

Udskriftsdato: 23. december 2025

AFG nr 9390 af 23/03/2021 (Gældende)

Moms og udleje af boligcontainere - ML § 4, stk. 1.

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-0702261

Moms og udleje af boligcontainere - ML § 4, stk. 1.

Sagen omhandler hvorvidt udlejning af beboelsescontainere skal kvalificeres som momspligtig udlejning af løsøre eller momsfri udlejning af fast ejendom i henhold til momsloven.

I overensstemmelse med Spørgers ønske kan Skatterådet bekræfte, at Spørger, under de konkrete omstændigheder, vil udøve en momspligtig aktivitet i form af udlejning af løsøre jf. momslovens § 4, stk. 1.

Skatterådsmøde 23. marts 2021 - SKM2021. 268. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger skal betale moms ved udleje af containerne?

Skatterådets svar

1. Ja, se dog indstilling og begrundelse

Beskrivelse af de faktiske forhold

Baggrundsoplysninger

Spørger har indkøbt en række containere. Det er hensigten med containerne at ombygge disse, således at de kan bruges til opholdsmæssige formål, som f.eks. et alternativ til en studenterbolig eller som feriebolig.

Efter ombygningen er det Spørgers hensigt at udleje disse containere til en anden juridisk enhed (herefter kaldet Videreudlejer), som har til formål at placere og installere containerne på en grund og herefter videreudleje disse som boliger, fortrinsvis til studerende.

Spørgers aktivitet består dermed udelukkende i indkøb og ombygning/indretning af containerne, samt udlejningen heraf til Videreudlejer. Det er Videreudlejer, der anviser den grund hvor på containerne skal placeres samt afholder alle øvrige udgifter forbundet hermed.

Spørger har intet med Videreudlejers eventuelle installation af containeren at gøre.

Denne anmodning om bindende svar er fremsendt for at opnå sikkerhed for den momsmæssige behandling ved Spørgers udleje af containerne.

Yderligere konkrete forhold Skattestyrelsen kan ligge til grund for sin besvarelse

Aftalegrundlag indgået mellem spørger og videreudlejer.

I denne anmodning om bindende svar er der alene hentydet til at "det er spørgers hensigt at udleje disse containere til en anden juridisk enhed (herefter Videreudlejer)". Der er tale om en simpel lejeaftale af materiel, som tillægges moms. Der er ikke på nuværende tidspunkt udarbejdet en aftale.

Oplysning og nærmere redegørelse om hvem der skal montere og installere containerne, samt drifte og vedligeholde dem.

Spørger har produceret og ejer containerne. Det påhviler Videreudlejer at anvise, hvilken adresse containerne skal leveres til. Den endelige montage, installation og eventuelle tilkoblinger til vand, varme, kloak og el påhviler Videreudlejer ligesom det også påhviler Videreudlejer at drifte og vedligeholde

containerne. Spørger har udelukkende i denne forbindelse ansvaret for, at de leverede containerne er ombygget efter de gældende krav i Bygningsreglementet.

Spørgers repræsentant har endvidere oplyst følgende:

Containerne planlægges placeret/monteret på et udstykket og ubebygget byggefelt med tinglyst areal på xx m² med beliggenhed [...], Matr. Nr.: [...]. Videreudlejer har mulighed for at vælge anden beliggenhed i Danmark. Placering og installation af containerne skal bruges til opholdsmæssige formål, som f.eks. kan være boliger, studenterboliger, kontorarealer mv.

Videreudlejer er ApS pt. under stiftelse.

Videreudlejer sørger for containerne placeres på grunden iht. det gældende Bygningsreglement samt indenfor rammerne af Planlov, Byggetilladelse mv., herunder at fundament, bærekonstruktion mv. understøtter containerne tilpas til efterlevelse af alle bygningsmæssige regler og retningslinjer.

Spørgers opgave er at levere containerne iht. til medsendte udkast til lejekontrakten, til den af videreudlejer anførte placering. Det vil sige at placere containerne ovenpå de af videreudlejer opbyggede fundamenter. Grundet containernes opbygning leveres disse sammen med en isoleret stålramme, som muliggør at containerne kan stables.

Al tilkobling til el, vand, varme og kloak mm. er Spørger uvedkommende og udelukkende et anlæggende for videreudlejer. Med andre ord, der bliver ikke leveret yderligere end transporten og placeringen af den/de omhandlende

containere i henhold det aftalte.

Demonteringen består af flere dele. Og alt arbejde indtil og med, at containerne er frakoblet bl.a. el, vand og varme vedrører ikke Spørger. Spørgers arbejde i denne fase er udelukkende, som ved installationsfasen, at hente og bringe containerne til og fra den anførte sokkel på grunden.

Uddrag af lejekontrakt mellem Spørger og Lejer (indsat af Skattestyrelsen):

Generelle lejevilkår

1. Grunden

Lejer skal anvise grundarealet hvor lejeobjektet skal opstilles.

