

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9289 af 15/03/2016 (Gældende)

Bindende svar - Moms - tilskud og fradrag - udlejning af bygning

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 15-2811219

Bindende svar - Moms - tilskud og fradrag - udlejning af bygning

Skatterådet bekræfter, at Spørger ikke skal afregne moms af tilskud fra xy-Fond, jf. udkast til tilsagn om tilskud/gavebrev, som Spørger modtager til opførelse af ny bygning, når Spørger lader sig omfatte af en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom.

Skatterådet bekræfter endvidere, at Spørger har adgang til fuldt momsfradrag for udgifter til projektering og opførelsen, når Spørger lader sig omfatte af en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom, uagtet at der ikke skal afregnes moms af tilskuddene.

Endeligt bekræfter Skatterådet, at Spørger vil have adgang til fuldt momsfradrag for udgifter til forberedende undersøgelser til etablering af en ny bygning, jf. momslovens § 37, hvis projektet ikke realiseres på grund af manglende finansiering.

SKM2016. 150. SR - Skatterådets møde 15. marts 2016

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger ikke skal afregne moms af tilskud fra yy Fond, som Spørger modtager til opførelse af ny bygning, når Spørger lader sig omfatte af en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger har adgang til fuldt momsfradrag for udgifter til projektering og opførelsen, når Spørger lader sig omfatte af en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom, uagtet at der ikke skal afregnes moms af tilskuddene?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger vil have adgang til fuldt momsfradrag for udgifter til forberedende undersøgelser til etablering af en ny bygning, jf. momslovens § 37, hvis projektet ikke realiseres på grund af manglende finansiering?

Skatterådets svar

1. Ja
2. Ja
3. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger har påtænkt at opføre en ny bygning med henblik på udlejning til en Kulturinstitution.

Prisen for opførelse af bygningen forventes at beløbe sig til ca. xx mio. kr. Det forventes, at projektet primært finansieres af fondsmidler, og yy fond har allerede givet tilsagn om at donere xy mio. kr. til projektet.

Projektet består af to elementer - og er forbundet til den eksisterende del af Kulturinstitutionen, som Spørger ejer. [...]

Spørger påtænker at opføre bygningen og lade ejendommen omfatte af en frivillig momsregistrering. Ejendommen skal således udlejes til Kulturinstitutionen med tillæg af moms. Fastsættelse af huslejen vil ske på markedsvilkår.

På baggrund af denne påtænkte disposition ønsker Spørger de fremsendte spørgsmål besvaret.

Spørgers repræsentant har for SKAT fremlagt en fondsansøgning fra Kulturinstitutionen til yy Fond, billeder, skitser og tidsplan (projektbeskrivelse) fra et arkitektfirma, udbetalingsplan samt et *udkast* til gavebrev om aftale om donation mellem yy Fonden og Spørger.

Spørgers repræsentant henviser til, at det af gavebrevet fremgår, at gaven er betinget af projektets gennemførelse, samt at projektet får det af parterne tiltænkte og forudsatte omfang, herunder en høj kvalitet i alle projektets faser, og at det endelige byggeri opnår en høj arkitektonisk og kunstnerisk værdi.

Baggrunden for at der ikke er udarbejdet et endeligt tilsagn, beror på, at hele finansieringen ikke er på plads endnu. I det omfang, der skal foretages ændringer i projektet, kan tilskuddet fra yy Fond blive korrigeret eller bortfalde.

Af udkastet til aftale om donation/gavebrevet fremgår blandt andet :

Indledning

Spørger har påtænkt at opføre en tilbygning til den eksisterende bygning som er ejet af Spørger og som anvendes til Kulturinstitutionen.

...

1.0 Støtteformål

Donationen på xy mio. kr. er givet til et udbygningsprojekt. Beløbet indekseres årligt efter byggeomkostningsindekset for anlæg.

2.0 Fondens Betingelser for den bevilgede donation

Det er en grundlæggende betingelse for Fondens donation på xy mio. kr., at udbygningsprojektet får en høj kvalitet i alle projektets faser, samt at det sikres, at det endelige byggeri opnår en høj arkitektonisk og kunstnerisk værdi.

Ovennævnte krav betyder bl.a., at der skal etableres en professionel og forsvarlig organisering og bemanding af bygherrefunktionen og bygherrerådgiverfunktionen, og at der skal tilrettelægges en proces for design og projektering, som understøtter de høje arkitektoniske ambitioner og sikrer en høj kvalitet såvel i projekteringen som udførelsen af byggeriet.

Fonden stiller som betingelse for donationen på xy mio. kr., at xx og yy anvendes som rådgivere mv. [...]

Baggrunden for denne betingelse for donationen er, at disse rådgivere har den relevante erfaring og det specifikke kendskab til Kulturinstitutionen.

Det er i øvrigt en overordnet forudsætning for bevillingen, at projektet gennemføres i overensstemmelse med visionen og de intentioner, der er beskrevet i projektbeskrivelsen.

...

SKAT tilføjer, at projektet omtales på xx hjemmeside og yy hjemmeside.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1:

1. Kan SKAT bekræfte, at Spørger ikke skal afregne moms af tilskud, som Spørger modtager til opførelse af en ny bygning, når Spørger lader sig omfatte af en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom?

Af momslovens § 27, stk. 1 fremgår: "Ved levering af varer og ydelser er afgiftsgrundlaget vederlaget herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris ..."

Af Den Juridiske Vejledning afsnit D. A. 8.1.1.7.4 fremgår det, at et tilskud er at anse for vederlag og skal indgå i momsgrundlaget for ydelsen, når tilskudsgiver yder et tilskud på betingelse af en modydelse fra tilskudsmodtager.

Når tilskuddet er ydet i tilskudsmodtagerens interesse, er tilskuddet ikke betaling for en leverance, idet tilskuddet ikke er direkte forbundet med leverancens pris. Hvis tilskuddet derimod er ydet i tilskudsgiverens interesse, anses det som en del af prisen for leverancen, og tilskuddet indgår dermed i momsgrundlaget. Se TfS1997, 346TSS.

Det fremgår endvidere af samme afsnit i Den Juridiske Vejledning, at et tilskud ikke er givet på betingelse af en modydelse, når projektet er iværksat af tilskudsmodtager selv.

På baggrund af ovenstående er det vores grundlæggende opfattelse, at Spørger ikke skal beregne moms af de modtagne tilskud i det omhandlede projekt. Det skyldes, at Spørger ikke foretager leveringer af varer eller ydelser til tilskudsgiverne, ligesom fastsættelse af huslejen til Kulturinstitutionen ikke vil være påvirket af modtagne tilskud. På baggrund heraf kan modtagne tilskud ikke anses for vederlag for en momspligtig leverance.

Vi kan endvidere henvise til Skatterådets bindende svar SKM2009. 508, hvori det er fastslået, at det modtagne tilskud til brug for afklaring af, hvordan en eksisterende herregård bedst kunne istandsættes og udvikles, falder udenfor momslovens anvendelsesområde.

Fonden havde ingen rettigheder over konceptudviklingen, og konceptudviklingen kan ikke betragtes som en ydelse, der skal leveres til fonde eller andre mod modtagelse af tilskuddet. På baggrund heraf kom Skatterådet frem til, at det modtagne tilskud faldt udenfor momslovens anvendelsesområde.

Vi henviser endvidere ganske kort til Skatterådets bindende svar i SKM2010. 390. SR. I denne sag var der tale om tilskud fra Vækstfonden og EU's Strukturfonde til virksomheder, der tilrettelægger udviklingsforløb for udvalgte iværksættere. Tilskudsmodtager blev ikke anset for at foretage en leverance til Vækstfonden eller til de udvalgte iværksættere. Det forhold, at tilskuddet er givet mod varetagelse af et særligt formål, eksempelvis at "styrke fremvæksten af iværksættere med internationalt potentiale", er ikke tilstrækkeligt konkretiseret til, at tilskuddet kan betragtes som vederlag for de ydelser, virksomheden leverer overfor iværksættervirksomhederne.

