

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9681 af 22/06/2021 (Gældende)

Overdragelse - ejendomsprojekt - momspligt

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-0059082

Overdragelse - ejendomsprojekt - momspligt

Spørger driver virksomhed med køb, salg, projektudvikling og udlejning af fast ejendom. Som led heri er Spørger i gang med at opføre en ejendom med udlejningslejligheder til boligformål.

Spørger påtænker at overdrage ejendommen inkl. aftale med entreprenøren, huslejeeparadigme, udlejningsformidlingskontrakt og allerede indgåede huslejekontrakter mod vederlag til et helejet datterselskab.

Skatterådet konkluderede, at overdragelsen er momspligtig, idet alle indgåede lejekontrakter indgås med datterselskabet, hvorfor Spørger har skiftet hensigt fra momsfritaget udlejning til momspligtig overdragelse senest i forbindelse med indgåelsen af disse lejekontrakter.

Skatterådsmøde 22. juni 2021 - SKM2021. 430. SR

Spørgsmål:

1. Kan det bekræftes, at Spørger ikke skal betale moms af tilførslen af aktiver til det nystiftede datterselskab?

Svar:

1. Nej

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

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er datterselskab i en større ejendomskoncern. En stor del af Spørgers (og de øvrige selskaber i koncernen) virksomhed består i køb, salg, projektudvikling og udlejning af fast ejendom.

Spørger erhvervede medio 2016 ejendommen X. På grunden var nogle ældre bygninger, som blev udlejet momsfrit. Spørger overtog udlejningen i forbindelse med købet og har i perioden til og med 31. marts 2018 haft momsfrie lejeindtægter på xx kr.

Efter lokalplansændringen for området påtænker Spørger at opføre et større byggeprojekt på området.

Projektet kommer til at bestå af boligårne til enten salg eller udlejning, samt en erhvervsejendom til udlejning. På nuværende tidspunkt er alene nogle af de planlagte årne under opførelse, og det er herfra man nu ønsker at udskille et år til det selvstændige selskab, Y.

År Z, som denne anmodning vedrører, er ved at blive opført og kommer til at indeholde xx ejerlejligheder fordelt på x etager med et samlet BBR-areal på xx kvm, herudover er der teknik rum, cykel kelder og depotrum med et BBR-areal på xx kvm.

År Z opføres med henblik på udlejning til boligformål, uanset om ejendomsprojektet færdigopføres hos Spørger eller i datterselskabet.

Hos Spørgers koncern er det som nævnt ovenfor besluttet at overdrage hele ejendomsprojektet på det omhandlende grundareal til det nystiftede 100% ejet datterselskab Y. Som led i den skattepligtige tilførsel af aktiver overdrages følgende fra spørger til datterselskabet:

- Grundareal

- Projekttegninger
- Aftale med entreprenør
- Huslejeeparadigme
- Udlejningskontrakt med lejeboligformidler
- Allerede indgåede huslejekontrakter

Baggrunden bag tilførslen er således at strømline organisationen og derved ikke at have for mange forskellige aktiviteter (dvs. både momspligtige og momsfritagne) i de enkelte selskaber.

Spørger har bekræftet, at det helt klart er hensigten/planen at selskabet Y skal beholde ejendommene og udleje disse.

Spørger har fremlagt 4 eksempler på indgåede lejekontrakter, hvoraf det fremgår, at udlejningsforholdet påbegyndes den xxx. De fremlagte lejekontrakter er underskrevet henholdsvis den 25. oktober 2020, 27. oktober 2020, 11. november 2020 og 18. november 2020. Af alle lejekontrakterne fremgår det, at disse er indgået med Y, som udlejer.

Det kan ved anmodningen lægges til grund, at det er det nye datterselskabs hensigt at videreføre spørgers aktivitet med ejendomsprojektet, det vil sige opførelse med henblik på udlejning. Ligesom Skattestyrelsen kan lægge til grund, at der ikke i forbindelse med opførelsen af byggeprojektet er opnået adgang til momsfradragsret.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørger er en afgiftspligtig person jf. momslovens § 3, stk. 1. Spørger har ikke haft adgang til momsfradragsret i forbindelse med byggeriet, jf. momslovens § 37, stk. 1 modsætningsvist, idet byggeriet udelukkende skal anvendes til momsfri boligudlejning.

