til Investor, jf. den indgåede betingede købsaftale.

Ligesom i de nævnte bindende svar har Spørger i det konkrete tilfælde skabt hele grundlaget for den momsfrie "udlejningsvirksomhed" inden overdragelsen, som Køber efterfølgende har videreført.

Det er på den baggrund Spørgers opfattelse, at overdragelsen ud fra de grundlæggende betingelser er en "virksomhedsoverdragelse", hvorfor der ikke kan pålægges moms, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Spørgsmål 2 bør derfor besvares med "ja".

Ad Spørgsmål 3

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmål 3 skal besvares med et "ja".

Spørger har til H3 (Køber) overdraget en ejendom, som er et igangværende ejendomsprojekt. Spørgers umiddelbare anvendelse har ligeledes været udlejning til boligformål, men Køber har til hensigt at færdiggøre byggeriet med henblik på momspligtige salg (projektsalg) af de enkelte ejerlejligheder.

Køber viderefører således ikke Spørgers planlagte anvendelse af ejendommen ("virksomheden"), hvilket er en grundlæggende betingelse for at anse en overdragelse for momsmæssigt at være en virksomhedsoverdragelse, jf. bl.a. Zita Modes Sàrl og DJV, afsnit D. A. 4.5.3 under overskriften "Hel eller delvis virksomhedsoverdragelse".

Det er derfor Spørgers opfattelse, at den konkrete overdragelse ikke udgør en virksomhedsoverdragelse efter momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Spørgsmål 3 bør derfor besvares med "ja".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Fælles for Spørgsmål 1 - 3

Ifølge momslovens § 4, jf. § 3, skal der betales moms af levering af varer og ydelser, der mod vederlag leveres af en afgiftspligtig person her i landet. Undtaget herfra er bl.a. salg af fast ejendom, jf. § 13, stk. 1, nr. 9, dog undtaget levering af nye bygninger (med tilhørende jord) samt levering af byggegrunde.

Salg af nye bygninger og byggegrunde er således en momspligtig aktivitet, jf. § 13, stk. 1, nr. 9, litra a og b.

Salg af en virksomheds aktiver anses også som levering mod vederlag, når der har været fuld eller delvis fradragsret ved aktivets anskaffelse mv., jf. momslovens § 8, stk. 1. Videre fremgår det i 3. pkt., at overdragelse af aktiver som led i en overdragelse af virksomheden eller af en del af denne ikke anses som levering mod vederlag, når den nye indehaver er eller bliver registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a.

Ifølge DJV 2019-1, afsnit D. A. 4.5.3 'Salg af aktiver som led i en virksomhedsoverdragelse', kan en virksomheds aktiver overdrages som led i en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse uden betaling af moms. Se momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. En delvis virksomhedsoverdragelse kan alene foretages, når der er tale om en økonomisk enhed, der kan drives selvstændigt.

Hvis en virksomhed løbende har salg af varer, maskiner og andre driftsmidler, og salget sker som et naturligt led i driften af virksomheden, skal der beregnes moms efter de almindelige regler.

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

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

For at en virksomhedsoverdragelse kan være undtaget for moms, er det en betingelse, at overdragelsen foretages med henblik på, at køber driver virksomheden videre som registreret virksomhed eller udøver en driftsmæssig anvendelse af de overdragne aktiver, der kan sidestilles hermed. Videre er det en betingelse, at sælger ophører med at drive den overdragne del af virksomheden.

I praksis skal der foretages en helhedsvurdering af de nærmere omstændigheder i forbindelse med virksomhedens salg af driftsmidler mv. Der sondres mellem handler, der har karakter af ordinære køb og salg af aktiver, og handler, der har karakter af en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse.

Overdragelse af fast ejendom vil efter omstændighederne kunne anses for en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse i forhold til momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Se sag C-408/98, Abbey National, og DJV, afsnit D. A. 4.5.3.

Ifølge C-497/01, Zita Modes Sàrl, er det ikke et krav, at modtageren forud for en virksomhedsoverdragelse udøver samme type af erhvervsvirksomhed som overdrageren, ligesom det heller ikke er et krav, at modtageren har tilladelse til at udøve den virksomhed, som det overdragne gør det muligt at udøve.

EU-domstolen udtaler i flere sager, at formålet med bestemmelsen om virksomhedsoverdragelse, eller EU-rettens begreb 'overdragelse af en samlet formuemasse', er, at lette overdragelse af virksomheder eller dele af virksomheder ved at gøre overdragelserne enklere og ved at undgå at belaste modtagerens likviditet med en uforholdsmæssig afgiftsbyrde, som denne under alle omstændigheder senere ville have fået tilbage i kraft af fradrag for indgående moms. Se sag C-497/01, Zita Modes Sàrl, præmis 39 og sag C-444/10, Christel Schriever, præmis 23.