Det modtagne tilskud til opførelse af tilbygningen til den eksisterende bygning vil ikke få indflydelse på fastsættelse af lejen til Kulturinstitutionen, idet huslejen vil blive fastsat på markedsvilkår.

Da tilskuddet ikke er betinget af levering af en direkte modydelse og heller ikke er direkte forbundet med prisen på nogen transaktioner, falder tilskuddene udenfor momslovens anvendelsesområde.

På baggrund af ovenstående skal Spørger ikke afregne moms af tilskud, der modtages fra fonde mv., når der ikke stilles krav om modydelser.

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

Spørgsmål 2:

2. Kan SKAT bekræfte, at Spørger har adgang til fuldt momsfradrag for udgifter til projektering og opførelsen, når Spørger lader sig omfatte af en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom, uagtet at der ikke skal afregnes moms af tilskuddene?

Af momslovens § 37, stk. 1 fremgår: "Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb m.v. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet, jf. dog stk. 6."

Af momslovens § 38, stk. 2 fremgår: "For varer og ydelser, som af en virksomhed registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a benyttes både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til virksomheden uvedkommende formål, kan der udelukkende foretages fradrag for den del af afgiften, der skønsmæssigt svarer til de pågældende varer og ydelsers fradragsberettigede brug i den registreringspligtige virksomhed."

Af SKAT's juridiske vejledning, afsnit D. A. 11.4.3.1, fremgår det, at "virksomhedens uvedkommende formål" blandt andet omfatter aktiviteter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde og ikke-økonomisk virksomhed. Det fremgår videre, at hvis en virksomhed har aktiviteter, der kan betegnes som ikke-økonomisk virksomhed, falder aktiviteten uden for momslovens anvendelsesområde. Som eksempel nævnes "andre virksomheder, der modtager tilskud fra fx det offentlige, hvor aktiviteten kan udskilles som en ikke-økonomisk aktivitet. Særligt anføres det, at de indtægter, der knytter sig til disse aktiviteter, i daglig tale benævnes som indtægter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde. "En virksomhed kan godt have indtægter, der falder uden for lovens anvendelsesområde, uden at det påvirker virksomhedens momsfradragsret. Det skyldes, at indtægten har en sådan tilknytning til virksomhedens øvrige økonomiske virksomhed, at der ikke er grundlag for at udskille dem som ikke-økonomisk virksomhed." Der henvises til afsnit D. A. 8.1.1.7 og nævnes videre som et eksempel herpå:

"Ikke-momspligtige tilskud vedrørende aktiviteter, som ikke kan karakteriseres som ikke-økonomisk virksomhed."

Det, der er afgørende for, om fradragsretten påvirkes af modtagelse af tilskud, er, hvorvidt de aktiviteter, som Spørger udfører for de modtagne tilskud, kan opdeles i en klart afgrænset og udelukkende tilskudsfinansieret del og så den del, der udgør den momspligtige udlejning. Hvis det var tilfældet, skulle fradragsretten begrænses efter § 38, stk. 2. Når de (delvis) tilskudsfinansierede aktiviteter derimod må anses for at være et integreret produkt, vil der være fuld fradragsret efter § 37 for alle omkostninger, der kan henføres direkte til den momspligtige aktivitet.

Vi vil i det følgende beskrive, hvorfor det er vores opfattelse, at Spørger har fuld fradragsret for udgifter afholdt til projektering og opførelsen af bygningen.

Vi skal indledningsvis bemærke, at vi ved formuleringen af spørgsmål 2 har bedt om bindende svar på, om Spørger har fuld fradragsret for udgifter til projektering og opførelse af bygningen. Vi er bekendt med de specifikke regler om, at Spørger skal være i besiddelse af en forskriftsmæssig faktura, der indeholder de i momsbekendtgørelsens § 61 oplyste oplysninger og specifikationer.

Spørgsmålet er således alene, om Spørger har ret til fuldt momsfradrag uden begrænsning ud fra den forudsætning, at Spørger udelukkende har momspligtige aktiviteter og ud fra en forudsætning om, at de omhandlede tilskud ikke er momspligtige for Spørger.

Det er vores opfattelse, at Spørgers fradragsret for opførelse af byggeriet ikke skal begrænses, blot fordi den får dækket nogle af sine udgifter via tilskud. Spørger vil alene have momspligtige aktiviteter

i tilknytning til byggeriet, idet bygningen skal udlejes til Kulturinstitutionen mod betaling af leje med tillæg af moms.

Efter momslovens § 37, stk. 1, er fradragsret for den indgående moms betinget af, at den indgående transaktion anvendes til brug for gennemførelsen af den momspligtige persons momspligtige transaktioner. Det forhold, at den afgiftspligtige person opnår indtægter i form af tilskud, hvoraf der ikke skal beregnes moms, vil derfor ikke nødvendigheden påvirke kommunens fradragsret.

Det, der er afgørende for, om fradragsretten påvirkes af modtagelse af tilskud, er, hvorvidt de aktiviteter, som Spørger udfører for de modtagne tilskud, kan opdeles i en klart afgrænset og udelukkende tilskudsfinansieret del og så den del, der udgør de momspligtige salg. Hvis det var tilfældet, skulle fradragsretten begrænses efter § 38, stk. 2. Hvis de tilskudsfinansierede aktiviteter derimod må anses for at være et integreret produkt, vil der være fuld fradragsret efter § 37 for alle omkostninger, der kan henføres direkte til den momspligtige transaktion.

Til brug for underbyggelse af adgangen til fuldt momsfradrag skal vi henvise til tre andre ikke offentliggjorte bindende svar, hvor SKAT har fastslået, at der er adgang til fuldt momsfradrag, uagtet at spørger modtager ikke-momspligtige tilskud.

[...]

Med hensyn til Spørger, som søger om midler til opførelse af en tilbygning til den eksisterende bygning, som er udlejet til Kulturinstitutionen, kan det ligeledes konstateres, at tilskuddene, der falder udenfor momslovens anvendelsesområde, vil være en integreret del af Spørgers aktivitet med henblik på momspligtig udlejning.

Når en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom imødekommes, er der en tydelig sammenhæng mellem udgifterne i projektet og en konkret momspligtig omsætning i form af udlejning af bygningen, hvormed der vil være adgang til fuldt momsfradrag for alle momsbelagte udgifter til opførelse og drift af bygningen hos SKAT, mod at der afregnes moms af den leje, som skal opkræves hos Kulturinstitutionen. Hvis Spørger ikke søgte om tilskud til gennemførelse af projektet, vil der ikke være mulighed for at generere den momspligtige omsætning for udlejning, idet byggeriet herved ikke vil blive gennemført.

Det er med den baggrund vores opfattelse, at momsen af udgifter i projektet er fuldt ud fradragsberettiget.

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

Spørgsmål 3:

3. Kan SKAT bekræfte, at Spørger vil have adgang til fuldt momsfradrag for udgifter til forberedende undersøgelser til etablering af en ny bygning, jf. momslovens § 37, hvis projektet ikke realiseres på grund af manglende finansiering?

Af momslovens § 3, stk. 1 fremgår: "Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed."

Af momslovens § 13, stk. 1, nr. 8 fremgår: "Udlejning af fast ejendom er fritaget for moms."

Af momslovens § 37, stk. 1 fremgår: "Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb m.v. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet, jf. dog stk. 6."