Det er Spørgers opfattelse, at nærværende situation er omfattet af den af Landsskatteretten udmeldte nye praksis vedrørende rene momsfri virksomhedsoverdragelser, jf. afgørelsen i SKM2020. 329. LSR.

Uddrag af Landsskatterettens afgørelse i SKM2020. 329. LSR:

"Det følger af momssystemdirektivets artikel 19 og 29, at der er mulighed for at indføre regler, hvorved en medlemsstat kan anse en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse som en transaktion, der ikke skal være omfattet af momssystemet.

Muligheden for at anse en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse som en transaktion uden for momssystemet har til formål at gøre det muligt for medlemsstaterne at lette overdragelse af virksomheder eller dele af virksomheder ved at gøre overdragelserne enklere og ved at undgå at belaste modtagerens likviditet med en uforholdsmæssig afgiftsbyrde, som denne under alle omstændigheder senere ville have fået tilbage i kraft af fradrag for indgående moms, jf. EU-Domstolens afgørelse i sagen C-497/01, Zita Modes, præmis 39.

Landsskatteretten bemærker, at der ikke i momssystemdirektivet findes en tilsvarende bestemmelse som i momslovens § 8, stk. 1, 1. punktum.

Momslovens § 8, stk. 1, 1. punktum, skal dog fortolkes i overensstemmelse med momssystemdirektivet.

Momslovens § 8, stk. 1, 3. punktum, gennemfører momssystemdirektivets artikel 19, hvorefter medlemsstaterne kan anlægge den betragtning, at der, ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab, ikke er sket nogen levering af goder, og

at modtageren træder i overdragerens sted. Denne bestemmelse er frivillig at anvende, og medlemsstaten kan foretage de nødvendige tiltag for at undgå momsmisbrug eller momsunddragelse.

Således som sagen foreligger oplyst, lægger Landsskatteretten til grund, at selskabet er en afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3, stk. 1, der driver selvstændig økonomisk virksomhed i form af tandlægevirksomhed, som er en momsfritaget aktivitet, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 1. Selskabet er herefter ikke en registreringspligtig virksomhed.

Landsskatteretten lægger herved til grund - som oplyst af selskabet i anmodningen om bindende svar - at selskabets momspligtige salg af tandbørster og lignende løbende ikke har oversteget registreringsgrænsen.

Landsskatteretten finder herefter, at idet selskabet ikke har haft fradrag, fradragsret ved indkøb, fremstilling mv. i forbindelse med selskabets aktivitet, er der tale om et momsfritaget salg til G1 A/S, jf. momslovens § 8, stk. 1, 1. punktum, modsætningsvis. Der er herved henset til ordlyden af momslovens § 8, stk. 1, sammenholdt med, at det fremgår direkte af bemærkningerne til lovforslaget vedrørende momslovens § 8, stk. 1, at der skal betales afgift ved salg af en virksomheds aktiver, når der er opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøb m.v. af aktivet. Salg af aktiver, der alene har været anvendt i forbindelse med ikke-registreringspligtig virksomhed, skal derfor ikke afgiftsbelægges.

Landsskatteretten finder således, at momslovens § 8, stk. 1, 3. punktum, ikke kan finde anvendelse i den omhandlede situation, idet momslovens § 8, stk. 1, 3. punktum, i henhold til ordlyden i momslovens § 8, stk. 1, alene anses at finde anvendelse i forbindelse med overdragelse af registreringspligtig virksomhed. Hertil bemærkes, at dette anses at være i overensstemmelse med formålet med bestemmelsen, herunder formålet hermed i henhold til momssystemdirektivet, jf. EU-Domstolens afgørelse i sagen C-497/01, Zita Modes, præmis 39.

Landsskatteretten finder således ikke, at overdragelsen af alle materielle og immaterielle aktiver er omfattet af definitionen på en virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. punktum, idet dette forudsætter, at der er tale om en registreringspligtig virksomhed, herunder at den nye indehaver er eller bliver registreret efter momslovens §§ 47, 49, 51 eller 51 a, hvilket ikke er tilfældet, når der er tale om momsfritaget aktivitet i form af tandlægevirksomhed, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Overdragelsen er i stedet omfattet af momslovens § 8, stk. 1, 1. punktum, modsætningsvis, hvorefter selskabet kan overdrage virksomhedens aktiver momsfrit."