EU-domstolen har i flere sager udtalt sig om, hvad der skal til for, at der kan foreligge en virksomhedsoverdragelse:

Af sag C-444/10, Christel Schriever, fremgår det således, at de overtagne elementer tilsammen skal udgøre en helhed, der er tilstrækkelig til at muliggøre, at der fortsat kan drives en selvstændig økonomisk virksomhed.

Ligeledes fremgår det af sag C-497/01, Zita Modes Sàrl, at det omfatter overdragelse af en forretning, eller en del heraf, som omfatter materielle aktiver og eventuelt immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed, eller en del heraf, der kan fortsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed.

Generaladvokaten behandler begrebet 'overdragelse af en samlet formuemasse' i sin indstilling i sag C-497/01, Zita Modes Sàrl, punkt 33-43. Eksempelvis er det franske begreb »fonds de commerce«, der er nævnt i sagen, i juridiske ordbøger blevet defineret således:

"34. [...] at det omfatter såvel materielle ting (såsom anlæg, udstyr og varelagre) som immaterielle ting (såsom lejerens interesse i en lejekontrakt, handelsnavn eller handelstegn, patenter, varemærker og goodwill). Man kan tilføje forretningshemmeligheder, selskabsoplysninger, kundelister, fordelene ved eksisterende kontrakter osv.

35. Det, der binder sådanne elementer sammen, er den omstændighed, at de samlet gør det muligt at udøve en bestemt økonomisk virksomhed eller flere typer af virksomhed, mens hver enkelt isoleret set ville være utilstrækkelig med henblik herpå. Hver især er de byggestenene for en virksomhed, tilsammen udgør de en virksomhed."

Skatterådet har ved flere lejligheder taget stilling til, hvorvidt overdragelse af en bygning eller et byggeprojekt, kan anses som en virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

I flere af afgørelserne har et ejendomsselskab erhvervet en byggegrund, udarbejdet planer for byggeri enten til erhvervsmæssig anvendelse eller til beboelse, indgået aftale om opførelse af det pågældende byggeri samt indgået en aftale om udlejning af byggeriet, når en gang dette står færdigt.

I disse sager har Skatterådet afgjort, at den, der erhverver byggegrunden og indtræder i det tilhørende aftalesæt, umiddelbart vil kunne videreføre projektet og vil, når byggeriet er gennemført, have indtægter ved udlejning af bygningerne. På den baggrund har Skatterådet fundet, at der forelå en virksomhedsoverdragelse efter momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Se SKM2013. 59. SR, SKM2012. 503. SR og SKM2012. 43. SR.

I SKM2017. 600. SR overførte et ejendomsudviklingsselskab sin del af et byggeprojekt til et 100 % ejet datterselskab. Projektet, som ejendomsudviklingsselskabet havde udviklet, bestod af opførelse af ejerlejligheder med henblik på enkeltvis salg. Der var indgået en aftale med et selskab, med hensyn til udførelse af entreprenørarbejdet. Der var også indgået en aftale med en ejendomsmægler med hensyn til salg af de momspligtige ejerlejligheder, som blev udbudt på mæglerens hjemmeside.

Skatterådet fandt, at overdragelsen af byggeprojektet med henblik på salg kunne ske ved en momsfri virksomhedsoverdragelse, når datterselskabet indtrådte i aftalesættet med entreprenøren og mægleren.

Videre har Skatterådet afgjort sager, hvor overdragelse af udlejningsejendomme (udlejet med eller uden moms), kunne anses som en momsfri virksomhedsoverdragelse, såfremt køberen af ejendommen viderefører den pågældende udlejningsvirksomhed i en eller anden form. Se SKM2017. 544. SR, SKM2013. 160. SR samt SKM2017. 18. SR, der vedrørte overdragelse af en forsikringsportefølje.

Skatterådet har også truffet afgørelser, hvor en transaktion ikke kunne anses som en virksomhedsoverdragelse.

I SKM2018. 619. SR afgjorde Skatterådet, at der ikke var tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse i en sag, hvor der blev overdraget en grund, byggeretter samt et byggeprojekt.

Betingelsen om, at der skal overdrages en økonomisk enhed, der kan drives selvstændigt, blev af Skatterådet ikke anset for opfyldt, bl.a. fordi grunden endnu ikke var byggemodnet, der ikke forelå byggetilladelse, der ikke var indgået aftale med en entreprenør om opførelse eller lignende af den kommende ejendom, der ikke var indgået lejekontrakter vedrørende udlejning af de fremtidige lejligheder, og endelig var finansieringen endnu ikke på plads.

I SKM2014. 496. SR blev der spurgt til et salg af gamle, udlejede bygninger med tilhørende jord, hvor køber skulle overtage lejemålene. Imidlertid fremgik det af låneaftalen med långiver, at der skulle finansieres et nybyggeri.