Af momslovens § 51, stk. 1 fremgår: "Told- og skatteforvaltningen kan give tilladelse til frivillig registrering af erhvervsmæssig udlejning, herunder bortforpagtning, af fast ejendom eller dele heraf. Kun lokaler, der udlejes eller forsøges udlejet, omfattes af den frivillige registrering. Den frivillige registrering kan ikke omfatte udlejning til boligformål. Den frivillige registrering kan heller ikke omfatte allerede indgåede erhvervslejemål, medmindre lejerer er indforstået hermed. Der kan tilsvarende gives tilladelse til frivillig registrering af køb og opførelse m.v. af fast ejendom samt byggemodning af jord med henblik på salg til en registreret virksomhed."

EU-Domstolen har i flere sager fastslået, at virksomheder har ret til fradrag for moms af etableringsomkostninger. Det afgørende for retten til momsfradrag er, at der på anskaffelsestidspunktet foreligger en hensigt om, at varen/ydelsen skal anvendes til momspligtige aktiviteter.

Dette følger af EU-Domstolens praksis, jf. blandt andet sag C-268/83, Rompelman, sag C-97/90, Lenartz, sag C-110/94, Inzo, sag C-400/98, Breitsohl og sag C-110-147/98, Gabalfrisa.

Vi kan endvidere henvise til Landsskatterettens kendelse offentliggjort som SKM2010. 678, hvor Landskatteretten har fastslået, at en virksomhed har fradrag for moms af udgifter til forberedende undersøgelser vedrørende etablering af en golfbane, jf. momslovens § 37, stk. 1, uagtet at projektet ikke blev realiseret.

På baggrund af ovenstående er det således vores vurdering, at Spørger vil have adgang til fuldt momsfradrag, uagtet om projektet bliver realiseret eller ej.

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

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger ikke skal afregne moms af tilskud, som Spørger modtager fra yy Fond til opførelse af ny bygning, når Spørger lader sig omfatte af en frivillig moms-registrering for udlejning af fast ejendom.

Lovgrundlag

Momsloven

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

§ 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.

§ 27. Ved levering af varer og ydelser er afgiftsgrundlaget vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris, men ikke indbefattet afgiften efter denne lov. Finder betaling helt eller delvis sted, inden levering finder sted, eller inden faktura udstedes, udgør afgiftsgrundlaget 80 pct. af det modtagne beløb. (...)

§ 51. Told- og skatteforvaltningen kan give tilladelse til frivillig registrering af erhvervsmæssig udlejning, herunder bortforpagtning, af fast ejendom eller dele heraf. Kun lokaler, der udlejes eller forsøges udlejet, omfattes af den frivillige registrering. Den frivillige registrering kan ikke omfatte udlejning til boligformål. Der kan tilsvarende gives tilladelse til frivillig registrering af køb og til- og ombygning af fast ejendom, som er fritaget for afgift, jf. § 13, stk. 1, nr. 9, med henblik på salg til en registreret virksomhed.

Momslovens § 27 har baggrund i Momssystemdirektivets artikel 73.

Momssystemdirektivet

Artikel 73.

Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.

Skatteforvaltningsloven

§ 21. Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3. Det kan være om en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

(...)

Stk. 3. Bindende svar gives ikke på spørgsmål om den skattemæssige virkning af toldlovgivningen. Bindende svar gives heller ikke på spørgsmål om bevillinger eller dispensationer vedrørende påtænkte dispositioner.

(...)

Praksis

EU-Domstolens sag C-381/01, Kommissionen mod Italien

Sagen omhandler støtte til foderforarbejningsvirksomheder. I forbindelse med sagen har Domstolen blandt andet udtalt. :

27. Eftersom det fastsættes i sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), at momsgrundlaget i de angivne tilfælde omfatter tilskud, som udbetales til den afgiftspligtige, har det været formålet med denne bestemmelse at momspålægge hele værdien af godet eller tjenesteydelsen og herved undgå, at udbetaling af tilskud resulterer i et lavere momsprovenu.

28. I henhold til bestemmelsens ordlyd finder denne anvendelse, når tilskuddet er direkte forbundet med prisen på den omhandlede transaktion.

29. For at dette er tilfældet, skal tilskuddet for det første særligt være blevet betalt til den tilskudsmodtagende erhvervsdrivende mod, at denne har leveret en bestemt vare eller udført en bestemt tjenesteydelse. Det er kun i dette tilfælde, at tilskuddet kan anses for at være et vederlag (»modværdi«) for levering af en vare eller udførelse af en tjenesteydelse, og at det dermed er momspligtigt. Det må navnlig være godtgjort, at den ret til at oppebære tilskuddet, som tilkommer modtageren, anerkendes, når denne har udført en afgiftspligtig transaktion (dom af 22.11.2001, sag C-184/00, Office des produits wallons, Sml. I, s. 9115, præmis 12 og 13).

30. Desuden skal det undersøges, om køberne af varen eller aftagerne af tjenesteydelsen drager fordel af tilskuddet, der ydes tilskudsmodtageren. Dette kræver, at den pris, som køberen eller aftageren skal betale, fastsættes på en sådan måde, at den falder svarende til det tilskud, som er blevet ydet sælgeren af varen eller tjenesteyderen, og at tilskuddet således udgør en faktor ved fastsættelsen af den pris, som sælgeren eller tjenesteyderen forlanger. Det skal således undersøges, om sælgeren eller tjenesteyderen, fordi den pågældende får udbetalt et tilskud, objektivt set kan sælge varen eller udføre tjenesteydelsen til en lavere pris end den, den pågældende ville være nødt til at kræve, hvis der ikke var ydet noget tilskud (dommen i sagen Office des produits wallons, præmis 14).

31. Det vederlag, tilskuddet måtte udgøre, må i det mindste kunne fastsættes. Det er ikke nødvendigt, at tilskudsbeløbet nøjagtigt svarer til faldet i prisen på den leverede vare eller udførte tjenesteydelse. Det er tilstrækkeligt, at der er et klart forhold mellem prislefaldet og tilskuddet, som kan være et samlet beløb (dommen i sagen Office des produits wallons, præmis 17).

EU-Domstolens sag C-184/00, Office des produits Wallons ASBL

Sagen omhandler en forening, der arbejder uden gevinst for øje, og som driver virksomhed med markedsføring og salg af wallonske landbrugsprodukter mv. I denne forbindelse er foreningen momspligtig. Foreningen modtager et årligt tilskud fra regionen Wallonien, med hvem den har indgået en rammeaftale. I henhold hertil er foreningen pålagt visse arbejdsopgaver. I forbindelse med sagen har EU-domstolen blandt andet udtalt følgende :

9. Med sine spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvordan begrebet »tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris« i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes, og navnlig, om driftstilskud som det i hovedsagen foreliggende skal medtages i beskatningsgrundlaget, som dette er angivet i denne bestemmelse.

10. Det må for det første konstateres, at som det er blevet påpeget både af Kommissionen i dens indlæg til Domstolen og af generaladvokaten i punkt 40 i hans forslag til afgørelse, er det under omstændigheder som i hovedsagen ikke relevant, om en afgiftspligtig som sagsøgeren har udført en ydelse, der kan individualiseres, og som er til fordel for den myndighed, der yder den afgiftspligtige tilskuddet. Sjette direktivs artikel 11, punkt A, tager sigte på situationer, hvor tre parter er involveret, nemlig den myndighed, der yder tilskuddet, den organisation, der modtager det, og køberen af den vare eller aftageren af den tjenesteydelse, der er leveret eller udført af den tilskudsmodtagende organisation. Transaktionerne omfattet af sjette direktivs artikel 11, punkt A, er derfor ikke transaktioner, der er udført til fordel for den myndighed, der yder tilskuddet.