Det vigtige her er, at der ved anskaffelsen af aktivet ikke har været adgang til momsfradragsret, hvilket er tilfældet her, idet opførelsen udelukkende er sket med henblik på momsfri boligudlejning.

Overdragelsen, som finder sted som led i tilførslen af aktiver, er derfor fritaget for moms.

Spørgers høringssvar

Spørger har i sit høringssvar til Skattestyrelsens indstilling anført, at Spørger ikke er enig i indstillingen og er af den overbevisning, at Skattestyrelsen til dels har glemt at forholde sig til realitetsgrundsætningen ved sin vurdering af nærværende forhold. Realitetsgrundsætningen er en meget central i enhver momsmæssig vurdering.

Yderligere har Skattestyrelsen ikke været klar over, at spørger må anses for at have en berettiget forventning til at anvende den valgte fremgangsmåde, jf. tidligere anmodning om bindende svar givet til koncernen.

Spørger har igangsat opførelsen af den omhandlende ejendom og det har udelukkende været Spørgers hensigt, at boligerne skulle udlejes. Derfor har Spørger i sin ejertid annonceret lejlighederne til udlejning

sammen med formidleren af lejekontrakterne og Spørger har afholdt og afholder udgifterne forbundet hermed.

I og med at opførelsen udelukkende er foretaget med henblik på udlejning, har Spørger ikke opnået momsfradragsret for udgifterne forbundet med opførelsen.

I stedet for, at Spørger driver ejendommen videre, har Spørger valgt at overdrage ejendommen gennem en tilførsel af aktiver til sit datterselskab, som herefter skal drive ejendommen med momsfri boligudlejning.

I forbindelse med Spørgers samarbejde med lejeboligformidleren omkring indgåelse af lejekontrakterne, er det mellem spørger og lejeboligformidleren aftalt, at lejekontrakterne indgås direkte i datterselskabets navn. Dette sker udelukkende af praktiske årsager, bl.a. i forhold til når datterselskabet retligt skal overtage lejekontrakterne fra Spørger. Herved undgår man at underrette samtlige lejere om ejerskifte og dermed nyt kontonummer til indbetaling af leje mm.

Især sidstnævnte forhold har stor betydning for koncernen, da pengeinstitutterne generelt set ikke overfører et kontonummer fra en kontohaver til en anden uanset, at der er tale om koncernforbudne selskaber, men blot vælger at udstede nyt kontonummer. Dette giver anledning til en del administrativt arbejde ved forkert indbetaling af husleje fra de forskellige lejere, samt udarbejdelse af op til mere end 100 allonger til lejekontrakterne.

Realitetsgrundsætningen

Det er korrekt, at der rent formelt er indgået lejekontrakter direkte mellem lejer og datterselskabet. Dette er som nævnt ovenfor udelukkende en praktisk foranstaltning for at lempe det senere administrative arbejde.

Ved den juridiske kvalifikation af forholdet skal realitetsgrundsætningen selvfølgelig bringes i anvendelse.

Realitetsgrundsætningen indebærer således, at hvor der består en væsentlig uoverensstemmelse mellem formalitet og realitet - ved fastlæggelsen af f.eks. civilretlige dispositioner skal der lægges vægt på det reelle indhold af disse dispositioner snarere end på den formelle civilretlige form.

Det betyder her, at det forhold at lejekontrakterne rent formelt er indgået i datterselskabets navn, hvilket udelukkende er sket af praktiske årsager, ikke skal tillægges afgørende betydning, men det skal derimod baggrunden for den valgte fremgangsmåde. Med andre ord realiteterne bag valget.

Spørger har således igangsat byggeriet, indgået aftale med lejeboligformidleren om udlejning af boligerne og herefter overdraget ejendommen inkl. lejere til datterselskabet.

Det reelle billede af sagen er dermed, at Spørger ikke blot sælger en ejendom, men bl.a. grundet aftalen med lejeboligformidleren forestår udlejningen af ejendommen og derfor sælger en udlejningsejendom med lejere i til datterselskabet. Spørger afholder således alle udgifter forbundet med udlejningen.