På denne baggrund kunne Skatterådet ikke anse transaktionen som en virksomhedsoverdragelse, idet finansieringen af handlen ville medføre nedrivning af de gamle bygninger og opførelse af nye lejligheder.

Landsskatteretten bekræftede i SKM2016. 634. LSR Skatterådet i, at overdragelse af et areal, der af det sælgende selskab blev anvendt i forbindelse med dets momspligtige aktiviteter, herunder momspligtig udlejning af fast ejendom, ikke kunne anses som en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Ifølge det betingede skøde, overgik lejekontrakten til køberen, men det fremgik også, at sælger aktivt skulle medvirke til at fremme vedtagelsen af en ny lokalplan, der muliggjorde opførelse af kontorer mv. på den overdragne ejendom, videre erklærede køber, at ejendommen skulle erhverves til anvendelse til opførelse af hotel, mv. og endelig var handlen fra begge parter side, betinget af, at der blev vedtaget en lokalplan, der muliggjorde bebyggelse.

På denne baggrund fandt hverken Skatterådet eller Landsskatteretten, at det var sandsynligt, at køber havde til hensigt selv at fortsætte udlejningsvirksomheden, eller en aktivitet, der kunne sidestilles hermed. Se SKM2016. 634. LSR og SKM2013. 824. SR.

Spørger, der er 100 % ejet af M K/S, erhvervede i 2010 og efterfølgende år en række ejendomme med det formål at udvikle et ejendomsprojekt.

De opførte ejendomme skal primært anvendes til momsfritaget boligudlejning, men der skal også ske momspligtig erhvervsmæssig udlejning.

Spørger har samarbejdet med Kommunen om lokalplanprocessen og Lokalplan blev vedtaget i 2014 af Byrådet.

Efter aftale blev områdets infrastruktur etableret af Kommunen. Kommunen og Spørger har aftalt en fordeling af omkostningerne til dette formål.

Videre har Spørger fået udarbejdet arkitekttegninger, indhentet nødvendige tilladelser, bl.a. byggetilladelse, indgået aftale om en totalentreprise for opførelse af ejendommene mv.

Der er tale om et meget stort projekt, og der har været en dialog med flere investorer. For at imødekomme investorerne er det nødvendigt, at delområderne X og Z udskilles fra Spørger i et antal nyoprettede selskaber, H2 m.fl. samt H3, der skal ejes af M K/S. Anmodningen vedrører alene udskilningen af disse delområder.

Anmodningen vedrører således M K/S og Spørgers overdragelse af de enkelte ejendomsprojekter til de respektive nyoprettede søsterselskaber, der ligesom Spørger er 100 pct. ejet af M K/S.

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørgers overdragelse af ejendomsprojektet vedrørende delområde X til H1 udgør en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Begrundelse

Delområde X er udlagt til centerformål med tilhørende faciliteter, og kan anvendes til butikker, liberale erhverv, restauranter o.lign., samt til boliger og offentlige formål.

Anvendelsen af ejendommene er boliger, butik og erhvervslokaler. Hertil kommer parkering/kælder, hvor langt hovedparten anvendes til erhverv.

Byggetilladelse blev givet 2015, og der blev indgået en betinget entreprisekontrakt med G A/S kort herefter.

Der er indgået en lejekontrakt i 2017 vedrørende erhvervsmæssig udlejning af butikken. Lejemålet er uopsigeligt fra lejer / udlejers side i et antal år. For så vidt angår dette lejemål er Spørger frivillig registreret for udlejning af fast ejendom, hvilket medfører, at lejen er tillagt moms. H1 der skal have overdraget delområde X, er ligeledes blevet frivillig registreret for udlejning af fast ejendom.

Der er taget fradrag for moms, svarende til den forholdsmæssige del af udgifterne, der svarer til den erhvervsmæssige udlejning.

På hjemmesiden udbydes yderligere erhvervslejemål til leje.

De boligenheder, der endnu ikke var udlejet, blev udbudt til leje på hjemmesiden.

Videre er det oplyst, at hensigten vedrørende boligenheder i delområde X mht. udlejning på projektstadiet er videreført af H1 efter overdragelsen. Alle boligerne er på nuværende tidspunkt udlejet på almindelige uopsigelige lejevilkår, og indflytning er sket primo 1 2019 og frem.

Tidsforløb delområde X:

2010 og senere	Spørger erhverver ejendomme Spørger udvikler projekt (sammen med Kommunen)
2014	Lokalplan vedtages af Byrådet
2015	Byggetilladelse delområde X
2015	Totalentreprisekontrakt indgås
2017	Erhvervslejekontrakt indgås
2017	Overdragelse fra Spørger til H1
2018	Erhvervslejekontrakt, lejemål forventes ibrugtaget
2019	Første indflytning i boligenhederne

Efter dansk praksis er det muligt at virksomhedsoverdrage en udlejningsejendom, der er udlejet på standard/tidsubegrænsede lejekontrakter, når der har været tale om besiddelse af et materielt gode, der indbringer en varig indtægt i form af lejeindtægter. Se SKM2017. 544. SR, SKM2013. 160. SR, SKM2013. 59. SR, SKM2012. 503. SR og SKM2012. 43. SR, samt SKM2018. 619. SR modsætningsvis.