Lejer bærer ansvaret for lejeobjektets placeringen, herunder lovligheden herfor set i forhold til bl.a. byggelovgivningen, planer, servitutter og naboforhold.

[...]

Lejer forestår selv for projektering af el, vand, kloak, samt øvrig forsyning. Lejer er således ansvarlig for og afholder selv alle omkostninger hertil.

Alle tilslutningsafgifter betales af lejer.

[...]

3. Risiko og ansvar

Lejer bærer fra påbegyndt montage enhver risiko og ethvert ansvar for lejeobjektet.

[...]

7. Lejers ophør

Lejeobjektet skal afleveres af lejer som standardmodul i henhold til det ved lejeaftalens indgåelse gældende produktfaktablad.

[...]

Spørgers opfattelse og begrundelse

Vores opfattelse

Det er vores klare overbevisning, at udlejning af containerne er en momspligtig ydelse. Udlejning af containere er efter vores opfattelse ikke omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, da containerne, på tidspunktet for udlejningen, ikke er at anse som værende fast ejendom.

Baggrunden for vores opfattelse

Spørger driver i henhold til momslovens § 3, stk. 1 selvstændig økonomisk virksomhed med ombygning og udlejning af containere. Det betyder, at Spørger som udgangspunkt skal betale moms af de varer og tjenesteydelser, der leveres mod vederlag.

Efter vores opfattelse, er den eneste mulighed for momsfrigtagelse ved udlejning af containerne, at udlejningen heraf bliver karakteriseret som udlejning af fast ejendom. Dette kræver at containerne på udlejningstidspunktet kan omfattes af begrebet "fast ejendom" momsretligt set.

Gældende fra 1. januar 2017 er definition af begrebet "fast ejendom" ændret, hvorved konkretiseret til det spørgers tilfælde, er følgende omfattet af definitionen:

- a) Enhver specifik del af jorden, på eller under jordoverfladen, som kan ejes eller besiddes.
- b) Enhver bygning eller ethvert bygningsværk, der er fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen, og som ikke let kan demonteres eller flyttes.

Af andre fortolkningsbidrage til begrebet "fast ejendom" kan nævnes:

I sag C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn er et af kriterierne for fast ejendom, at lejer opnår råderetten og ejendomsretten til et varigt afgrænset areal, som ikke kan flyttes og et bestemt udsnit af jordens overflade.

Ifølge den juridiske vejledning gælder momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, "[...]

både beboelsesejendomme, herunder fritids- og sommerhuse, og erhvervsjendomme. Som fast ejendom anses såvel hele bygninger som enkelte lokaler. Til fast ejendom hører også selve grundstykket samt træer, avl på roden, hegn, brønde, anlæg og bygningstilbehør, så længe det er anbragt på grunden eller bygningen. Heraf følger, at bortforpagtning af en landbrugsejendom med tilhørende jorde er omfattet af momsfrigtagelsen."

Bygningstilbehøret behøver ikke at være mur- eller nagelfast, men det må heller ikke være let at flytte, og det skal være anbragt til varig brug som sædvanligt, naturligt og hensigtsmæssigt tilbehør med en rimelig tilknytning til bygningen.

I afgrænsningen overfor løsøregenstande lægges der særlig vægt på, om bygningstilbehøret er omfattet af pant i fast ejendom som beskrevet i tinglysningsloven § 38.

Eksempelvis medgår installationer, som er indlagt til selve anvendelsen af bygningen, til den faste ejendom, hvorimod installationer til brug for den erhvervsmæssige aktivitet, der foregår i bygningen, skal anses som løsøregenstande.

Det fremgår ligeledes af Juridisk Vejledning afsnit D. A. 5.8.4.1.2 at udlejning af flytbare, men mere permanente bygninger er anset for at være momsfri udlejning af fast ejendom.

Af Juridisk vejledning fremgår:

"at det må dog kræves, at bygningen opfylder de almindelig gældende karakteristika for fast ejendom.

Eksempel: Pavillonbygning

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

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

I denne situation udlejer Spørger udelukkende containerne og ikke den grund, hvorpå disse skal stå. Først ved videreudlejningen til f.eks. de studerende får containerne de almindelige gældende karakteristika af fast ejendom.

Containerne skal placeres på en grund anvist af Videreudlejeren og bliver først herefter installeret på grunden som Videreudlejeren vil drive sin udlejningsvirksomhed fra. Det er først på dette tidspunkt, at containerne bliver beboelige.

Dette er i overensstemmelse med dansk retspraksis, hvorefter en container ikke er at anse som en bygning, jf. eksempelvis momsbekendtgørelsen § 39a, stk. 1, hvorefter bygninger er grundfaste konstruktioner.

Sag C-532/11

EU-domstolen udtalte desuden i sag C-532/11 Susanne Leichenich, præmis 33, at det ikke er den oprindelige anvendelse af et gode, men dets konkrete og aktuelle funktion, der har betydning.