Formaliteternes betydning i forhold til lejekontrakternes udfærdigelse i datterselskabets navn er således ubetydelige i forhold til det reelle billede af, hvad Spørger overdrager til sit datterselskab.

Der er utvivlsomt tale om overdragelse af en udlejningsejendom med lejere i, specielt når der samtidig henses til, at Spørger har en berettiget forventning om, at den valgte fremgangsmåde accepteres af Skattestyrelsen.

Berettiget forventning om anvendelse af fremgangsmåde

Spørgers koncern har ved en tidligere lejlighed anmodet om bindende svar ved en stort set identisk transaktion.

I henhold til det bindende svar fra Skattestyrelsen, hvor det klart fremgår, at Skattestyrelsen har accepteret koncernens fremgangsmåde med at sætte et datterselskab/anden part ind i aftalerne ved udlejningens opstart.

Specifikt det forhold, at Spørgers koncern i den tidligere anmodning om bindende svar havde indgået lejeaftalerne direkte i købers navn var en meget vigtig del af sagen. Skattestyrelsen accepterede den valgte fremgangsmåde og derved blev overdragelsen til køber moms fritaget som en virksomhedsoverdragelse.

Det forhold, at Skattestyrelsen blåstemplede den valgte fremgangsmåde i det bindende svar, indebar at koncernen fremadrettet kunne bruge fremgangsmåden med indgåelse af lejekontrakter direkte i købers navn og derved spare en del administrativ tid og omkostninger.

Om salget af udlejningsejendommen sker til 3. mand eller som her til et koncernforbundet selskab ændrer ikke ved, at fremgangsmåden kan anvendes.

Spørger har derfor en berettiget forventning om, at den valgte fremgangsmåde ikke diskvalificerer dispositionen momsretligt set. Skattestyrelsens indstilling om momspligt, grundet at lejekontrakterne er indgået i datterselskabets navn må anses som en særlig unødvendig bebyrdende omstændighed, der på ingen måde forholder sig til Skattestyrelsens tidligere afgørelse.

Når det skal afgøres om en virksomhed har en berettiget forventning, og om forventningen skal nyde beskyttelse, vil en række forskellige momenter skulle inddrages. Der vil blandt andet kunne lægges vægt på hvilke tilkendegivelser virksomheden har modtaget tidligere, om virksomheden kan forudse at andre ville kunne anfægte retstilstanden, og den periode i hvilken og den måde hvorpå virksomheden har indrettet sig i tillid til forventningen.

I nærværende situation, er der således ingen tvivl om, at Spørgers koncern positivt har fået accept fra Skattestyrelsen til at anvende den valgte fremgangsmåde. Fremgangsmåde blev således positivt drøftet i forbindelse med den tidligere anmodning om bindende svar.

Alene af den grund så har Spørger efter Spørgers opfattelse en berettiget forventning om, at den formelle udstedelse af lejekontrakter direkte i datterselskabets navn ikke diskvalificerer i forhold til den momsretlige vurdering af, om Spørger overdrager en aktivitet, hvor Spørger ikke har haft adgang til momsfradragsret. Spørgers overdragelse falder dermed uden for momslovens anvendelsesområde som tilsvarende i Landsskatteretskendelsen i SKM2020. 329. LSR.

Opsummering

Det er Spørgers opfattelse, at tilførslen af aktiver bestående af den momsfrie udlejningsejendom er moms fritaget på lige fod med salg af tandlægepraksis i SKM2020. 329. LSR.

Kendsgerningerne i nærværende situation;

- Spørger overdrager en udlejningsejendom indeholdende lejekontrakter.
- Spørger har indgået aftale med lejeboligformidleren om udlejning af boligerne.
- Spørger har ikke opnået momsfradrag i forbindelse med opførelsen, ej heller momsfradragsret, grundet hensigten om moms fritaget boligudlejning.
- Spørger har, henset til realitetsgrundsætningen, udlejet lejligheder i ejendommen, uanset at disse formelt er indgået i datterselskabets navn.

- Spørger har en berettiget forventning om at bruge samme fremgangsmåde som spørgers koncern tidligere har fået accepteret i tilsvarende sag, jf. medsendte bindende svar.