Det er uden betydning for dette resultat, at køber ikke bliver momsregistreret i forbindelse med overdragelsen, jf. SKM2017. 18. SR.

Se i øvrigt gennemgang af praksis ovenfor.

Skattestyrelsen finder herefter, at betingelserne for at anse den beskrevne transaktion i indeværende spørgsmål som momsfri virksomhedsoverdragelse for at være opfyldte, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Der overdrages således en økonomisk enhed, der kan drives selvstændigt (going concern), hvor køberen har til hensigt at fortsætte driften af virksomheden, og sælgeren ophører med at drive virksomheden.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørgers overdragelse af en del ejendomme (ejerlejligheder der skal anvendes til bolig- henholdsvis erhvervsmæssig udlejning) samt ejerlejligheder (parkeringskældre til momspligtig udlejning) til H2 m.fl. udgør en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Begrundelse

Spørgsmål 2 vedrører alle delområde Y og Z, der hovedsageligt er udlagt til opførelse af små boliger, men omfatter også butikker, liberale erhverv, restauranter, offentlige formål m.v. Hertil kommer et antal parkeringspladser.

Byggetilladelse blev givet i 2016, og herefter blev der indgået en betinget entreprisekontrakt med G A/S i 2016.

Spørger har udarbejdet estimerer mht. fremtidig lejeindtægt.

Der er udarbejdet standard lejekontrakter, uopsigelige, indgået mellem Spørger eller et af Spørgers datterselskaber og den enkelte private bolig-lejer.

Udlejningen af lejlighederne er påbegyndt på projektstadiet, 6 måneder før færdiggørelsen af den pågældende ejendom, ifølge den betingede købsaftale med Investor. Udlejningen sker på projektstadiet for at sikre, at så mange lejligheder som muligt er udlejet, når den enkelte ejendom er færdigopført.

Det er oplyst, at næsten alle boliger er lejet ud.

Videre er Investor garanteret en gennemsnitlig pris pr. lejemeter.

Der er ikke taget fradrag for moms, der svarer til den forholdsmæssige del af udlejningen, der omhandler boliger.

M K/S, der ejer Spørger 100 %, har indgået en 'drifts- og udlejningsaftale' med et administrationsselskab for Investor. Ifølge denne aftale, skal M K/S fortsætte med at stå for driften og udlejningen af ejendommene i H2 m.fl. efter, at selskaberne er overdraget.

Investor ønsker at overtage et fuldt færdigopført udlejet byggeri (delområde Y og Z) uden nogen form for risiko i forbindelse med opførelsen eller udlejningen, da Investor indtræder i de enkelte ejendomsprojekter som passive investorer med henblik på at få forrentet deres kapital.

Dette forudsætter, at byggeriet er færdigmeldt, og at der er udstedt ibrugtagningstilladelse.

Videre fremgår det af det oplyste, at det er et krav fra Investor, at overdragelsen af ejendommene skal ske som en selskabsoverdragelse.

M K/S og Investor indgik en betinget købstale medio 2017, hvoraf det fremgår, at der successivt mellem ultimo 2017 og primo 2020 skal ske overdragelse af en række selskaber indeholdende de respektive ejendomme fra M K/S til Investor.

Inden overdragelserne af selskaberne kan gennemføres, skal de enkelte ejendomme tilhørende Spørger, overføres til de respektive datterselskaber.

Overførelsen af ejendommen til selskaberne skete ultimo 2017.

Kort herefter er parkeringskælderene, efterfølgende udskilt til et antal selskaber.

Tidsforløb delområde Y og Z:

2010 og senere	Spørger erhverver ejendomme Spørger udvikler projekt (sammen med Kommunen)
2014	Lokalplan vedtages af Byrådet
2016	Byggetilladelse delområde, Y og Z
2016	Totalentreprisekontrakt
2017	Lejekontrakt, eksempel forelagt Skattestyrelsen
2017	Betinget købsaftale med Investor, delområde Y og Z
2017	Overdragelse fra Spørger til H2 m. fl. og H3
2017	Parkering, i selvstændige selskaber til H2 m.fl.
2018	Lejekontrakt, eksempel forelagt Skattestyrelsen
2019	Projektudlejning af boliglejligheder
2019	Forventet første indflytning
2017 - 2020	Selskabssalg af H2 m.fl. og H3

Efter dansk praksis er det muligt at overdrage en udlejningsejendom efter reglerne for virksomheds-overdragelse når ejendommen er udlejet på standard/tidsbegrænsede lejekontrakter, således der er tale om besiddelse af et materielt gode, der indbringer en varig indtægt i form af lejeindtægter. Se SKM2017. 544. SR, SKM2013. 160. SR, SKM2013. 59. SR, SKM2012. 503. SR og SKM2012. 43. SR, samt SKM2018. 619. SR modsætningsvis.