I spørgers tilfælde anvendes containeren til at skabe et defineret og aflukket rum på spørgers faste ejendom til brug for udlejning som depotrum. Containerne er placeret på en bestemt lokalitet med henblik på vedvarende anvendelse der. Der er ikke tale om, at containerne transporteres til et andet sted. Genstanden for leveringen er således ikke selve containeren, men en fast opbevaringsplads på spørgers faste ejendom, jf. Sag C-155/12 præmis 35.

Det følger endvidere af aftaleforholdet mellem udlejer og lejer, at containerne er stationært placeret på samme sted på udlejers lokalitet, så spørgers kunder let kan finde dem.

Spørger udlejer udelukkende containerne og ikke den grund, hvorpå disse skal stå.

Først ved Videreudlejens installation af containerne på den af Videreudlejeren anviste grund opnår containerne de almindelige gældende karakteristika for fast ejendom.

Containerne får endvidere først installeret de nødvendige installationer, som er udslagsgivende for at containerne er beboelig på dette tidspunkt.

Opsummering

Det er vores opfattelse, at udlejning af containerne er omfattet af den almindelig momspligt og ikke omfattet af fritagelsen for moms, hvorfor Spørger skal pålægge moms på udlejning af disse.

Dette skyldes, at containerne først bliver til fast ejendom ved videreudlejningen.

Forinden dette tidspunkt opfylder containerne ikke de karakteristika der er for udlejning af fast ejendom.

4

Henvisning til regler og praksis.

Af momsloven (lovbekendtgørelse nr. 760 af 21. juni 2016) fremgår følgende:

Momslovens § 4, stk. 1:

Der svares afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. (...)

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 8:

Følgende transaktioner er fritaget for moms:

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

Praksis

C-482/02: begrebet udlejning af fast ejendom omfatter udlejning af bådepladser på vand og liggepladser på land til både på et havneareal.

I nærværende situation, er det vores klare opfattelse, at udlejningen af containerne er momspligtig.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger skal betale moms ved udleje af containere, som af Spørger er ombygget, således at de kan bruges til opholdsmæssige formål, som f.eks. et alternativ til en studenterbolig eller som feriebolig.

Begrundelse

Der er tale om en påtænkt disposition.

Som Skattestyrelsen forstår spørgsmålet, ønsker Spørger svar på om Spørger, under de konkrete omstændigheder, vil udøve en momspligtig aktivitet i form af udlejning af løsøre jf. momslovens § 4, stk. 1, eller om aktiviteten kan kvalificeres som momsfri udlejning af fast ejendom jf. momslovens 13, stk. 1, nr. 8.

Udlejning af løsøre mod vederlag er som udgangspunkt en momspligtig ydelse jf. momslovens § 4, stk. 1, mens udlejning af fast ejendom er en momsfritaget ydelse jf. momslovens § 13, stk.1, nr. 8.

Udlejning af fast ejendom jf. momslovens § 13, stk.1, nr. 8 og momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l, er karakteriseret ved, at rettighedshaver for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til at råde over en fast ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed. Det fremgår af EU-domstolens afgørelser i sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, præmis 21 og sag C-275/01, Sinclair Collins Ltd, præmis 25-31.

Det fremgår af Rådets gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 13 b, at i forbindelse med anvendelsen af momssystemdirektivet, og dermed også momsloven, anses som fast ejendom bl.a. *"enhver bygning eller ethvert bygningsværk, der er fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen, og som ikke let kan demonteres eller flyttes"*.

Vurderingen af, om noget der kan kvalificeres som en bygning skal anses for at være fast ejendom i momslovens forstand, skal således baseres på, om den er fastgjort i eller til jorden og ikke let kan demonteres eller flyttes.

For at Spørges kommende leverancer af containere skal kunne kvalificeres som udlejning af "fast ejendom", i momslovens forstand og ikke blot udlejning af løsøre, skal Spørger således udleje noget der kan kvalificeres som bygninger i forordningens forstand, og det skal være Spørger, der har ansvaret for og rent faktisk sikrer at bygningerne er fastgjort til eller i jorden i et sådant omfang, at de ikke let kan demonteres eller flyttes.

Det har således bl.a. betydning for den momsmæssige kvalifikation af leverancen i hvor høj grad eventuelle anordninger der fikserer eller fastgør noget der kan kvalificeres som en bygning til eller i jorden ikke let kan demonteres, uden en betydelig indsats og betydelige omkostninger. Se EU-Domstolens sag C-532/11, Leichenich, præmis 23.

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit D. A. 5.9.2.2.2, at en bygning eller et bygningsværk kan fastgøres til eller i jorden på forskellige måder, blandt andet ved hjælp af et bindemiddel såsom cement eller forankring såsom reb, kæder, bolte eller ankere.

Det er dog ikke nødvendigt, at bygningen er uløseligt forbundet med jorden, for at transaktionen kan anses for udlejning af fast ejendom jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. Se EU-Domstolens sag C-315/11, Rudolf Maierhofer, præmis 33.