11. For det andet må det fastslås, at tilskud som de i det første præjudicielle spørgsmål beskrevne - dvs. driftstilskud, der dækker en del af driftsomkostningerne - praktisk talt altid påvirker salgsprisen for de varer og tjenesteydelser, den tilskudsmodtagende organisation leverer og udfører. Når den tilbyder bestemte varer eller tjenesteydelser, kan organisationen sædvanligvis gøre det til priser, som den ikke kunne tilbyde, hvis den både skulle have dækket sine omkostninger og opnå en fortjeneste.

12. Det bemærkes dog, at et tilskud ikke er afgiftspligtigt, alene fordi det kan påvirke prisen på varer eller tjenesteydelser, der leveres eller udføres af den tilskudsmodtagende organisation. For at tilskuddet kan anses for at være direkte forbundet med transaktionernes pris i sjette direktivs artikel 11, punkt A, 's forstand, skal tilskuddet endvidere - som Kommissionen med rette har påpeget - særligt være blevet betalt til den tilskudsmodtagende organisation mod, at den leverede en bestemt vare eller udførte en bestemt tjenesteydelse. Det er kun i dette tilfælde, at tilskuddet kan anses for at være et vederlag (»modværdi«) for levering af en vare eller udførelse af en tjenesteydelse, og at det dermed er afgiftspligtigt.

13. Ved undersøgelsen af, om tilskuddet udgør et vederlag, må det fastslås, om prisen for varen eller tjenesteydelsen i dens hovedbestanddele i princippet er fastsat senest på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder. Det må også være godtgjort, at den forpligtelse til at betale tilskuddet, som den, der yder tilskuddet, har påtaget sig, modsvares af den ret til at oppebære tilskuddet, som tilkommer modtageren, når denne har udført en afgiftspligtig transaktion. Denne forbindelse mellem tilskuddet og prisen skal fremgå utvetydigt efter en konkret vurdering af de omstændigheder, der ligger til grund for betalingen af vederlaget. Det kræves derimod ikke, at prisen for varen eller tjenesteydelsen - eller en del af prisen - er blevet fastsat. Den skal blot kunne fastsættes.

14. Det påhviler således den forelæggende ret at tage stilling til, om der består en direkte forbindelse mellem tilskuddet og den pågældende vare eller tjenesteydelse. Dette indebærer i første omgang en undersøgelse af, om køberne af varen eller aftagerne af tjenesteydelsen drager fordel af tilskuddet, der ydes tilskudsmodtageren. Dette kræver, at den pris, som køberen eller aftageren skal betale, fastsættes på en sådan måde, at den falder svarende til det tilskud, som er blevet ydet sælgeren af varen eller tjenesteyderen, og at tilskuddet således udgør en faktor ved fastsættelsen af den pris, der forlanges af sælgeren eller tjenesteyderen. Retten må undersøge, om sælgeren eller tjenesteyderen, fordi den pågældende får udbetalt et tilskud, objektivt set kan sælge varen eller udføre tjenesteydelsen til en lavere pris end den, den pågældende ville være nødt til at kræve, hvis der ikke var ydet noget tilskud.

15. I hovedsagen skal den forelæggende ret under hensyn til, at sagsøgeren efter rammeaftalen forestår flere opgaver, foretage en prøvelse af, om der for hver enkelt opgave foretages en særlig betaling, der nærmere kan fastsættes, eller om tilskuddet udbetales samlet til dækning af alle sagsøgerens driftsomkostninger. Under alle omstændigheder vil kun den del af tilskuddet, som kan defineres som vederlag for en afgiftspligtig transaktion, efter omstændighederne være momspligtig.

16. Som Kommissionen med rette har anført, vil den nationale ret på grundlag af en gennemgang af årsopgørelsen mellem sagsøgeren og regionen Wallonien kunne undersøge, om de beløb, der skal betales i tilskud for hver enkelt forpligtelse, regionen har pålagt sagsøgeren, fastsættes i henhold til rammeaftalen. Hvis dette er tilfældet, kan det godtgøres, at der foreligger en direkte forbindelse mellem tilskuddet og salget af de tidsskrifter, sagsøgeren udgiver.

17. Ved undersøgelsen af, om det vederlag, tilskuddet måtte udgøre, kan fastsættes, kan den forelæggende ret endvidere enten sammenligne prisen, de pågældende varer sælges til, med deres normale salgspris eller få oplyst, om tilskuddet er faldet, fordi de pågældende varer ikke produceres. Hvis de undersøgte forhold giver grundlag herfor, må det konkluderes, at den del af tilskuddet, der skal gå til fremstilling og salg af varen, udgør »tilskud, der er direkte forbundet med prisen«. Det er herved ikke nødvendigt, at tilskudsbeløbet nøjagtigt svarer til faldet i prisen på den leverede vare, men det er tilstrækkeligt, at der er et klart forhold mellem prisfaldet og tilskuddet, som kan være et samlet beløb.

18. Herefter må de forelagte spørgsmål besvares med, at begrebet »tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris« i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at det kun omfatter tilskud, som udgør hele vederlaget eller en del af vederlaget for en levering af varer eller tjenesteydelser, og som tredjemand betaler sælgeren eller tjenesteyderen. Det tilkommer den forelæggende ret på grundlag af de faktiske omstændigheder, den har fået forelagt, at tage stilling til, om tilskuddet udgør et sådant vederlag.

SKM2014. 748. SR

En forening skulle ikke betale moms af et årligt driftstilskud, da foreningen ikke leverede konkrete modydelser til tilskudsgiver, som betingelse for at modtage tilskuddet. Tilskuddet var heller ikke direkte

forbundet med en vares eller ydelses pris for leverancer til 3. mand og indgik derfor ikke i afgiftsgrundlaget.

SKM2012. 328. SR

Skatterådet bekræfter, at der skal ske en momsmæssig regulering, jf. reglerne om regulering af investeringsgoder i forbindelse med, at en del af spørgers tidligere domicilejendom overgår til benyttelse til formål, der falder uden for momslovens anvendelsesområde. Det bekræftes endvidere, at spørgers modtagelse af en uddeling fra en fond til drift af en sportshal, der stilles vederlagsfrit til rådighed for lokale sportsklubber, ikke er momspligtigt. Det kan endelig bekræftes, at spørgers fradragsret ikke begrænses som følge af modtagelsen af donationen.

SKM2009. 508. SR

Der skulle ikke betales moms af tilskud fra en fond til en herregård til brug for udarbejdelse af et konceptudviklingsprojekt. Konceptudviklingsprojektet indeholdt undersøgelser af, hvordan de eksisterende bygninger bedst kunne istandsættes, ombygges og anvendes ved etablering af et refugium samt udvikling af forretningsplan for drift heraf. Konceptudviklingsprojektet skulle anvendes af herregården og lægges til grund for en senere gennemførsel af ombygninger mv. og start af drift af refugiet. Fonden havde ikke nogen rettigheder over konceptudviklingsplanen, og den kunne ikke betragtes som en ydelse, der skulle leveres til fonden eller andre mod modtagelsen af tilskuddet. Tilskuddet kunne endvidere ikke siges at have nogen direkte påvirkning af prisen på de ydelser, der eventuelt i fremtiden ville blive leveret af refugiet.

SKM2008. 810. SR

Skatterådet har truffet afgørelse om, at et tilskud til et jernbanedriftsselskab ikke skal anses for en del af selskabets momsgrundlag. Der blev herved henset til, at der ikke var grundlag for at antage, at tilskuddet vil påvirke priserne på jernbanedriftsselskabets leverancer. Tilskuddet skal derfor ikke medregnes ved opgørelsen af den delvise fradragsret, jf. momslovens § 38.

Den juridiske vejledning 2016-1 afsnit D. A. 8.1.1.7 Gaver eller vederlag/tilskud

D. A. 8.1.1.7.3 Kort om gave eller vederlag/tilskud

Ved levering af varer og ydelser skal der betales moms af hele vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris. Se ML § 27, stk. 1. Det fremgår dermed, at betaling, der er givet på betingelse af en modydelse, skal anses for vederlag. Det gælder i en situation, hvor der er to parter, men også i en situation, hvor der er tre parter.