Det er uden betydning for dette resultat, at køber ikke bliver momsregistreret i forbindelse med overdragelsen, jf. SKM2017. 18. SR. Se i øvrigt gennemgang af praksis ovenfor.

De få lejligheder, der endnu ikke er udlejet, er udbudt til leje på projektets hjemmeside.

Skattestyrelsen finder herefter, at betingelserne for at anse transaktioner som i de indeværende spørgsmål som momsfri virksomhedsoverdragelser, for at være opfyldte, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Der overdrages således en økonomisk enhed, der kan drives selvstændigt (going concern), hvor køberen har til hensigt at fortsætte driften af virksomheden, og sælgeren ophører med at drive virksomheden.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "ja".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at Spørgers overdragelse af en ejendom til H3 ikke udgør en momsfri virksomheds-overdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Begrundelse

En ejendom, der skal overdrages til H3, er et igangværende ejendomsprojekt, der i lighed med de andre projekter er/skal opføres med henblik på udlejning til boligformål.

Det er oplyst, at H3's fremtidige anvendelse af ejendommen efter overdragelsen imidlertid ikke vil være udlejning til boligformål, men i stedet salg af de enkelte ejerlejligheder.

Herefter vil betingelsen om, at køber skal fortsætte den pågældende aktivitet, ikke være opfyldt, hvorfor overdragelsen af ejendomsprojektet, ejendommen, ikke anses som en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Der vil i stedet være tale om en almindelig levering af en ny ejendom, der er omfattet af momspligt jf. momslovens § 4 og § 13, stk. 1, nr. 9.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 7 besvares med "ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1-3.

Lovgrundlag

Momsloven (LBK nr. 760 af 21. juni 2016) § 3

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 § 8, stk. 1

Levering mod vederlag omfatter salg af virksomhedens aktiver, når der er fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling m.v. af aktivet. Det samme gælder salg af aktiver ved virksomhedens afmeldelse fra registrering. Til levering mod vederlag kan dog ikke henregnes overdragelse af aktiver som led i en overdragelse af virksomheden eller af en del af denne, når den nye indehaver er eller bliver registreret efter §§ 47 49, 51 eller 51 a. Virksomheden skal inden 8 dage efter overdragelsen give told- og skatteforvaltningen meddelelse om den nye indehavers navn og adresse samt om salgsprisen for de overdragne aktiver.

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

Momssystemdirektivet (Rådets direktiv 2006/112/EF) artikel 18—Medlemsstaterne kan sidestille følgende transaktioner med levering af varer mod vederlag:

- a. en afgiftspligtig persons udtagning til brug for sin virksomhed af en vare, som er produceret, frembragt, udvundet, forarbejdet, indkøbt eller indført som led i virksomhedsudøvelsen, når erhvervelsen af en sådan vare hos en anden afgiftspligtig person ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af momsen,
- b. en afgiftspligtig persons udtagning af en vare til en ikke-afgiftspligtig form for virksomhed, såfremt denne vare har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen på tidspunktet for erhvervelsen eller for udtagningen i henhold til litra a),
- c. bortset fra de i artikel 19 omhandlede tilfælde, det forhold, at en afgiftspligtig person eller personer, som indtræder i hans rettigheder, når han ophører med sin afgiftspligtige økonomiske virksomhed, ligger inde med varer, såfremt disse varer har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen ved erhvervelsen eller ved udtagningen i henhold til litra a).

Momssystemdirektivet artikel 19

Medlemsstaterne kan anlægge den betragtning, at der ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag eller i form af indskud i et selskab, ikke er sket nogen levering af varer, og at modtageren træder i overdragerens sted.

Medlemsstaterne kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at undgå konkurrenceforvridning, når modtageren ikke er en fuldt afgiftspligtig person. De kan også træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne artikel.

Momssystemdirektivet artikel 29

Artikel 19 finder tilsvarende anvendelse på levering af ydelser.

Praksis

EU-domstolens dom, sag C-444/10, Christel Schriever

Ejendomsretten til en sports-detailforretnings varebeholdning og erhvervsinventar blev overdraget til køber. Samtidig blev forretningens lokaler på ubestemt tid, men opsigeligt med kort varsel af begge parter, udlejet til køberen. Under forudsætning af, at de overdragne varer (varebeholdning og erhvervsinventar) er tilstrækkelige til, at køberen på varig vis kan fortsætte med en selvstændig økonomisk virksomhed, udgør overdragelsen en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse i den betydning, som begrebet anvendes i momssystemdirektivets artikel 19.