Skatterådet skal af disse grunde ikke følge Skattestyrelsens indstilling og dermed besvare spørgsmålet bekræftende.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger ikke skal betale moms af tilførslen af aktiver til det nystiftede datterselskab, jf. momslovens § 8, stk. 1, 1. pkt., modsætningsvis.

Begrundelse

Spørger driver virksomhed med opførsel, udlejning og i nogen tilfælde videresalg af ejendomme. Som led i denne virksomhed har Spørger erhvervet en grund med en række bygninger, som blev udlejet momsfrit - en udlejningsvirksomhed, som Spørger videreførte i en periode.

Spørger har efter udlejningens ophør nedrevet bygningerne og har igangsat opførelse af bl.a. Tårn Z, som kommer til at indeholde xx lejligheder, som Spørger påtænker at udleje til boligformål.

Der er med henblik på opstart af udlejningsvirksomheden indgået aftale med en ejendomsmægler om formidling af lejemålene, ligesom der er indgået enkelte lejekontrakter.

Spørger påtænker nu at overdrage Tårn Z inkl. aftale med entreprenøren, husleje-paradigme, udlejningskontrakt med lejeboligformidleren og allerede indgåede huslejekontrakter mod vederlag til det helejede datterselskab Y.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger må anses for en afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3, samt at overdragelsen af Tårn Z endvidere må anses for gennemført i egenskab af afgiftspligtig person.

Udgangspunktet er derfor, at overdragelsen mod vederlag til Y er momspligtig, jf. momslovens § 4, stk. 1.

I henhold til momslovens § 8, stk. 1, 1. pkt., afgrænses begrebet "levering mod vederlag" for så vidt angår overdragelse af virksomhedens aktiver til alene at omfatte overdragelser, hvor der er eller har været ret til fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling m.v. af aktivet.

Landsskatteretten har i SKM2020. 329. LSR med henvisning til lovbemærkningerne til bestemmelsen fastslået, at der heraf kan sluttes modsætningsvis således, at salg af aktiver, der alene har været anvendt i forbindelse med ikke-registreringspligtig virksomhed, ikke er momspligtige, idet disse transaktioner ikke kan henføres til begrebet "levering mod vederlag". Landsskatteretten understreger dog, det er en betingelse herfor, at der ikke har været ret til fradragsret ved indkøb, fremstilling mv. i forbindelse med de overtagne aktiver.

Skattestyrelsen bemærker, at den afgørende betingelse for anvendelsen momslovens § 8, stk. 1, 1. pkt., derfor er, at virksomheden på intet tidspunkt i ejerperioden har været berettiget til hverken hel eller delvis momsfradragsret i relation til aktivet. Det er i denne relation ikke relevant, hvorvidt virksomheden faktisk har benyttet sig af denne ret eller ej.

Dette understreges af bemærkningerne til ændringslov nr. 1114 af 21. december 1994, hvor ordet "opnået" udgik af bestemmelsens ordlyd. Det fremgår af bemærkningerne, at den gældende ordlyd kunne give anledning til tvivl i situationer, hvor aktivet var erhvervet af en privatperson, og hvor virksomheden derfor ikke havde kunnet fradrage moms af erhvervelsen. Det fastslås imidlertid, at overdragelsen i disse

situationer er momspligtig, uanset man ikke er blevet tilfaktureret nogen moms, som kunne fradrages. Det afgørende er således, om der har bestået en ret til fradrag - ikke om denne er blevet/har kunnet udnyttes.

Det bemærkes endvidere, at Momslovens § 8, stk. 1, 1. pkt., har sin oprindelse i § 11, stk. 3, i momsloven af 1967 (lov nr. 102 af 31. marts 1967), hvoraf det fremgik, at afsætning mv. af virksomhedens maskiner og andre driftsmidler medregnes til den momspligtige omsætning. Omfattet af bestemmelsen var overdragelsen af fysiske anlægsaktiver, ligesom de almindelige bemærkninger henviser til "bygninger" som eksempel på et driftsmiddel.

Videre bemærkes det, at også overdragelse af immaterielle aktiver omfattes af bestemmelsen, jf. også SKM2020. 329. LSR.

Det er imidlertid Skattestyrelsens opfattelse, at når Spørger overdrager sine aktiver bestående i Tårn Z mv., så er denne overdragelse omfattet af begrebet "levering mod vederlag" i momslovens forstand, jf. momslovens § 8, stk. 1, 1. pkt., idet Spørger i forbindelse med besiddelsen af ejendommen har haft ret til momsfradrag, jf. momslovens §§ 37-38.