Momspligten af en betaling mellem to parter følger allerede af første led i ML § 27, stk. 1 og momssystemdirektivet artikel 73.

Momspligten af en betaling der er betinget af en levering til tredjemand, følger af andet og tredje led i ML § 27, stk. 1 og momssystemdirektivet artikel 73.

Betaling mellem to parter er altså momspligtig, hvis betalingen er betinget af en modydelse. Se afsnit D. A. 8.1.1.7.4 om gave eller vederlag/tilskud i to parts situationen.

Når betaling mellem to parter ikke er momspligtig, fordi betalingen ikke er betinget af en levering fra tilskudsmodtager til tilskudsgiver, skal det herefter vurderes, hvorvidt tilskuddet i stedet er betinget af en levering til en tredjepart, der kan medføre at tilskuddet bliver momspligtigt.

Betaling mellem tre parter er nemlig tilsvarende at betragte som et vederlag, benævnt et tilskud, der skal medregnes til momsgrundlaget efter ML § 27, stk. 1, når

1. tilskuddet er betinget af, at der foretages en leverance til en tredjepart eksempelvis tilskudsmodtagerens kunde og

2. tredjeparten, dvs. aftageren af tjenesteydelsen eller varen drager fordel af tilskuddet, der er ydet til tilskudsmodtageren.

Se afsnit D. A. 8.1.1.7.5 om gave eller vederlag/tilskud i tre parts situationen.

Et tilskud, der har karakter af en gave, indgår ikke i momsgrundlaget. Se TfS1997, 346TSS.

(...)

Begrundelse

SKAT skal indledningsvis bemærke, at der ikke ved besvarelsen af spørgsmålet er taget stilling til, hvorvidt Spørger kan eller vil opnå en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom jf. momslovens § 51. Dette er et bevillingsmæssigt spørgsmål, hvorpå der ikke gives bindende svar jf. Skatteforvaltnings-lovens § 21, stk. 3.

Ved besvarelsen lægges det beskrevne indhold af udkast til gavebrev/donation, herunder de beskrevne betingelser, til grund.

Der er tale om en påtænkt disposition.

Det fremgår af de faktiske forhold, at yy Fond har til hensigt, at give et større mio.-tilskud til Spørger med henblik på, at spørger skal opføre en ny bygning. Bygningen skal efterfølgende udlejes til 3.mand - Kulturinstitutionen.

Der er således 3 parter involveret.

Udlejning af fast ejendom er som udgangspunkt momsfritaget jf. momslovens § 13, stk.1, nr. 8, men det påtænkes, at lade udlejningen omfattet af en frivillig momsregistrering jf. momslovens § 51. I så fald bliver udlejningen en momspligtig transaktion.

Af udkastet til donation/gavebrev fremgår det, at donationen er betinget af, at projektet gennemføres, at det endelige byggeri får en høj arkitektonisk og kunstnerisk værdi og at der anvendes navngivne underleverandører i rådgiver - og byggefasen.

Af momslovens § 27 og Momssystemdirektivets artikel 73 fremgår det, at momsgrundlaget omfatter vederlaget fra kunden eller 3. mand, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris.

EU-domstolen har i sag C-184/00, Office des produits Wallons ASBL, præmis 12-14 og sag C-381/01, Kommissionen mod Italien, præmis 27-31 udtalt sig om, under hvilke betingelser et tilskud, herunder tilskud fra 3. mand, skal medregnes til afgiftsgrundlaget.

EU-Domstolen har således udtalt, at i henhold til bestemmelsens ordlyd finder denne anvendelse, når et tilskud er direkte forbundet med prisen på den omhandlede transaktion. Det gælder for det første når tilskuddet er blevet betalt til en tilskudsmodtager mod, at denne leverer en bestemt ydelse (eller vare), eventuelt til 3. mand. Endvidere skal køberen af ydelsen (eller varen) drage fordel af tilskuddet. Dette

kræver, at den pris som køberen betaler, påvirkes af tilskuddet, det vil sige at den pris, som køberen betaler, er lavere på grund af tilskuddet.

Spørger har oplyst, at donationen/tilskuddet ikke vil få indflydelse på fastsættelsen af prisen på den udgående transaktion/levering - størrelsen på huslejen ved udleje af bygningen til Kulturinstitutionen. Spørger har oplyst, at denne skal fastsættes til det, der kan betegnes som "markedslejen".

I det omfang, at den kommende fastsættelse af huslejen ved udlejningen af bygningen til Kulturinstitutionen ikke påvirkes af, at spørger har modtaget et tilskud til byggeriet, er det SKATs opfattelse, at det konkrete tilskud ikke udgør en del af vederlaget for leverancen.

Dette ændres ikke af, at tilskudsgiver har betinget sig, at der anvendes navngivne underleverandører i forbindelse med byggeriet.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med Ja.

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørger har adgang til fuldt momsfradrag for udgifter til projektering og opførelsen, når Spørger lader sig omfatte af en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom, uagtet at der ikke skal afregnes moms af tilskuddene.

Lovgrundlag

Momsloven

§ 37. Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb mv. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet, jf. dog stk. 6.

§ 38. For varer og ydelser, som en virksomhed registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a anvender både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til andre formål i virksomheden, kan der foretages fradrag for den del af afgiften, der forholdsmæssigt svarer til omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden. Ved opgørelse af omsætningen ses bort fra omsætningsbeløb, der vedrører levering af investeringsgoder, som har været benyttet i virksomheden. Som investeringsgoder anses maskiner, inventar og andre driftsmidler og ydelser, jf. § 43, stk. 2, nr. 1 og 4, hvis salgspris ekskl. afgiften efter denne lov overstiger 100.000 kr. Der ses endvidere bort fra omsætningsbeløb, som vedrører bitransaktioner vedrørende fast ejendom, og omsætningsbeløb, som hidrører fra passiv kapitalanbringelse, herunder enkeltstående udlån mellem moder- og datterselskaber og mellem søsterselskaber, samt renteindtægter fra købekontrakter og kreditkøbsaftaler, som er indgået i forbindelse med virksomhedens salg og udlejning af egne varer.

Stk. 2. For varer og ydelser, som af en virksomhed registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a benyttes både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til virksomheden uvedkommende formål, kan der udelukkende foretages fradrag for den del af afgiften, der skønsmæssigt svarer til de pågældende varers og ydelsers fradragsberettigede brug i den registreringspligtige virksomhed.

Momsbekendtgørelsen

§ 51. Er der givet tilladelse til frivillig registrering for udlejning af fast ejendom, kan udlejeren til den indgående afgift medregne afgiften af indkøb, der vedrører opførelse, ombygning, modernisering, reparation, vedligeholdelse, drift og administration af den faste ejendom efter momslovens almindelige regler.

Stk. 2. Ved påbegyndelsen af et byggeri, der er bestemt til udlejning, er det en betingelse for at kunne anvende fradragsretten under opførelsen m.v., at SKAT godkender en af udlejeren (bygherren) afgivet erklæring om, i hvilket omfang ejendommens lejemål forventes omfattet af registreringen.

Stk. 3. Senest 6 måneder efter, at byggeriet er klar til ibrugtagning, skal der på grundlag af en redegørelse for byggeriets anvendelse foretages en eventuel berigtigelse af det afgiftsbeløb, som udlejeren har medregnet til den indgående afgift under opførelsen m.v.

§ 52. Ændres omfanget af den frivillige registrering, fordi lejemålet ikke længere udlejes eller forsøges udlejet til erhvervsmæssigt formål, skal der foretages regulering af indgående afgift efter reglerne i momslovens kapitel 9.