EU-domstolen udtaler i præmis 23, at ifølge praksis er formålet med sjette direktivs artikel 5, stk. 8 [MSD artikel 19], at

"[...] lette overdragelse af virksomheder eller dele af virksomheder ved at gøre overdragelserne enklere og ved at undgå at belaste modtagerens likviditet med en uforholdsmæssig afgiftsbyrde, som denne under alle omstændigheder senere ville have fået tilbage i kraft af fradrag for indgående moms [Zita Modes-dommen. Præmis 39]."

Og i præmis 25 udtaler EU-domstolen,

"For at det kan fastslås, at der foreligger en overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 8 [MSD artikel 19], skal de overdragne

elementer tilsammen udgøre en helhed, der er tilstrækkelig til at muliggøre, at der fortsat kan drives en selvstændig økonomisk virksomhed."

EU-domstolens dom, sag C-497/01, Zita Modes Sàrl

Begrebet "hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab" skal fortolkes således, at det omfatter overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og eventuelt immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan fortsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed.

Det er derfor kun overdragelser, hvor modtageren har til hensigt at drive forretningen eller en del heraf videre, der er omfattet af momssystemdirektivets artikel 19, 1. led. Overdragelser, hvor modtageren blot har til hensigt øjeblikkeligt at likvidere virksomheden eller sælge lagerbeholdningen er ikke omfattet.

EU-domstolen udtaler med hensyn til bestemmelsens formål i præmis 39,40 og 44:

"39. På baggrund af sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8's [MSD artikel 19's] kontekst og formål, som beskrevet i denne doms præmis 36-38, fremgår det, at denne bestemmelse har til formål at gøre det muligt for medlemsstaterne at lette overdragelse af virksomheder eller dele af virksomheder ved at gøre overdragelserne enklere og ved at undgå at belaste modtagerens likviditet med en uforholdsmæssig afgiftsbyrde, som denne under alle omstændigheder senere ville have fået tilbage i kraft af fradrag for indgående moms.

40. I betragtning af dette formål skal begrebet »hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab« fortolkes således, at det omfatter overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og eventuelt immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan fortsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed, men at begrebet ikke omfatter en ren overdragelse af goder som salg af en varebeholdning.

[...]

44. Det følger af formålet med sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8, og af fortolkningen af begrebet »hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab«, således som beskrevet i denne doms præmis 41, at de overdragelser, der er omfattet af denne bestemmelse, er de overdragelser, hvor modtageren har til hensigt at drive forretningen eller en del af den overtagne virksomhed, og ikke blot har til hensigt øjeblikkeligt at likvidere den pågældende virksomhed eller eventuelt at sælge lagerbeholdning."

Sag C-497/01, Zita Modes Sàrl, Generaladvokatens indstilling af 26.09.2002

Generaladvokaten gennemgår i indstilling til afgørelse af sag C-497/01, sin fortolkning af flere EU-retlige begreber, bl.a. de bagvedliggende grunde for 'formålet' med momsdirektivets artikel 19, og hvad der forstås ved 'hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse'.

Med hensyn til 'formålet' med momsfrataget overdragelse af hel eller delvis samlet formuemasse, anfører Generaladvokaten:

"[...]

29. Formålet er imidlertid kun begrundet, i det omfang erhververen under alle omstændigheder vil kunne fratrække den opkrævede afgift. Hvis den virksomhed, han overtager, helt eller delvis anvendes til frem-

stilling af momsfritagne ydelser, ville dette ikke (fuldt ud) være tilfældet. Hvis der endvidere ikke skulle erlægges afgift ved erhvervelsen, kunne erhververen yderligere opnå en uretmæssig konkurrencefordel i forhold til andre erhvervsdrivende, der leverer de samme afgiftsfritagne ydelser [...]

32. Således betragtet inden for rammerne af momsordningen som helhed er formålet ikke, således som de luxembourgske myndigheder lader til at tro, at hindre opkrævning af ikke-fradragsberettiget afgift, men snarere af konkurrencehensyn at forhindre, at visse erhvervsdrivende undgår sådan afgift under omstændigheder, hvor andre erhvervsdrivende skal betale afgift og overvælte den på deres kunder."

Med hensyn til 'hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse', anfører Generaladvokaten

"34. [...] Eksempelvis er det franske begreb »fonds de commerce«, der er anvendt på fakturaen i hovedsagen, blevet defineret i juridiske ordbøger således, at det omfatter såvel materielle ting (såsom anlæg, udstyr og varelagre) som immaterielle ting (såsom lejerens interesse i en lejekontrakt, handelsnavn eller handelstegn, patenter, varemærker og goodwill). Man kan tilføje forretningshemmeligheder, selskabsoplysninger, kundelister, fordelene ved eksisterende kontrakter osv.