I forhold til momsloven vil en container som udgangspunkt skulle anses for at være løsøre og ikke en bygning. Det fremgår dog af EU-Domstolens sag C-532/11, Leichenich, præmis 33, at det ikke er den oprindelige anvendelse af et gode, men dets konkrete og aktuelle funktion, der har betydning for den momsmæssige kvalifikation af leverancen.

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit D. A. 5.9.2.2.2 Enhver bygning eller ethvert bygningsværk mv., at hvis det påtænkes, at genstande, der i sagens natur er løsøre (fx præfabrikerede huse, kiosker, boder, både og campingvogne), kun skal anvendes ét sted, kan de være fastgjort til jorden på en sådan måde, at disse reelt er stationære. Selv om de i princippet vil kunne flyttes efterfølgende, betragtes de som fast ejendom, eftersom den stationære konstruktion ikke let kan demonteres eller flyttes.

I sag C-532/11, Leichenich, har EU-Domstolen fundet, at begrebet bortforpagtning og udlejning af fast ejendom i momssystemets forstand omfatter udlejning af en husbåd, med dertilhørende fortøjningsareal og anløbsbro, som er gjort stationær ved hjælp af fortøjningsanordninger, der ikke let kan demonteres og er fastgjort til en flods bred og bund, som ligger på en afgrænset og identificerbar fortøjningsplads i floden, og som i henhold til lejeaftalen udelukkende er beregnet til varig drift af restaurant og diskotek på denne fortøjningsplads.

I sag C-315/11, Rudolf Maierhofer har EU-Domstolen fundet at udlejning af en bygning, som er fremstillet af præfabrikerede dele, og som er grundfæstet således, at den hverken let kan demonteres eller flyttes, er udlejning af fast ejendom i direktivets forstand, også selv om bygningen skal fjernes ved lejekontraktens udløb og genanvendes på en anden ejendom. Rudolf Maierhofer opførte på grunde en- og to-etages bygninger - sammenlignelige med præfabrikerede huse - af præfabrikerede elementer. Bygningerne stod på betonsokler, der var opført på et betonfundament i jorden. Væggene var fremstillet af plader, der var fastgjort til fundamentet med bolte. Tagkonstruktionen var dækket med teglsten. Gulve og vægge i badeværelser, toiletter og køkkener var beklædt med fliser. Byggesystemet tillod, at bygningerne til enhver tid kunne demonteres af otte personer i løbet af ti dage og genanvendes.

Skatterådet i SKM2013. 603. SR fundet, at udlejning af depotrum indrettet i skibscontainere var omfattet af begrebet udlejning af fast ejendom i momsmæssig henseende.

Momsnævnet har i MNA1987, 971 udtalt at udlejning af en flytbar pavillonbygning som fx er opført på en grund tilhørende en teknisk skole og udlejet til skolen for en periode af 5 år, er udlejning af fast ejendom, når bygningen er forsynet med sædvanlige indvendige installationer og bygningen skal anvendes samme sted over et længere tidsrum.

I nærværende sag har Spørger indkøbt en række containere. Det er hensigten med containerne at ombygge disse, således at de kan bruges til opholdsmæssige formål, som f.eks. et alternativ til en studenterbolig eller som feriebolig.

Efter ombygningen er det Spørgers hensigt at udleje containerne til en *anden* juridisk enhed/Videreudlejer, som vil placere og installere containerne på egen eller lejet grund med henblik på udlejning af disse som boliger, fortrinsvis til studerende.

Det oplyses at det er Spørgers opgave at levere containerne til den af Videreudlejeren anførte placering. Containerne placeres ovenpå de af Videreudlejeren opbyggede fundamenter.

Det oplyses at Spørger intet har med Videreudlejerens eventuelle installation af containeren at gøre. Den endelige montage og installation påhviler ifølge de faktiske forhold Videreudlejeren. Ifølge udkastet til lejekontrakt står Videreudlejer selv for projektering af el, vand, kloak, samt øvrig forsyning. Videreudlejer er således ansvarlig for og afholder selv alle omkostninger hertil. Spørger har udelukkende i denne forbindelse ansvaret for, at de leverede containere er ombygget efter de gældende krav i Bygningsreglementet.

På den baggrund forudsætter Skattestyrelsen at Spørger ikke på nogen måde har ansvaret for eller deltager i fastgørelsen til eller i jorden/den anviste sokkel ved eksempelvis bolte eller anden fastgørelsesmetode, således at containeren ikke let kan demonteres eller fjernes. Ligeledes forudsættes det, at Spørger ikke har ansvaret for eller deltager i containerens tilkobling til el, vand eller kloak. Disse aktiviteter forudsættes således ikke at være en del af Spørgers leverance.

I forbindelse med demontering, er det oplyst, at Spørgers arbejde i denne fase udelukkende er, som ved installationsfasen, alene at hente og bringe containerne til og fra den anførte sokkel på grunden.