Stk. 2. En frivilligt registreret udlejningsvirksomhed har pligt til at meddele SKAT de ændringer i omfanget af udlejningen, som medfører regulering af afgift.

Praksis

Den juridiske vejledning 2016-1 afsnit D. A. 11.4.3.1 Indkøb der vedrører momspåligtig virksomhed og virksomheden uvedkommende formål

(...)

Aktiviteter, som falder uden for momslovens anvendelsesområde

Hvis en virksomhed har aktiviteter, der kan betegnes som ikke-økonomisk virksomhed, falder aktiviteten uden for momslovens anvendelsesområde.

Som eksempler på aktiviteter, der kan betegnes som ikke-økonomisk virksomhed, kan nævnes:

- Holdingselskabers aktivitet, som består i at eje kapitalandele i andre selskaber, typisk i datterselskaber. Se TfS1999, 908TSS og SKM2015. 711. SKAT.
- Gymnasier, hvis undervisningsaktivitet er finansieret af offentlige tilskud. Se SKM2012. 367. LSR.
- Andre virksomheder, der modtager tilskud fra fx det offentlige, hvor aktiviteten kan udskilles som en ikke-økonomisk aktivitet. Se TfS2000, 828LSR.
- Ydelser, som leveres af menighedsråd i deres egenskab af begravelsesmyndighed, og som ikke leveres i konkurrence med erhvervsvirksomheder, fx udstedelse af gravstedsbreve, gravkastning og nedsætning af urner. Se SKM2009. 423. SKAT.
- De leverancer, der er omfattet af ML § 9 anses ikke for at være afgiftspligtige transaktioner i momslovens forstand. Se SKM2009. 574. LSR.

Bemærk

I daglig tale benævnes de indtægter, der knytter sig til disse aktiviteter, som "indtægter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde".

En virksomhed kan godt have indtægter, der falder uden for lovens anvendelsesområde, uden at det påvirker virksomhedens momsfradragsret. Det skyldes, at indtægten har en sådan tilknytning til virksomhedens øvrige økonomiske virksomhed, at der ikke er grundlag for at udskille dem som ikke-økonomisk virksomhed. Som eksempel kan nævnes:

- Præmier, som fx et arkitektfirma modtager ved deltagelse i en åben arkitektkonkurrence. Se SKM2003. 527. LSR.
- Rykkergebyrer, der betragtes som en godtgørelse af omkostninger, der kan kræves for tab ved ikke at modtage et pengebeløb til den aftalte tid, såsom udgifter til iværksættelse af rykkerproceduren. Se SKM2003. 541. LSR.
- Ikke-momspligtige tilskud vedrørende aktiviteter, som ikke kan karakteriseres som ikke-økonomisk virksomhed. Se afsnit D. A. 8.1.1.7 om gaver eller vederlag/tilskud.
- Udlæg, der opfylder betingelserne i ML § 27, stk. 3, nr. 3. Se afsnit D. A. 8.1.1.3.3 om udlæg på udlægskonto.

Den Juridiske vejledning 2016-1, D. A. 14.5.2 Erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom ML § 51, stk. 1

(...)

Regel

ML § 51, stk. 1 giver på visse betingelser adgang til frivillig momsregistrering ved erhvervsmæssig udlejning samt køb af fast ejendom og byggemodning af jord med henblik på salg til momsregistreret virksomhed.

Begrebet udlejning i bestemmelsens forstand omfatter også videreudlejning.

Frivilligt registrerede virksomheder skal følge de almindelige regler i momsloven, herunder reglerne om momsgrundlaget, opgørelse af momstilsvaret, fakturering, regnskabsførelse mv.

Der er fastsat nærmere regler om tilladelse til frivillig momsregistrering. Se momsbekendtgørelsens §§ 51-53.

SKATs indledende godkendelse

SKAT skal godkende en erklæring fra udlejeren (eller bygherren) om, i hvilket omfang ejendommens lejemål forventes omfattet af den frivillige momsregistrering. Denne erklæring skal afgives, inden byggeaktiviteterne er gået i gang - ellers kan fradragsretten ikke anvendes under opførelsen mv.

SKATs efterfølgende godkendelse

Senest 6 måneder efter, at byggeriet er færdigt og klar til udlejning, skal bygherren redegøre for byggeriets anvendelse, dvs. i hvilket omfang byggeriet fortsætter under den frivillige momsregistrering. Se momsbekendtgørelsens § 51, stk. 3.

Hvis der er ændringer i omfanget af den frivillige momsregistrering i forhold til den erklæring, som bygherren afgav inden byggeriets start, skal den købsmoms, som bygherren har fradraget under byggeriet, helt eller delvist indbetales til SKAT. Se momsbekendtgørelsens § 52.

Det er ikke muligt at få dispensation fra denne 6-måneders frist.

(...)

Fradragsret for moms

Ved at lade sig frivilligt momsregistrere for udlejning af fast ejendom kan udlejer fratrække momsen af udgifterne til opførelse, ombygning, modernisering, reparation, vedligeholdelse, drift og administration efter de almindelige regler i ML §§ 37-38. Til gengæld skal huslejen belægges med moms.

I momsbekendtgørelsens § 51, stk. 2 - 3, er det angivet under hvilke betingelser, der er fradragsret for udgifter ved opførelse mv. af byggeri, der er bestemt til udlejning.

Ændring af omfanget af en frivillig momsregistrering

Der skal ske hel eller delvis tilbagebetaling af den fratrukne byggemoms, hvis omfanget af den frivillige registrering ændres inden for en periode af 10 regnskabsår, fx hvis ejendommen overgår til at blive anvendt til boligformål. Se afsnit D. A. 11.7.4 om regulering af investeringsgoder.

Hvis et lejemål fraflyttes, skal der ikke ske regulering af købsmomsen, hvis udlejer forsøger at genudleje lejemålet. Reguleringsperioden afbrydes i så fald heller ikke. Se momsbekendtgørelsens § 52, stk. 2.

Reguleringsperioden

Den 10-årige reguleringsperiode for fast ejendom begynder i det regnskabsår, hvor den faste ejendom tages i brug. Ved opførelse af fast ejendom til udlejning anses (hele) ejendommen for at være taget i brug, når første udlejning finder sted.

Evt. ændringer i omfanget af udlejningen skal meddeles til SKAT, hvis ændringen medfører regulering af byggemomsen. Se momsbekendtgørelsens § 52, stk. 2.

Begrundelse

SKAT skal indledningsvis bemærke, at der ikke ved besvarelsen af spørgsmålet er taget stilling til, hvorvidt spørger kan eller vil opnå en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom jf. momslovens § 51. Dette er et bevillingsmæssigt spørgsmål, hvorpå der ikke gives bindende svar jf. Skatteforvaltnings-lovens § 21, stk. 3.

Det fremgår af momslovens 37, at virksomheder registreret efter momslovens § 51 (frivillig momsregistrering for erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom) kan fradrage købsmoms af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til virksomhedens momspligtige leverancer. Vedrører en udgift eller en omkostning derimod både de momspligtige leverancer og formål, der er virksomheden uvedkommende, skal momsfradragsretten i stedet opgøres skønsmæssigt efter momslovens § 38, stk. 2.

Af Den juridiske vejlednings afsnit D. A. 11.4.3.1 Indkøb der vedrører momspligtig virksomhed og virksomheden uvedkommende formål fremgår det, at en virksomhed godt kan have indtægter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde, uden at det påvirker virksomhedens momsfradragsret. Dette er tilfældet, hvis indtægten har en sådan tilknytning til virksomhedens øvrige økonomiske virksomhed, at der ikke er grundlag for at udskille den som ikke-økonomisk virksomhed. Eksempelvis nævnes ikke-momspligtige tilskud vedrørende aktiviteter, som ikke kan karakteriseres som ikke-økonomisk virksomhed.