35. Det, der binder sådanne elementer sammen, er den omstændighed, at de samlet gør det muligt at udøve en bestemt økonomisk virksomhed eller flere typer af virksomhed, mens hver enkelt isoleret set ville være utilstrækkelig med henblik herpå. Hver især er de byggestenene for en virksomhed, tilsammen udgør de en virksomhed."

SKM2018. 619. SR—Skatterådet anså ikke et salg af en grund, byggeretter og byggeretter for at kunne betragtes som en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.—Dette blev i sagen begrundet med, at betingelsen om, at der skal være tale om overdragelse af en økonomisk enhed, der kan drives selvstændigt, ikke var opfyldt. I stedet blev transaktionen anset som et momspligtigt salg af en byggegrund (inkl. Byggeretter), samt visse aktiviteter udarbejdet i forbindelse med udvikling af grunden. —Endvidere var der ingen kendskab til hvilken indtægt eller hvornår en eventuel indtægt vil kunne registreres.

SKM2018. 175. SR

Et P/S-selskab ønskede at spalte til tre nye P/S-selskaber, der siden skulle sælges som salg af P/S-andele.

P/S-selskabet indeholdt nyopførte udlejningsejendomme, og de nye selskaber skulle videreføre denne aktivitet.

P/S-selskabet havde ikke på noget tidspunkt været momsregistreret, og der var ikke taget momsfradrag for køb af grunden eller for udgifter til opførelse af ejendommene.

Skatterådet fandt, at overdragelsen kunne anses som en momsfri virksomhedsoverdragelse, henset til at Skatterådet i SKM2017. 18. SR havde afgjort, at der ved overdragelse af en fuldt ud momsfritaget virksomhed ikke kunne stilles krav om, at den nye indehaver var eller skulle momsregistreres, men at det var en betingelse, at den overdragne virksomhed blev videreført i en eller anden form.

SKM2017. 600. SR

Et ejendomsudviklingsselskab havde sammen med en boligorganisation udviklet et projekt til opførelse af et vist antal lejligheder.

Selskabet ønskede at overføre sin del af projektet til et 100 % ejet datterselskab som en momsfri virksomhedsoverdragelse.

Skatterådet fandt, at den momspligtige aktivitet, der påtænktes overdraget, med opførelse med henblik på salg af et vist antal ejerlejligheder, kunne anses som en momsfri virksomhedsoverdragelse, idet det blev lagt til grund, at

- Sælger (ejendomsudviklingsselskabet) havde forestået udviklingen af projektet
- Der var af kommunen vedtaget lokalplaner, ligesom kommunen havde godkendt projektet
- Det projekt, der påtænktes overdraget, bestod i opførelse af et vist antal ejerlejligheder med henblik på salg enkeltvist.
- Der forelå en aftale med Selskab 2 (underleverandør) med hensyn til udførelse af entreprenørarbejdet, aftalen blev overdraget som en del af projektet.
- Der var indgået en aftale med en ejendomsmægler, der skulle stå for at formidle salget af de enkelte ejerlejligheder, aftalen blev overdraget som en del af projektet.
- Det nye datterselskab bliver momsregistreret

SKM2017. 544. SR

Et ejendomsselskab ønskede at sælge en række udlejningsejendomme, der blev udlejet med moms, uden moms eller begge dele.

Den kommende køber ville videreføre denne benyttelse af ejendommene, og lod sig frivilligt momsregistrere herfor i samme omfang, som spørger var det på overdragelsestidspunktet.

Skatterådet fandt at overdragelsen/overdragelserne kunne anses som momsfri virksomhedsoverdragelse(r).

Samme gjorde sig gældende ved apportindskud af ejendommene/en enkelt udlejningsejendom i et eller flere nystiftede datterselskaber, her henvises til SKM2012. 503. SR.

Et efterfølgende salg af kapitalandelene vil ske i ejendomsselskabets egenskab af afgiftspligtig person, og vil være fritaget for moms jf. § 13, stk. 1, nr. 11, litra e).

SKM2017. 18. SR

Skatterådet bekræftede, at overdragelsen af en forsikringsportefølje, alle aktiver og medarbejdere, kunne anses som en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Køber, der skulle drive virksomheden videre var ikke momsregistreret i denne forbindelse, hvilket § 8, stk. 1, 3. pkt. som udgangspunkt fordrer.

Under hensyn til at momslovens § 8, stk. 1, 3 pkt., skal fortolkes i overensstemmelse med dens formål og de bagvedliggende direktivbestemmelser, fandt Skatterådet, at der ved overdragelsen af den momsfritagne virksomheds aktiver, hvortil virksomheden ikke havde haft hel eller delvist momsfradrag, ikke var en betingelse, at den nye indehaver var eller skulle momsregistreres, men det var en betingelse, at den overdragne virksomhed skulle videreføres i en eller anden form.