Det forsættes på den baggrund, at Spørger ikke deltager i demonteringsaktiviteterne.

Ud fra en samlet konkret vurdering af de faktiske forhold, som de er forelagt, er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers påtænkte leverance ikke kan anses som værende omfattet af begrebet udlejning af fast ejendom jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. Skattestyrelsen lægger vægt på at Spørgers leverance ikke omfatter en bygning *der er fastgjort* til eller i jorden i et sådant omfang at den ikke let kan flyttes. Leverancen må i stedet anses for at være momspligtig udlejning af løsøre, i form af containere jf. momslovens § 4, stk. 1.

Det har ikke betydning for Skattestyrelsens vurdering, at containerne opstilles på lejet grund. Se EU-Domstolens sag C-315/00, Rudolf Maierhofer, præmis 40 og 41.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momsloven

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

§ 4. 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.

13. Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

(...)

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

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

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

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

Momsbekendtgørelsen

§ 54. Ved begrebet bygning i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, forstås grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til. Levering af dele af en sådan bygning anses ligeledes for at være levering af en bygning.

RÅDETS GENNEMFØRELSESFORORDNING (EU) Nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 om ændring af gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 for så vidt angår leveringsstedet for ydelser

Artikel 13b

I forbindelse med anvendelsen af direktiv 2006/112/EF anses følgende for at være »fast ejendom«:

a) enhver specifik del af jorden, på eller under jordoverfladen, som kan ejes eller besiddes

b) enhver bygning eller ethvert bygningsværk, der er fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen, og som ikke let kan demonteres eller flyttes

c) ethvert element, der er installeret og som udgør en integrerende del af en bygning eller et bygningsværk, uden hvilket den pågældende bygning eller det pågældende bygningsværk er ufuldstændig(t), f.eks. døre, vinduer, tage, trapper og elevatorer

d) ethvert element, udstyr eller maskine, der permanent er installeret i en bygning eller et bygningsværk, og som ikke kan flyttes, uden at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller ændres.

Forarbejder

Praksis

EU-domstolens dom i sag C-532/11, Leichenich

Dommen vedrører udlejning af en husbåd, der anvendes til restaurant og diskotek. I forbindelse med sagen har EU-domstolen bl.a. udtalt :

33. Følgelig er det ikke den oprindelige anvendelse af et gode, men dets konkrete og aktuelle funktion, der har betydning. Den oprindelige anvendelse af et gode kan nemlig ikke definitivt sikre dette en bestemt behandling i momsmæssig henseende, uanset om den faktiske brug, der gøres af dette gode, ændres.

38. 1 Artikel 13, punkt B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at begrebet bortforpagtning og udlejning af fast ejendom omfatter udlejning af en husbåd, med dertilhørende fortøjningsareal og anløbsbro, som er gjort stationær ved hjælp af fortøjningsanordninger, der ikke let kan demonteres og er fastgjort til en flods bred og bund, som ligger på en afgrænset og identificerbar fortøjningsplads i floden, og som i henhold til lejeaftalen udelukkende er beregnet til varig drift af restaurant og diskotek på denne fortøjningsplads. Denne udlejning udgør én enkelt ydelse, som er fritaget for afgift, og der skal ikke sondres mellem udlejningen af husbåden og udlejningen af anløbsbroen.

EU-domstolens sag C-275/01, Sinclair Collis Ltd

Dommen omhandler udlejning af et areal til en automat. I forbindelse med sagen har EU-domstolen bl.a. udtalt :

25. Det fremgår imidlertid af fast retspraksis på den ene side, at det grundlæggende kendetegn ved udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra

b)'s forstand er, 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 at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed (jf. hertil »Goed Wonen«-dommen, præmis 55, og dom af 9.10.2001, sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Sml. I, s. 7257, præmis 21).

26. På den anden side skal der ved afgørelsen af, om en transaktion er afgiftspligtig, tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion, idet det skal undersøges, hvad der er karakteristisk for denne (jf. dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Sml. I, s. 2395, præmis 12, og Stockholm Lindöpark-dommen, præmis 26).

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 medkontrahtenten 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 inden for etablerementet. I modsætning til, hvad der er kendetegnende for udlejning, har placeringen af automaten kun betydning, for så vidt som den skal give mulighed for at sikre det størst mulige salg. Hvis denne betingelse overholdes, er der i henhold til kontrakten intet til hinder for, at automaterne i et vist omfang kan flyttes, som indehaveren af lokalerne måtte ønske.