Af de faktiske forhold fremgår det, at Spørger påtænker, at opføre en ny bygning, med henblik på, at udleje bygningen til Kulturinstitutionen. Bygningen skal primært finansieres af fondsmidler/tilskud.

Som led i udlejningen er det hensigten, at anmode om frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom i henhold til momslovens § 51. I det omfang, at en sådan anmodning imødekommes, er udlejningen en momspligtig økonomisk aktivitet.

Ud fra en samlet vurdering af sagens faktiske forhold og i det omfang at en anmodning om frivillig momsregistrering imødekommes, er det SKATs opfattelse, at fremtidige tilskud, som gives med henblik på realisering af byggeriet, men som ikke findes at være momspligtige, da de falder uden for momslovens anvendelsesområde, har en sådan tilknytning til Spørgers økonomiske virksomhed - i form af momsplig-

tig udlejning af fast ejendom - at der ikke i det konkrete tilfælde er grundlag for at udskille tilskuddene som ikke-økonomisk virksomhed.

Sådanne tilskud vil derfor ikke påvirke momsfradragsretten i relation til projektering og opførelse af byggeriet.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med Ja.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at Spørger vil have adgang til fuldt momsfradrag for udgifter til forberedende undersøgelser til etablering af en ny bygning, jf. momslovens § 37, hvis projektet ikke realiseres på grund af manglende finansiering.

Lovgrundlag

Momsloven

Se SKATs indstilling og begrundelse, spørgsmål 2.

Praksis

EU-domstolens dom i sag C-268/83 - Rompelman

Sagen omhandler de momsretlige begreber afgiftspligtig person og økonomisk virksomhed i relation til forberedende handlinger.

EU-domstolen udtaler blandt andet :

22. For så vidt angår spørgsmålet om det tidspunkt, hvor udnyttelsen af en fast ejendom må anses for påbegyndt, bemærkes for det første, at økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4 , stk. 1, kan bestå i flere på hinanden følgende handlinger , således som dette synes at være lagt til grund i samme bestemmelses stk. 2, der henviser til »alle former for virksomhed som producent , handlende eller tjenesteyder« . Af disse handlinger må forberedende handlinger, såsom erhvervelsen af driftsmidler, og således også erhvervelse af en fast ejendom , være omfattet af begrebet økonomisk virksomhed .

23. Der er herved ingen anledning til at sondre efter de forskellige retlige former for forberedende handlinger, herunder mellem på den ene side erhvervelsen af en fordring på den kommende ejendomsret og på den anden side erhvervelsen af selve ejendomsretten . Hertil kommer, at princippet om momsens neutralitet som afgiftsbyrde på virksomhederne nødvendiggør, at de første investeringsomkostninger, der afholdes til brug for og med henblik på en virksomhed, betragtes som led i den økonomiske virksomhed. Det vil stride mod nævnte princip, at antage, at en økonomisk virksomhed først begynder på det tidspunkt, hvor en fast ejendom faktisk udnyttes, dvs. en afgiftspligtig indtægt opstår. En hvilken som helst anden fortolkning af artikel 4 i sjette direktiv vil medføre, at den erhvervsdrivende må bære merværdiafgiften i forbindelse med økonomisk virksomhed uden nogen mulighed for at fradrage denne i overensstemmelse med artikel 17, og vil på vilkårlig måde gøre forskel på investeringsomkostningerne før og under den faktiske udnyttelse af den faste ejendom. Selv for det tilfælde, der er hjemmel til , efter iværksættelsen af den faktiske udnyttelse af en fast ejendom , at yde fradrag for den i forbindelse med forberedende handlinger erlagte indgående afgift , vil en økonomisk byrde belaste godet i det undertiden betragtelige tidsrum mellem de første investeringsomkostningers afholdelse og den faktiske udnyttelse . Enhver, der

foretager sådanne investeringshandlinger, der er snævert forbundet med og nødvendige for en senere udnyttelse af en fast ejendom, må følgelig anses som afgiftspligtig person, jf. artikel 4 .

24. Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt artikel 4 skal fortolkes således, at den erklærede hensigt om at ville udleje et kommende gode er tilstrækkelig til , at det erhvervede gode må anses som bestemt til brug i en afgiftspligtig transaktion , således at den , der foretager en sådan investering , må anses som afgiftspligtig , bemærkes for det første , at det påhviler den , der anmoder om momsfradrag , at godtgøre , at betingelserne herfor er opfyldte , herunder at den pågældende opfylder betingelserne for at anses som afgiftspligtig . Artikel 4 er således ikke til hinder for, at afgiftsmyndighederne kræver den erklærede hensigt bestyrket af objektive momenter, såsom hvorvidt de projekterede lokaler egner sig til en erhvervsmæssig udnyttelse.

25. Det stillede spørgsmål må derfor besvares med, at erhvervelsen af en fordring på en senere overdragelse af ejendomsretten til en del af en fast ejendom, der først skal opføres, med henblik på til sin tid at udleje denne, kan anses som en økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4, stk. 1, i sjette direktiv , idet nævnte bestemmelse dog ikke er til hinder for , at den erklærede hensigt af afgiftsmyndighederne kræves støttet på objektive momenter , såsom hvorvidt de projekterede lokaler egner sig til en erhvervsmæssig udnyttelse .

EU-domstolens dom i sag C-110/94, INZO

Sagen omhandler de momsretlige begreber afgiftspligtig person og økonomisk virksomhed i relation til fradragsret og forberedende handlinger.

15. I den nævnte dom i Rompelman-sagen har Domstolen i præmis 22 fastslået, at økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4, stk. 1, kan bestå i flere på hinanden følgende handlinger, og at forberedende handlinger, såsom erhvervelsen af driftsmidler, og således også erhvervelse af en fast ejendom, må være omfattet af begrebet økonomisk virksomhed.

16. Ifølge præmis 23 i samme dom nødvendiggør princippet om momsens neutralitet som afgiftsbyrde på virksomhederne, at de første investeringsomkostninger, der afholdes til brug for og med henblik på en virksomhed, betragtes som led i den økonomiske virksomhed, og at det ville stride mod nævnte princip at antage, at en økonomisk virksomhed først begynder på det tidspunkt, hvor en fast ejendom faktisk udnyttes, dvs. en afgiftspligtig indtægt opstår. En hvilken som helst anden fortolkning af artikel 4 i sjette direktiv ville medføre, at den erhvervsdrivende måtte bære merværdiafgiften i forbindelse med økonomisk virksomhed uden nogen mulighed for at fradrage denne i overensstemmelse med artikel 17, og ville på vilkårlig måde gøre forskel på investeringsomkostningerne før og under den faktiske udnyttelse af den faste ejendom.

17. Det fremgår af denne dom, at også de første investeringsomkostninger, der afholdes til brug for en virksomhed, kan anses for økonomisk virksomhed i den i direktivets artikel 4 anførte betydning, og at afgiftsmyndighederne i denne forbindelse skal tage virksomhedens erklærede hensigter i betragtning.

18. Når afgiftsmyndighederne har anset et selskab, som har erklæret at ville påbegynde økonomisk virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner, for afgiftspligtigt, kan gennemførelsen af en undersøgelse af de tekniske og økonomiske aspekter ved den påtænkte virksomhed således anses for en økonomisk virksomhed i den i direktivets artikel 4 anførte betydning, selv om undersøgelsen har til formål at klarlægge, i hvilket omfang den påtænkte virksomhed er rentabel.

19. Det følger heraf, at den moms, der er erlagt under disse betingelser for en sådan rentabilitetsundersøgelse, principielt kan fradrages i overensstemmelse med direktivets artikel 17.