SKM2016. 634. LSR & SKM2013. 824. SR, Spørgsmål 3, 4 og 5

Overdragelse af et areal, der af det sælgende selskab blev anvendt i forbindelse med dets momspligtige aktiviteter, der dels udgjorde havnedrift og dels udgjorde erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom, i hvilken forbindelse selskabet var frivilligt registreret for udlejning af fast ejendom, kunne ikke anses som en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Ifølge det betingede skøde, overgik lejekontrakten til køberen, men det fremgik også, at sælger aktivt skulle medvirke til at fremme vedtagelsen af en ny lokalplan, der muliggjorde opførelse af kontorer mv.

på den overdragne ejendom, videre erklærede køber, at ejendommen skulle erhverves til anvendelse til opførelse af hotel, mv. og endelig var handlen fra begge parter side, betinget af, at der vedtages en lokalplan, der muliggør bebyggelse.

Skatterådet fandt i SKM2013. 824. SR ikke, at det var sandsynligt, at køber havde til hensigt selv at fortsætte driften af udlejningsvirksomheden, eller at udøve en driftsmæssig anvendelse af de overdragne aktiviteter, der kunne sidestilles hermed.

Landsskatteretten tiltrådte i SKM2016. 634. LSR Skatterådets svar, med begrundelsen, at allerede fordi køber ikke erhvervede de omhandlede arealer for at føre selskabets udlejningsvirksomhed videre, kunne transaktionen ikke anses som en virksomhedsoverdragelse.

SKM2014. 496. SR, Spørgsmål 1

Salg til køber/investor af gamle bygninger med tilhørende jord, der var lejet ud. Køber skulle overtage lejemålene, men såvel Sælger som Køber havde til hensigt at udvikle ejendommen på et senere tidspunkt, dette fremgik af finansieringsaftalerne.

Skatterådet fortolkede fakta således, at Køber grundlæggende erhvervede ejendommen med henblik på nedrivning af eksisterende bygninger og opførelse af nye bygninger (byggegrund), idet der i låneaftalen med Långiver var anført, at der skulle finansieres et nybyggeri.

SKM2013. 160. SR, Spørgsmål 2

Salg af en ejendom med 13 garager, der udlejes med moms kunne anses som en virksomhedsoverdragelse, jf. ML § 8, stk. 1, 3. pkt., såfremt en køber af ejendommen uændret vil fortsætte med udlejningen af garagerne.

SKM2013. 59. SR, Spørgsmål 2

Spørger har købt en udlejningsejendom indeholdende såvel momspligtige som momsfrie lejemål, der - medens en væsentlig til- og ombygning står på - fortsat anvendes som en sådan, også af en køber/investor efter et salg af ejendommen.

Det efterfølgende salg anses som en momsfrataget virksomhedsoverdragelse, jf. ML § 8, stk. 1, 3. pkt., idet ejendommen anses som en økonomisk enhed, der af en eventuel køber selvstændigt vil kunne videreføres som økonomisk virksomhed.

SKM2012. 503. SR

Et P/S opfører en bygning med henblik på erhvervsmæssig udlejning. Bygningen er under opførelse, og der er indgået lejekontrakter (momspligt) på hele bygningen. Ejendommen med tilhørende lejekontrakter ønskes apportindskudt i et nyt P/S med tre deltagere.

Skatterådet bekræftede, at der foreligger en virksomhedsoverdragelse jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., når en bygning under opførelse samt tilhørende udlejningsaftale apportindskydes i et selskab.

SKM2012. 43. SR, Spørgsmål 1

Et udviklingsselskab relateret til en detailhandelskæde, har til formål at forestå projektudvikling og etablering af nye butikker. De nybyggede ejendomme overdrages til køber/investor.

Udviklingsselskabet har erhvervet en byggegrund, udarbejdet planer for opførelsen af butikslokaler, indgået aftale med en entreprenør om at gennemføre byggeriet, samt indgået aftale om udlejning af butikslokalerne, når byggeriet er gennemført.

Den der erhverver byggegrunden og indtræder i det tilhørende aftalesæt, vil således umiddelbart kunne videreføre projektet, og vil, når byggeriet er gennemført, have indtægter ved udlejning af butikslokalerne.

Skatterådet afgjorde bl.a., at der er tale om en virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., når der overdrages en byggegrund med tilhørende aftaler om opførelse og udlejning af butiksarealer.

Ikke offentliggjort Bindende Svar fra SKAT, j.nr. 14-2133550

Det konkrete projekt blev ikke gennemført.

Et nyt projekt med yderligere spørgsmål blev besvaret af Skatterådet i SKM2018. 619. SR, hvor transaktionen ikke blev anset som en momsfri virksomhedsoverdragelse.

Den Juridiske Vejledning 2019-2, afsnit D. A. 3.1.4.1, 'Hvad er økonomisk virksomhed? '

Den Juridiske Vejledning 2019-2, afsnit D. A. 4.5.3, 'Salg af aktiver som led i en virksomhedsoverdragelse'