29. For det andet giver kontrakten ikke SC ret til at bestemme over eller begrænse adgangen til den plads, hvor automaterne befinder sig. Selv om SC i medfør af kontrakten har eneret til adgang til automaterne med henblik på at foretage vedligeholdelse, fylde dem med cigaretter og fjerne pengebeløbene deri, omfatter denne ret kun adgangen til automaten som sådan, navnlig det indvendige maskineri, og ikke adgangen til den del af lokalernes areal, hvor automaten befinder sig. Under alle omstændigheder er denne ret ifølge de oplysninger, SC har givet under retsmødet, begrænset til erhvervslokalernes åbningstid, og den kan ikke udøves uden samtykke fra indehaveren af lokalerne. Endvidere kan tredjemand kun få fri adgang til automaterne i overensstemmelse med de nærmere praktiske bestemmelser, indehaveren af lokalerne træffer, navnlig inden for etablerementets åbningstider, og ikke inden for de begrænsninger, SC måtte sætte.

30. Rådigheden over en del af arealet af 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.

31. Det følger af ovenstående, at spørgsmålet skal besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at det ikke udgør udlejning af fast ejendom i bestemmelsens forstand, at en indehaver af lokaler giver en indehaver 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.

EU-Domstolens dom i sag C-315/00, Rudolf Maierhofer

Dommen omhandler udlejning af et hus i præfabrikerede elementer. I forbindelse med sagen har EU-domstolen bl.a. udtalt :

11. Rudolf Maierhofer udlejede beboelsesbygninger »med den dertil nødvendige grund og jord« til Freistaat Bayern (delstaten Bayern), med henblik på midlertidig indlogering af asylansøgere. Lejekontrakten var indgået for fem år med mulighed for forlængelse.

12. Nogle af de nævnte bygninger befandt sig på en ejendom, som Rudolf Maierhofer havde lejet af en lokal myndighed, andre befandt sig på ejendomme, som lejerens Freistaat Bayern selv havde lejet. I begge tilfælde skulle de faste ejendomme efter lejeforholdenes ophør tilbagegives i fuldstændig ryddet stand.

13. Rudolf Maierhofer opførte på grundene en- og to-etages bygninger - sammenlignelige med præfabrikerede huse - af præfabrikerede elementer. Bygningerne stod på betonsokler, der var opført på et betonfundament i jorden. Væggene var fremstillet af plader, der var fastgjort til fundamentet med

bolte. Tagkonstruktionen var dækket med teglsten. Gulve og vægge i badeværelser, toiletter og køkkener var beklædt med fliser. Byggesystemet tillod, at bygningerne til enhver tid kunne demonteres af otte personer i løbet af ti dage og genanvendes.

32. De i hovedsagen omhandlede bygninger, som er beskrevet i denne doms præmis 13, er derimod hverken mobile eller let flytbare. Det er bygninger, som står på betonsokler, der er opført på et betonfundament støbt i jorden. De kan demonteres ved lejekontraktens ophør, således at de kan genanvendes, men dette tager otte mand ti dage at gøre.

33. Sådanne bygninger, der består af grundfaste konstruktioner, udgør faste ejendomme. Herved er det afgørende, at konstruktionerne ikke let kan demonteres og flyttes, hvorimod det ikke, således som den tyske regering hævder, er nødvendigt, at de er uløseligt forbundet med jorden. Lejekontraktens varighed er heller ikke afgørende for vurderingen af, om de pågældende bygninger er løsørengenstande eller fast ejendom.

34. Det således definerede bygningsbegreb er i overensstemmelse med definitionen i sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a), om levering af en bygning eller en del af en bygning. Der er ingen grund til at anlægge en forskellig fortolkning af dette begreb alt efter, om der er tale om en udlejningstransaktion i henhold til i direktivets artikel 13, punkt B, litra b), eller om en leveringstransaktion i henhold til artikel 4, stk. 3, litra a).

35. Det første spørgsmål skal herefter besvares med, at udlejning af en bygning, som er fremstillet af præfabrikerede dele, og som er grundfæstet således, at den hverken let kan demonteres eller flyttes, er »udlejning af fast ejendom« i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand, også selv om bygningen skal fjernes ved lejekontraktens udløb og genanvendes på en anden ejendom.

EU-domstolens sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International

Dommen omhandler udlejning af fast ejendom. I forbindelse med sagen har EU-domstolen bla. udtalt :

21. Udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand består grundlæggende i, at ejeren af en fast ejendom mod betaling af leje og for en aftalt periode overlader lejeren brugsretten til sin ejendom og retten til at udelukke andre herfra (jf. i samme retning domme af 12.9.2000, sag C-358/97, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 6301, præmis 52-57, og sag C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 6355, præmis 64-69, og dom af 4.10.2001, sag C-326/99, Goed Wonen, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 55).

SKM2019. 308. SR

Skatterådet anså et udelysanlæg for at være omfattet af momsforordningens artikel 13b, litra b), og dermed som fast ejendom, idet de to betingelser i henhold til artiklen anses for opfyldt.

For det første er der tale om et bygningsværk, og for det andet fordi bygningsværker, som kræver, at der etableres en større infrastruktur for at forankre dem i jorden anses for at opfylde kriteriet om at bygningsværket skal være fastgjort til jorden og som ikke let kan demonteres eller flyttes. En kommunes samlede udelysnet, et anlæg bestående af over xx.xxx master og armaturer, trafiksignalanlæg og andre installationer/tændskabe mv., anses for at opfylde dette kriterie.