20. I modsætning til det af den belgiske og den tyske regering anførte bevares retten til dette fradrag, selv om det senere henset til undersøgelsens resultater besluttes ikke at gå videre til den operationelle fase og at lade selskabet træde i likvidation, således at den påtænkte økonomiske virksomhed ikke var forbundet med afgiftspligtige transaktioner.

21. Som Kommissionen har anført, er retssikkerhedsprincippet nemlig til hinder for, at de afgiftspligtiges rettigheder og forpligtelser, som fastslået af myndighederne, kan ændres på grund af senere indtrådte faktiske forhold, omstændigheder eller begivenheder. Heraf følger, at fra det tidspunkt, hvor myndighederne på baggrund af de af virksomheden givne oplysninger har accepteret, at virksomheden er afgiftspligtig, kan dette principielt ikke senere ændres med tilbagevirkende kraft, afhængigt af, om bestemte begivenheder indtræffer.

22. Enhver anden fortolkning af direktivet ville i øvrigt stride mod princippet om momsens neutralitet som afgiftsbyrde på virksomhederne. Det ville give anledning til uberettigede forskelle i den afgiftsmæssige behandling af i øvrigt ensartede investeringer foretaget dels af virksomheder, som allerede udøvede afgiftspligtige transaktioner, dels af andre, som ved investeringer agtede at påbegynde en virksomhed, som kunne være kilden til afgiftspligtige transaktioner. Det ville ligeledes skabe vilkårlige forskelle blandt de sidstnævnte virksomheder, fordi den endelige fradragsgodkendelse ville afhænge af, hvorvidt investeringerne havde ført til afgiftspligtige transaktioner.

23. Endelig bemærkes, som Domstolen har fastslået i præmis 24 i den nævnte dom i Rompelman-sagen, at det påhviler den, der anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at betingelserne herfor er opfyldte, og at artikel 4 ikke er til hinder for, at afgiftsmyndighederne kræver den erklærede hensigt om at påbegynde økonomisk virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner bestyrket af objektive momenter.

24 Som Kommissionen i denne forbindelse har fremhævet, kan en person kun endeligt anses for afgiftspligtig, såfremt den pågældende i god tro har erklæret at have til hensigt at ville påbegynde en bestemt økonomisk virksomhed. I tilfælde af svig eller misbrug, som hvor den pågældende f.eks. har foregivet at ville udfolde en bestemt økonomisk virksomhed, mens han i virkeligheden har søgt at inddrage fradragsberettigende goder i sin private formue, kan afgiftsmyndighederne med tilbagevirkende kraft kræve de fratrukne beløb tilbagebetalt, da fradragene blev godkendt på baggrund af falske oplysninger.

25 Det præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at direktivets artikel 4 skal fortolkes således, at

- når afgiftsmyndighederne har anset et selskab, som har erklæret at ville påbegynde økonomisk virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner, for afgiftspligtigt, er bestilling af en rentabilitetsundersøgelse med henblik på den påtænkte virksomhed en økonomisk virksomhed i artiklens betydning, selv om undersøgelsen har til formål at klarlægge, i hvilket omfang den påtænkte virksomhed er rentabel,

og at

- myndighederne ikke - bortset fra tilfælde af svig eller misbrug - med tilbagevirkende kraft kan nægte at anse selskabet for afgiftspligtigt, når det henset til undersøgelsens resultater besluttes ikke at gå videre til den operationelle fase og at lade selskabet træde i likvidation, således at den påtænkte økonomiske virksomhed ikke var forbundet med afgiftspligtige transaktioner.

SKM2012. 161. BR

Sagsøgeren havde i 2006-2008 brugt i alt kr. 473.687 på renovering af en ejendom, som ifølge sagsøgeren efter renoveringen skulle anvendes til hønsefarm, udlejning til erhverv og privat beboelse. Retten fandt efter en samlet vurdering, at sagsøgeren ikke havde bevist, at der var tale om økonomisk virksomhed i momslovens forstand. Retten lagde særlig vægt på, at virksomheden ikke blev drevet særlig intensivt/se-

riøst, at ejendommen kunne og skulle anvendes privat, ligesom planerne for virksomheden fremstod meget løse, hvis formålet med investeringen var at drive virksomhed med afkast for øje. Ej anset for økonomisk virksomhed og derfor ikke berettiget til momsfradrag.

SKM2010. 678. LSR

Hensigten med virksomheden var enten at udleje en golfbane i en frivillig momsregistrering eller at levere momspligtigt salg af adgang til at dyrke sport. Landsskatteretten godkendte derfor fradrag for moms af de forudgående undersøgelser, også selv om golfbanen ikke blev realiseret.

Den juridiske vejledning 2016-1 afsnit D. A. 11.1.2.1 Forberedende handlinger

(...)

Momsfradrag for forberedende handlinger

Personer, der foretager indkøb i forbindelse med forberedelse/opstart af virksomhed, har momsfradragsret for disse indkøb, fordi personer som foretager sådanne forberedende handlinger anses for at være momspligtige personer.

Myndighederne skal tage hensyn til personens erklærede hensigt om at ville påbegynde økonomisk virksomhed, men kan dog kræve at hensigten er underbygget af objektive momenter. Se EF-domstolens dom i sagen C-268/83, Rompelman.

Det er en forudsætning for momsfradrag, at den påtænkte virksomhed, som indkøbene vedrører, er momspligtig. Se afsnit D. A. 11.1.3 om at indkøbet skal anvendes til momspligtig aktivitet.

Fradragsretten udøves på indkøbstidspunktet (leveringstidspunktet), selv om der ikke på dette tidspunkt er gennemført momspligtige leverancer. Se afsnit D. A. 11.2 om tidspunktet for fradragsretten indtræden.

(...)

Begrundelse

SKAT skal indledningsvis bemærke, at der ikke ved besvarelsen af spørgsmålet er taget stilling til, om visse af de omhandlede udgifter til de forberedende undersøgelser eventuelt vil være omfattet af momslovens § 43-44.

SKAT skal endvidere bemærke, at der ikke ved besvarelsen af spørgsmålet er taget stilling til, hvorvidt Spørger kan eller vil opnå en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom jf. momslovens § 51. Dette er et bevillingsmæssigt spørgsmål, hvorpå der ikke gives bindende svar jf. Skatteforvaltningslovens § 21, stk. 3.

I henhold til momslovens 37 kan virksomheder registreret efter momslovens § 51 (frivillig momsregistrering for erhvervmæssig udlejning af fast ejendom) fradrage købsmoms af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til virksomhedens momspligtige leverancer.

EU-Domstolen har i sag C-110/94, INZO, præmis 16-20 og sag C-268/83, Rompelman, præmis 22-23 fastslået, at såkaldte forberedende handlinger er omfattet af det momsretlige begreb økonomisk virksomhed. En sådan aktivitet kan derfor danne baggrund for retten til momsfradrag.

Spørger har oplyst, at man har til hensigt, at opføre en ny bygning, med henblik på, at udleje bygningen til Kulturinstitutionen.

Som led i udlejningen er det hensigten, at anmode om frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom i henhold til momslovens § 51. I det omfang, at en sådan anmodning imødekommes, er udlejningen en momspligtig økonomisk aktivitet.

Den erklærede hensigt vedrørende byggeprojektet bestyrkes af omtale af projektet på spørgers og kommende lejers hjemmesider, skriftligt udarbejdet materiale fra arkitektfirma, samt allerede afgivne tilsagn om tilskud til projektet på ca. xy mio. kr.

Ud fra en samlet bedømmelse af sagens faktiske forhold er det SKATs opfattelse, at spørger har til hensigt, at påbegynde økonomisk aktivitet - i form af momspligtig udlejning af fast ejendom. Spørger har derfor ret til fuldt momsfradrag for moms af udgifter, herunder udgifter af forberedende karakter, der alene relaterer sig hertil jf. momslovens § 37.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med Ja.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.