Fradragsretten i opførelsesfasen afhænger af, om byggeriet opføres med henblik på momspligtig eller momsfrataget anvendelse.

Hvis hensigten er momsfrataget udlejning, har virksomheden ikke fradrag for momsen af udgifter i opførelsesfasen. Ved skift af hensigt fra momsfrataget udlejning til salg opstår fradragsretten, jf. momslovens § 37.

Skattestyrelsen lægger vægt på, at ingen af de indgåede lejekontrakter i relation til Tårn Z er indgået mellem lejerne og Spørger. Ljekontrakterne er i stedet indgået med Y, som skal overtage ejendommen. Videre bemærkes det, at det allerede i forbindelse med indgåelsen af lejeformidlingsaftalen efter det oplyste er aftalt, at lejekontrakterne skal indgås med Y.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger - uanset Spørger oprindeligt måtte have haft til hensigt at påbegynde en momsfrataget udlejningsvirksomhed i relation til Tårn Z - på tidspunktet, hvor Y, begynder at indgå lejekontrakterne med lejerne, har skiftet hensigt til at opføre bygningen med henblik på at overdrage denne til Y.

Spørgers opførelse af ejendommen er derfor fra dette tidspunkt sket med henblik på at drive momspligtig virksomhed med salg af nye bygninger, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a.

Konsekvensen af den ændrede anvendelse er, at Spørger i medfør af momslovens § 44, stk. 2, skal berigtige sin momsfradragsret således, at Spørger har ret til fuldt momsfradrag af omkostninger, der kan henføres til opførelsen af Tårn Z.

Som anført har det ikke betydning for vurderingen i relation til momslovens § 8, hvorvidt Spørger har gjort brug af momsfradragsretten eller ej.

Skattestyrelsen bemærker i relation til det af Spørger anførte om realitetsprincippet, at ovenstående fortolkning er i overensstemmelse hermed.

Der er herved bl.a. lagt vægt på, at EU-Domstolen i præmis 43 i sagen C-653/11, Paul Newey, anfører, at den kontraktmæssige situation mellem parterne almindeligvis afspejler den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed ved transaktionerne og for at opfylde retssikkerhedskravene, udgør de relevante kontraktvilkår derfor et element, der skal tages i betragtning, når det drejer sig om at identificere leverandøren og modtageren i forbindelse med en "levering af tjenesteydelser" i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momslovens § 4.

Videre anfører EU-Domstolen, at det imidlertid kan vise sig, at visse kontraktvilkår ikke fuldstændig afspejler den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed. Dette vil særligt være tilfældet, hvis det viser sig, at de pågældende kontraktvilkår udgør et rent kunstigt arrangement, som ikke svarer til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed.

Det er med baggrund heri Skattestyrelsens vurdering, at den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed ved transaktionen er, at Spørger har opført bygningen med den hensigt, at denne skulle overdrages til Y, hvilket har stået klart senest ved indgåelsen af de første lejeaftaler i datterselskabets navn. Der ses endvidere ikke at være belæg for at antage, at dette skulle være et rent kunstigt arrangement.

I relation til, at Spørger har modtaget et bindende svar fra Skattestyrelsen på overdragelsen af Tårn XX, hvor Skattestyrelsen har anerkendt, at dette kunne ske som en momsfrataget virksomhedsoverdragelse, bemærkes det, at dette bindende svar alene omhandler overdragelsen af Tårn XX, hvorfor det ikke er bindende i relation til andre transaktioner foretaget af Spørger.

Videre bemærkes det, at der ved afgivelsen af et bindende svar fra Skattestyrelsen ikke etableres en fast administrativ praksis, som Spørger kan støtte ret på. Dette støttes af Højesterets dom, refereret i SKM2020. 179. HR, hvor skattemyndighederne havde truffet afgørelse i 3 bindende svar. Højesteret fandt her, at skatteyderen ikke havde godtgjort, at der forelå en bindende administrativ praksis.