Overdragelse af udelysanlægget skal derfor ikke tillægges moms, da anlægget skal behandles efter reglerne om fast ejendom. Salg af fast ejendom der er ældre end 5 år er momsfritaget, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9 og momsbekendtgørelsen § 54, stk. 2.

SKM2016. 249. SR

I overensstemmelse med SKM2010. 365. SR og med momsforordningens artikel 13b, litra b), fandt Skatterådet, at olietanke, som blev udlejet, var fast ejendom.

SKM2013. 603. SR

Udlejning af depotrum indrettet i skibscontainere, placeret på udlejers faste ejendom, til opbevaringsbrug, anses som udlejning af fast ejendom.

Containerne anvendes til at skabe et defineret og aflukket rum, og er placeret på en bestemt lokalitet med henblik på vedvarende anvendelse der.

[...]

Begrundelse

[...]

Spørger udlejer en container placeret på spørgers faste ejendom. En container anses efter dansk retspraksis ikke som en bygning, jf. eksempelvis momsbekendtgørelsen § 39a, stk. 1, hvorefter bygninger er grundfaste konstruktioner.

EU-domstolen udtalte i sag C-532/11 Susanne Leichenich, præmis 33, at det ikke er den oprindelige anvendelse af et gode, men dets konkrete og aktuelle funktion, der har betydning.

I spørgers tilfælde anvendes containeren til at skabe et defineret og aflukket rum på spørgers faste ejendom til brug for udlejning som depotrum. Containerne er placeret på en bestemt lokalitet med henblik på vedvarende anvendelse der. Der er ikke tale om, at containerne transporteres til et andet sted. Genstanden for leveringen er således ikke selve containeren, men en fast opbevaringsplads på spørgers faste ejendom, jf. Sag C-155/12 præmis 35.

Det følger endvidere af aftaleforholdet mellem udlejer og lejer, at containerne er stationært placeret på samme sted på udlejers lokalitet, så spørgers kunder let kan finde dem. Det følger ligeledes af aftaleforholdet, at lejerne har ubegrænset adgang til det lejede, jf. Sag C-155/12 præmis 38 og 39.

EU- Domstolen udtalte i Sag -315/00, Rudolf Maierhofer, præmis 33, at bygninger, der består af grundfaste konstruktioner, udgør faste ejendomme. Herved er det afgørende, at konstruktionerne ikke let kan demonteres og flyttes, hvorimod det ikke er nødvendigt, at de er uløseligt forbundet med jorden. Lejekontraktens varighed er heller ikke afgørende for vurderingen af, om de pågældende bygninger er løseregenstande eller fast ejendom.

Det er herefter SKATs opfattelse, at de opstillede containere ud fra det oplyste, herunder at containerne har en fast placering, må anses for fast ejendom.

[...]

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit D. A. 5.9.2.2.2 Enhver bygning eller ethvert bygningsværk mv.

Enhver bygning eller ethvert bygningsværk, der er fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen, og som ikke let kan demonteres eller flyttes. Se momsforordningen, artikel 13b, litra b).

Der er tale om "fast ejendom" i henhold til artikel 13b, litra b), hvis to betingelser er opfyldt, nemlig at der er tale om

1) en bygning eller et bygningsværk, også eventuelt ufuldstændigt, der er

2) fastgjort til eller i jorden, og som ikke let kan demonteres eller flyttes

En bygning kan defineres som en konstruktion med tag og vægge såsom et hus eller en fabrik.

Et "bygningssværk" har en bredere betydning og omfatter andre konstruktioner, der ofte ikke betragtes som en bygning. Bygningssværker kan f.eks. være anlæg i form af veje, broer, lufthavne, havne, diger, gasledninger, vandforsynings- og kloaknet samt industrianlæg såsom elværker, vindmøller og raffinaderier.

Alle bestanddele af bygninger eller bygningssværker anses for at være fast ejendom.

Begrebet "bestanddel" omfatter ikke kun bygningens eller bygningssværkets bærende konstruktion, men også alle elementer, som installeres og udgør en integrerende del af bygningen eller bygningssværket eller installeres permanent heri, og som indgår i en helhed i den forstand, at bygningen eller bygningssværket ville være ufuldstændig(t) eller ændre karakter, hvis disse elementer ikke var til stede. Se også afsnit D. A. 5.9.2.2.3 og D. A. 5.9.2.2.4 vedrørende artikel 13b, litra c) og d).

Uanset om en bygning eller et bygningssværk er fuldstændig(t) eller ej, vil den/det stadig være omfattet af definitionen af "fast ejendom", forudsat at den/det er fastgjort til eller i jorden. Det gælder også for bygninger eller bygningssværker, der er under opførelse. De bliver til fast ejendom i forbindelse med byggeprocessen, når konstruktionen fastgøres til eller i jorden. Selv om konstruktionen ikke er egnet til beboelse eller anden anvendelse, betragtes den alligevel som fast ejendom.

Hver enkelt lejlighed i et ejerlejlighedsbyggeri skal i relation til momsreglerne anses for selvstændige faste ejendomme. Se momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j), der nævner levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord.

Eksempler på bygninger og bygningssværker

Huse, etageejendomme, fabrikker, lagerbygninger, kontorejendomme, staldbygninger

Dele af bygninger, eksempelvis ejerlejligheder

Vej, broer, tunneller, diger

Havne, lufthavne

Gasledninger, vandforsyningsnet, kloaknet, elnet

Elværker, vindmøller, raffinaderier

Boreplatforme

2) Fastgjort til jorden, og som ikke let kan demonteres eller flyttes

En bygning eller et bygningssværk skal være fastgjort til jorden, over eller under havoverfladen og må ikke let kunne demonteres eller flyttes.

Det er klart, at bygninger eller bygningssværker, som kræver, at der etableres en større infrastruktur for at forankre dem til jorden, opfylder disse kriterier, men mindre klart, når der hersker tvivl om bygningens eller bygningssværkets karakter eller den måde, hvorpå den/det fastgøres til jorden. Dette ses bl.a. af EU-Domstolens sag C-532/11, Susanne Leichenich, som vedrørte en husbåd, der blev anvendt som restaurant og diskotek, og af sag C-315/00, Rudolf Maierhofer, som vedrørte bygninger opført af præfabrikerede elementer, der skulle fjernes og genanvendes på en anden ejendom.

En bygning eller et bygningsværk kan fastgøres til eller i jorden på forskellige måder, bl.a. ved hjælp af et bindemiddel såsom cement eller en forankring såsom reb, kæder, bolte eller ankre.

Vurderingen af, om en bygning eller et bygningsværk skal anses for at være fast ejendom, skal imidlertid først og fremmest baseres på, om den/det let kan demonteres eller flyttes.

Det er ikke nødvendigt, at en bygning eller et bygningsværk er uløseligt forbundet med jorden, for at den/det kan anses for at være fast ejendom. Det er i stedet nødvendigt at kontrollere, om de anordninger, der skal fikse konstruktionen, kan fjernes uden "en betydelig indsats" og "betydelige omkostninger", som det beskrives i EU-Domstolens sag C-532/11, Susanne Leichenich.

Hvis det påtænkes, at de kun skal anvendes ét sted, kan genstande, der i sagens natur er løsøre (f.eks. præfabrikerede huse, kiosker, boder, både og campingvogne), være fastgjort til jorden på en sådan måde, at disse reelt er stationære. Selv om de i princippet vil kunne flyttes efterfølgende, bør de betragtes som fast ejendom, eftersom den stationære konstruktion ikke let kan demonteres eller flyttes.

Det, at en genstand kun skal anvendes på ét sted, kan indikere, at den er stationær, dette er imidlertid ikke tilstrækkeligt, for at afgøre om genstanden skal anses som en fast ejendom. Det er ved afgørelsen heraf også nødvendigt at vurdere, om genstanden let kan demonteres eller flyttes. Der kan i den forbindelse tages hensyn til følgende objektive kriterier:

behovet for faglige kompetencer - dvs. værktøj, udstyr og knowhow mv., som kræves for faktisk at demontere eller flytte bygningen eller bygningsværket, herunder de midler, der er nødvendige for at demontere eller flytte den/det (anvendelse af en kran, anhænger, lastbil osv.)

omkostningerne ved at demontere eller fjerne bygningen eller bygningsværket, sammenlignet med værdien af det, der faktisk demonteres eller flyttes

den tid, det tager at demontere eller flytte bygningen eller bygningsværket

den omstændighed, at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller bliver væsentligt mindre værd, fordi den/det flyttes eller demonteres.

Disse kriterier er ikke udtømmende, og alt efter situationen, kan et af kriterierne være mere præcist end de øvrige, eller det kan være nødvendigt at opfylde flere kriterier på samme tid.

Eksempler på genstande, der kan anses som fast ejendom

Husbåde (C-532/11, Leichenich)

Præfabrikerede huse, der skulle fjernes og genanvendes (C-315/00, Rudolf Maierhofer)

Olietanke, fast knyttet til en bestemt del af jordens overflade (SKM2016. 249. SR)

Containere, indrettet til depotrum (SKM2013. 603. SR)

Udelysanlæg anses som et bygningsværk (SKM2019. 308. SR)

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit D. A. 5.8.4.1 Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom

[...]

Bygninger og bygningstilbehør

[...]

Praksis

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

Ad a) Udlejning af flytbare men mere permanente bygninger

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

Eksempel: Pavillonbygning

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

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

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

Se MNA1987, 971.

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

Eksempel: Husbåd

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

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

Eksempel: Olietanke

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

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

Se SKM2010. 365. SR.