Endelig bemærkes det, at de overdragne materielle aktiver herefter heller ikke udelukkende har været anvendt i forbindelse med momsfrataget virksomhed, hvorfor overdragelsen af disse ikke kan momsfratages efter momslovens § 13, stk. 2.

Afslutningsvis er det Skattestyrelsens vurdering, at betingelserne for, at overdragelsen kan anses for en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. led, heller ikke er opfyldt, allerede fordi Y, påtænker at anvende aktiverne til momsfrataget udlejning.

Spørgers tilførsel af aktiver til Y er herefter momspligtig.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Af momslovens § 8, stk. 1, fremgår følgende:

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

Begrebet "hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab" skal fortolkes således, at det omfatter overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og eventuelt immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan forsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed. Det er derfor kun overdragelser, hvor modtageren har til hensigt at drive forretningen eller en del heraf videre, der er omfattet af momssystemdirektivets artikel 19, 1. led. Overdragelser, hvor modtageren blot har til hensigt øjeblikkeligt at likvidere virksomheden eller sælge lagerbeholdningen er ikke omfattet.

Kontraktvilkår er - skønt de udgør et forhold, der skal tages i betragtning - ikke afgørende for identifikationen af leverandøren og modtageren i forbindelse med en »levering af tjenesteydelser«. De kan særligt forkastes, når det viser sig, at de ikke afspejler den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed, men udgør et rent kunstigt arrangement, som ikke hænger sammen med den økonomiske virkelighed og alene er gennemført med henblik på at opnå en afgiftsmæssig fordel, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge.

Landsskatteretten fandt, at der ikke kunne ske en momsfri virksomhedsoverdragelse efter momslovens § 8, stk. 1, 3. punktum, idet denne bestemmelse forudsætter, at der er tale om overdragelse af en registreringspligtig virksomhed. Det var ikke tilfældet i sagen, hvor der var tale om en ikke-registreringspligtig tandlægevirksomhed.

En far solgte med skattemæssig succession samtlige aktier i et af ham helejet selskab til sine tre døtre i lige andele, og det var aftalt, at en del af købesummen skulle betales med forbeholdt udbytte. Kort efter overdragelsen vedtog de tre døtre derfor på en generalforsamling at udlodde udbytte til faderen.

Sagen angik i første række, hvorvidt dette udbytte - i overensstemmelse med SKATs afgørelse - skulle beskattes hos de tre døtre som de aktuelle aktionærer på udlodningstidspunktet, jf. ligningslovens § 16 A, eller om faderen havde ret i, at der på grund af aftalen om forbeholdt udbytte i stedet kun skulle ske beskatning af ham, dog således at beløbet skulle henregnes til hans afståelsessum, der var skattefri grundet succession.

Sagen var henvist til landsretten, der gav faderen medhold. Landsretten fandt således, at beskatningen af det udloddede beløb skulle ske hos faderen som en del af afståelsesvederlaget, og at der ikke i ligningslovens § 16 A var hjemmel til tillige at foretage beskatning hos døtrene.

Skatteministeriet ankede dommen til Højesteret, som gav ministeriet medhold. Højesteret bemærkede, at det af ligningslovens § 16 A, stk. 2, nr. 1, jf. stk. 1, fremgår, at alt, hvad der udloddes som udbytte til aktuelle aktionærer, er skattepligtig indkomst, medmindre andet er bestemt. Døtrene var aktuelle aktionærer, da udbyttet blev udloddet, og retten til udbyttet tilkom derfor som udgangspunkt dem. Ifølge aftalen med faderen om overdragelse af aktierne skulle udbyttet anvendes til delvis betaling af den købesum, de skulle betale for aktierne, og derfor skulle udbyttet udbetales til ham. Højesteret fandt, at døtrene ikke ved under disse omstændigheder at overdrage retten til udbytte kunne frigøre sig fra pligten

til at betale udbytteskat. Døtrene måtte således anses som rette indkomstmodtagere af udbyttet og skulle beskattes heraf.

I anden række gjorde faderen med henvisning til bl.a. Den juridiske vejledning og 3 bindende svar gældende, at det fulgte af en fast administrativ praksis, at udbyttet ikke skulle beskattes. Højesteret fandt, at han ikke havde godtgjort en bindende administrativ praksis, hvorefter udbytte ikke beskattes hos aktionærerne i en situation som den foreliggende.